

FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA

¿Cuál de ellos tiene reconocimiento y protección constitucional?

Villegas Lévano César M. (*)

Resumen: Puede acaso la SUNAT priorizar la recaudación por encima del respeto a los derechos fundamentales de la persona, acaso el ejercicio de las facultades discrecionales se convierte en “cheque en blanco” para hacer cualquier requerimiento al contribuyente que afecte su derecho a la intimidad, qué tanto poder tienen estas facultades discrecionales como para dejar de lado los derechos fundamentales de las personas cuando éstas se encuentran sometidas en un procedimiento de revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si bien el artículo 74 de nuestro texto constitucional establece los límites al ejercicio de la potestad tributaria en la creación del tributo, no es acaso aplicable estos mismos límites a los procedimientos de fiscalización efectuados por SUNAT, más aún cuando uno de esos límites expresamente dispone que el poder tributario se ejerce respetando los derechos fundamentales de la persona, no correspondería también aplicar este principio en los procedimientos de verificación, inspección de los tributos ya creados.

Este artículo hace un análisis de los alcances que tiene el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria – SUNAT a partir de la Sentencia de del Tribunal Constitucional Expediente N° 04168-2006-PA/TC. que puso freno a los excesos de la Administración Tributaria al requerir información que afecta el derecho a la intimidad del contribuyente cuando le solicitó que detalle sus gastos personales identificando dichos gastos con cargos o egresos en sus cuentas bancarias y además que revele con carácter de declaración jurada si en los ejercicios 2000-2002, bajo revisión realizó viajes al exterior, sólo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó, de ser este último caso deberá identificar la relación que guarda con la persona que lo acompañó, fecha de salida y retorno, motivos del viaje y monto gastado por cada vez que viajó. Asimismo, le requiere a que proporcione documentación sustentatoria de los consumos personales y familiares en alimentación, vestido, mantenimiento de casa de habitación y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros.

A partir de la doctrina, la jurisprudencia nacional e internacional de los Tribunales Constitucionales y Supremos de Justicia y la legislación vigente revisaremos el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización y sus implicancias en el respeto de los derecho

(*) Abogado por la USMP. Magíster en Derecho Civil y Comercial por la misma Universidad, Post-grado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca-España y por la Universidad de Buenos Aires - Argentina. Profesor de Derecho Tributario en la USMP.

fundamentales del contribuyente como el derecho a la intimidad, al secreto profesional a la no autoincriminación, entre otros.

Abstract: You can perhaps SUNAT prioritize revenue over the respect for the fundamental rights of individuals, perhaps the exercise of discretion becomes "blank check" to make any request to the taxpayer that affects your privacy, how much to have this discretion to set aside the fundamental rights of people when they are subjected to a process of review of compliance with tax obligations. Although Article 74 of our Constitution sets limits on the exercise of the taxing power in the creation of the charge, is it not these same limits apply to the auditing procedures performed by SUNAT, especially when one of those limits expressly provides that the taxing power is exercised respecting the fundamental rights of the person, not correspond also apply this principle in testing procedures, inspection of taxes already created.

This article analyzes the scope that has the exercise of the discretion of the Tax Administration - SUNAT from the Judgment of the Constitutional Court File No. 04168-2006-PA/TC. that curbed the excesses of the Tax Administration to demand information that affects the privacy of the taxpayer when asked to detail their personal expenses identifying these expenses charges or expenses in their bank accounts and to disclose to an affidavit if in the years 2000-2002, under review made trips abroad, alone or accompanied, and must identify the person with whom he traveled, if the latter should identify the relationship of the person who accompanied him, departure and return, reasons for travel and time spent by each amount traveled. Also, you are required to provide supporting documentation of personal consumption and family food, clothing, home maintenance room and vehicles, utilities, education, entertainment, recreation and others.

From doctrine, national and international jurisprudence of the Constitutional and Supreme Courts and legislation review the exercise of the discretion of the tax authorities in a process control and its implications in respect of the fundamental right taxpayer as the right to privacy, confidentiality against self-incrimination, among others.

Palabras claves: Facultades Discrecionales – Administración Tributaria – Derechos del Contribuyente – Limitaciones al Poder Tributario – Derecho a la Intimidad – Derechos al Secreto Profesional – No Autoincriminación – Principio de Razonabilidad y Proporcionalidad – información – Facultad de Fiscalización – Derechos Fundamentales – Procedimientos Tributarios – Facultad sancionadora.

Key Word: Discretionary powers - Tax Administration - Taxpayer Rights - Limitations on Tax Power - Right to Privacy - Rights Professional Secrecy - No Self-incrimination - Reasonableness and Proportionality Principle - information - Faculty of Control - Fundamental Rights - Procedures Tax - Power of sanction.

SUMARIO.-

I. Presentación del Tema.- II. Aspectos Metodológicos.- 2.1. Planteamiento del problema. 2.2. Nuestra hipótesis de trabajo. 2.3. Justificación y relevancia del tema. III. Conceptualizaciones e ideas preliminares.- 3.1. Determinación de la obligación tributaria. 3.2. Poder Tributario/Acreedor Tributario/Administración Tributaria. 3.3. Facultad de Fiscalización. 3.4. Facultad discrecional. 3.5. Derechos Fundamentales. IV. Derechos Fundamentales VS Facultades Discrecionales.- V. Fiscalización y Discrecionalidad de la Administración.- VI. Límites impuestos por el Tribunal Constitucional: La Administración Tributaria y los mandatos del TC.- 6.1. Principio de Razonabilidad e Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. VII. La Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG) y los Derechos Constitucionales a propósito de las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria.- VIII.- El ejercicio de las Facultades Discrecionales en el Código Tributario.- 8.1. La discrecionalidad en el Código Tributario. 8.2. El respeto a los derechos fundamentales como limitaciones específicas a las facultades discrecionales de la SUNAT. IX. El Derecho a la Intimidad.- X. El Derecho al Secreto Profesional.- XI. El Derecho del Contribuyente a no declarar contra sí.- XII. Reflexión Final.- Bibliografía.-

I. PRESENTACIÓN DEL TEMA.

La doctrina se ha preocupado predominantemente de desarrollar los principios tributarios que tienen que ver con el ejercicio de la potestad tributaria, así encontramos numerosos tratamientos respecto a los límites que debe observar el legislador al momento de crear, modificar y suprimir un tributo o establecer una exoneración. En tal sentido, cuando el Estado ejerce su poder tributario debe respetar plenamente los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, preceptos que están expresamente establecidos en el artículo 74° de la actual Constitución Política del Perú y del cual, implícitamente se desprenden también la estricta observancia de los principios de capacidad contributiva, deber de contribuir, seguridad jurídica, entre otros.

Sin embargo, poco se ha explicado sobre la relación directa que existe entre los derechos fundamentales de la persona y la tributación, aunque haya cierto sector de la doctrina que válidamente sostenga que no es necesario hacer un tratamiento exclusivo sobre el mandato constitucional referido al respeto de los derechos fundamentales en el ejercicio de la potestad tributaria porque con el análisis de los demás principios tributarios también se está analizando el respeto de estos derechos. Otra parte de la doctrina no considera que el respeto de los derechos fundamentales sea un principio tributario, sino un límite a la potestad tributaria¹.

¹ Al respecto Bravo Cucci, Jorge señala que “En rigor, el respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia

Como quiera que fuera, principio o límite, lo cierto es que el respeto a los derechos fundamentales de la persona en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado se encuentra expresamente establecido en nuestra Carta Fundamental y tanto la jurisprudencia constitucional como la doctrina, mayoritariamente lo trata como principio y con el rigor de obligatoria observancia en la creación del tributo.

Otros, por su parte, más radicales aún en esta idea, sostienen que ni siquiera era necesario que el legislador constituyente lo consignara expresamente en el artículo 74° de la Carta Magna porque el haberse previsto en el artículo 2° de la Constitución una lista abierta de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional y, en consecuencia, era ya suficiente la redacción de dicho artículo para garantizar su observancia no sólo en materia tributaria sino en toda la aplicación del derecho². Sin embargo, respecto de esta idea, consideramos que la remisión expresa que hace el artículo 74° de la Constitución es pertinente porque de esa manera se pone énfasis en que el Estado debe observar, de manera exclusiva e imperativa el respeto a los derechos fundamentales de las personas durante el ejercicio de su poder tributario y esta idea no sólo implica la potestad de crear el tributo sino también la tarea de gestión y aplicación del mismo³, vale decir en la etapa de recaudación, idea que explicaremos a lo largo del presente informe.

Por lo tanto, sin perjuicio de las posiciones doctrinarias, consideramos que es muy importante que nuestro texto constitucional haya consignado expresamente en el artículo 74° que: “*El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y **respeto de los derechos fundamentales de la persona**. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio*”⁴. De esta manera hay un mandato específico al legislador tributario, a los funcionarios del Poder Ejecutivo y a los propios operadores de la Administración Tributaria Nacional y Local que es la de respetar los derechos fundamentales del contribuyente no sólo en la creación del tributo sino también en

tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú”. Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 1ra. edic. Palestra Editores, Lima, 2003. p.117-118

² De esta idea es Jorge Danós Ordóñez que sostiene que “Es novedosa la remisión expresa que el artículo 74° de la nueva Constitución efectúa a “los derechos fundamentales de la persona” como límites para el ejercicio del poder tributario, aunque en verdad no era indispensable porque se entiende que la eficacia de los derechos constitucionales se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico sin que sea necesaria una norma que remarque su efectividad para la materia tributaria. La doctrina pública contemporánea advierte que los derechos fundamentales responden a un sistema de valores y principios de alcance universal, por esa razón constituyen el fundamento de todo orden político democrático.” Danós Ordóñez, Jorge. (1994) “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: Revista *THEMIS*. N° 29, Lima, p. 140

³ Debe entenderse que el Estado ejerce poder tributario no sólo con la actuación legislativa en la creación de la imposición tributaria sino también con la gestión de la Administración Tributaria en la aplicación de los tributos sea para lograr el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias de parte del contribuyente y demás sujetos pasivos, como también para determinar las infracciones e imponer las sanciones tributarias. En todas estas etapas se ejerce el poder tributario estatal, por lo tanto, se debe observar con la misma rigurosidad el estricto respeto a los derechos fundamentales de la persona.

⁴ El resaltado y subrayado es nuestro.

su aplicación, en los procedimientos de fiscalización y en toda actuación en la que se requiere al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Como ya lo anotáramos, el respeto a los derechos fundamentales de la persona, reconocidos en el artículo 2° de la Constitución Política bajo la denominación de Derechos Humanos no sólo tienen que ver con el ejercicio del poder tributario (creación, modificación, supresión o exención del tributo) sino también con la aplicación del tributo, especialmente durante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras y discrecionales a cargo de la Administración Tributaria; por lo tanto, su observancia también es de obligatorio cumplimiento por parte de los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

En tal sentido, si bien el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993 establece los parámetros constitucionales para el ejercicio de la potestad o poder tributario conferido en tres niveles de gobierno (Central, Regional y Local) éstos deben observar plenamente los principios explícitos e implícitos consignados en la Carta Fundamental al momento de crear el tributo; sin embargo, es importante anotar que con referencia al respeto de los derechos fundamentales de la persona éstos no sólo están referidos a los elementos sustanciales del tributo sino que también tienen un alcance en el ámbito administrativo, así la Administración Tributaria, al ejercer sus facultades fiscalizadoras y discrecionales a efectos de lograr el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria y la oportuna recaudación de la deuda tributaria debe también observar el respeto absoluto de estos derechos fundamentales reconocidos en favor del contribuyente garantizándose así la correcta actuación de la Administración con poder público dentro del marco de un Estado de Derecho. Esta es nuestra idea de trabajo y bajo esta óptica versará el análisis del presente informe sin perjuicio de hacer un estudio por todas las implicancias en la que tiene alcance este límite o principio llamado el respeto a los derechos fundamentales de la persona en materia tributaria.

II. ASPECTOS METOLÓGICOS.

2.1. Planteamiento del problema.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, pretende aplicar las normas del Código Tributario, especialmente las que le facultan el ejercicio de facultades discrecionales, de manera aislada y desconcordada con todo el sistema jurídico, pues en algunos casos que, más adelante analizaremos, se irroga prerrogativas ilimitadas y omnímodas en cuanto respecta al requerimiento y exigencia de información, casi de todo tipo, realizadas a los contribuyentes⁵.

⁵ Así, en el informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 emitido por la SUNAT el 7 de setiembre de 2004 la Administración establece que: “La Administración Tributaria tienen la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto a las actividades de terceros que se encuentren en poder de los deudores tributarios, no

Así, el Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, de fecha 14 de junio de 2007, emitido en respuesta a lo solicitado por el Tribunal Constitucional en el caso de requerimiento de información por considerarse violatorio del derecho a la intimidad del contribuyente, la SUNAT alega que “[la Administración Tributaria] tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas. (...)” con lo que nos hace entender que la Administración Tributaria puede exigir cualquier información con implicancias tributarias en **“la forma y condiciones”** que los funcionarios decidan. De hecho, que si la información requerida tiene implicancias tributarias estamos de acuerdo con que se le exija al contribuyente su presentación, pero tales **“formas y condiciones solicitadas”** no deben violar los derechos fundamentales del obligado como actualmente ocurre en algunos requerimientos de información que hace la SUNAT como así lo demostraremos.

El Tribunal Constitucional (TC) emitió una sentencia recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC poniéndole freno a los excesos de la Administración Tributaria en el requerimiento de información que afecta el derecho a la intimidad del contribuyente, derecho que por cierto tiene amparo constitucional. Así, el contribuyente Fernando Vásquez Wong del departamento de Lambayeque tuvo que recurrir en Acción de Amparo a fin de proteger su derecho a la intimidad y pese a que las instancias judiciales le negaron tal protección, fue el propio TC que reconoció que el requerimiento N° 00167961, emitido en la Orden de Fiscalización N° 040073063790-SUNAT atentaba contra su derecho a la intimidad; pues la Administración le requiere que detalle sus gastos personales identificando dichos gastos con cargos o egresos en sus cuentas bancarias y manifestar con carácter de declaración jurada si en los ejercicios 2000-2002, bajo revisión realizó viajes al exterior, sólo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó (de ser este último caso deberá identificar la relación que guarda con la persona que lo acompañó), fecha de salida y retorno, motivos del viaje y monto gastado por cada vez que viajó. Asimismo, le requiere a que proporcione documentación sustentatoria de los consumos personales y familiares en alimentación, vestido, mantenimiento de casa de habitación y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros⁶.

pudiendo éstos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros”. El mismo informe señala más adelante que “(...) existe la obligación formal del deudor tributario de proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria respecto a terceros con lo que guarde relación; no habiendo establecido la normativa vigente excepción alguna respecto al tipo de información a solicitar en función de si ésta califica o no como secreto comercial, o si existe el deber de reservar del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros”. En Gamba Valega, César (2006) “¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes? En Revista *Contadores y Empresas*, N° 36, segunda quincena abril 2006, Lima, p.2.

⁶ El Segundo Juzgado del Módulo Corporativo Civil de Chiclayo, con fecha 5 de diciembre de 2005, declara improcedente la demanda en aplicación del artículo 5.2. del Código Procesal Constitucional, considerando

Ciertamente el TC concluye que los auditores o fiscalizadores de la SUNAT están obligados a respetar los derechos fundamentales de las personas en su labor de fiscalización, mandato que se desprende de la lectura del artículo 74° de la Constitución vigente; de no actuarse con esa observancia las decisiones de la Administración Tributaria tienden a ser arbitrarias y reñidas con el ordenamiento jurídico. En este caso específico, el TC consideró que “[el] requerimiento hecho al actor de que identifique a la persona con la que viajó resulta *prima facie*, desproporcionado, en la medida que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de éste. En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, sí, el **derecho** a la **intimidación**. Sin embargo, esto no exime al actor de los otros requerimientos”⁷.

Como podemos ver, es difícil entender para los funcionarios de la SUNAT (auditores y fiscalizadores) que si bien la ley les otorga amplias facultades para exigir información al contribuyente a fin de evitar el fraude fiscal éstas no deben afectar derechos ni principios constitucionales. Parece que les resulta difícil emitir un requerimiento de información compatibilizándola con los mandatos constitucionales y legales; pues no cabe duda que requerir al contribuyente información referida a hechos y/o documentos sobre la intimidación personal o familiar afecta un derecho fundamental; o requerir información al deudor tributario sobre las actividades de terceros obligan develar el secreto profesional, comercial y bancario (en caso de solicitarlas a las entidades financieras); o requerir información contenidas en comunicaciones privadas también trasgreden derechos a los que no alcanzan la discrecionalidad de la Administración Tributaria más aún si tomamos en cuenta que estas informaciones solicitadas no tienen relevancia tributaria evidente o no tienen vinculación alguna para la determinación de la obligación tributaria. El tema se agrava aún si tomamos en cuenta que dicho requerimiento carece de la debida motivación del ente recaudador y, aún más, si la información solicitada al contribuyente es utilizada por la Administración Tributaria para determinar obligaciones e infracciones tributarias de terceros o

que el Código Tributario prevé mecanismos pertinentes para cuestionar los actos administrativos en sede judicial. La recurrida confirma la apelada por los mismos argumentos, adicionando que el propio requerimiento de la Administración le permite al demandante sustituir alternativamente los documentos solicitados por una declaración jurada. Por su parte el artículo 5° del Código Procesal Constitucional establece que “No proceden los procesos constitucionales cuando: 2. Existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus”.

⁷ Fundamento 14 de la Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC.

imponer sanciones a estos últimos violan manifiestamente el derecho del secreto profesional y comercial.

Como podrá entenderse entonces, las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria - SUNAT, no constituye, pues “un cheque en blanco” sino que se deben ejercer de acuerdo al la Constitución Política, el Código Tributario y en concordancia con todo el ordenamiento jurídico, caso contrario, estaríamos permitiendo y legalizando la arbitrariedad y abuso del derecho y del poder público⁸.

Con todo lo dicho y ante los casos expuestos cabría preguntarse entonces:

- ¿El respeto a los derechos fundamentales de las personas establecido expresamente en la Constitución Política tiene alcance en el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria?
- ¿Qué límites tiene el requerimiento de información de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad discrecional sin menoscabar la eficacia y eficiente fiscalización que debe hacer la SUNAT?

2.2. Nuestras hipótesis de trabajo.

La hipótesis con que vamos a trabajar a lo largo de este informe, las que serán objeto de análisis y de ser contrastadas por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son:

- ❖ La gestión, aplicación del tributo y el ejercicio de las facultades discrecionales por parte de la Administración Tributaria debe estar también sometidos a los principios constitucionales en materia tributaria y al respeto de los derechos fundamentales; así como también, deben estar dentro del marco del Código Tributario, leyes conexas y criterios vinculantes de los órganos jurisdiccionales y administrativos.
- ❖ Los hechos y documentación relativos a la intimidad personal y familiar del contribuyente, así como aspectos protegidos por el secreto bancario, profesional y comercial y determinada documentación y comunicaciones privadas no deben ser entendidos por la SUNAT como información disponible para la Administración Tributaria en tanto no se sustente debidamente su relevancia tributaria.

2.3. Justificación y relevancia del tema.

⁸ Gamba Valega, César; al respecto manifiesta que “en un Estado Democrático de Derecho la potestad que tienen las Administraciones Tributarias para solicitar información a los contribuyentes y a terceros –así como cualquier otra prerrogativa que les sea otorgada por el ordenamiento jurídico- no puede ser ejercida sin ninguna limitación –como al parecer, pretende la Sunat- sino que por el contrario, su ejercicio tiene importantes condicionamientos de carácter constitucional y también legal”. Gamba Valega, César (2006) Op. cit., p. 2

El tema que asumimos estudiar es importante y cobra relevancia en la medida que la Administración Tributaria al ejercer su facultad de fiscalización asume determinadas actuaciones que han sido decididas de manera discrecional, éstas deben resultar ser las más idóneas a fin de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y, por ende, alcanzar una eficiente y mayor recaudación pero al mismo tiempo se debe llevar un procedimiento fiscalizador con el irrestricto respeto a los derechos de las personas y en especial del contribuyente.

Por lo tanto, las referidas facultades discrecionales deben ser ejercidas dentro del marco del principio de constitucionalidad, con el respeto a los derechos fundamentales de las personas, asimismo deben estar sometidas bajo la legalidad del Código Tributario y las leyes conexas tal como la Ley de Procedimiento Administrativo General, de lo contrario estaríamos ante un acto, más que discrecional, abusivo y reñido con el ordenamiento jurídico máxime si tenemos un modelo de Estado Democrático de Derecho.

Visto así, que si bien nuestro ordenamiento tributario ha concedido amplias prerrogativas a la Administración Tributaria a fin de verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias y ante la cual no queda otra alternativa al contribuyente que la de soportar los requerimientos de la SUNAT - que muchas veces invaden la esfera personal, actividades privadas y hasta actividades relacionadas con terceros- éstas no deben ser violatorias de los derechos altamente íntimos y/o privados.

En tal sentido, justificamos la presente investigación no en la defensa del contribuyente sino en la defensa del respeto a los derechos fundamentales de la persona, en rechazar todas las arbitrariedades en el ejercicio de un poder que por más discrecional que sea tiene sus límites. Así también buscamos dar a conocer al contribuyente cuáles son las facultades que la ley concede a la Administración Tributaria para que así también sepa las obligaciones que tiene que cumplir, las facilidades que tiene que brindar a las exigencias de la Administración Tributaria cuyos actos que se encuentren dentro del marco constitucional y legal persigan una recaudación legítima y justa. Por tales consideraciones vamos a presentar algunos casos, sentencias del TC e informes de la SUNAT en las que no se observan el respeto a estas limitaciones ya sea por lograr una mayor recaudación en beneficio del Estado o por asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero que no justifican plenamente prácticas fiscalizadoras abusivas, pues es imprescindible saber que es el Estado es el primer llamado a respetar los derechos de sus ciudadanos.

III. CONCEPTUALIZACIONES E IDEAS PRELIMINARES.

3.1. Determinación de la obligación tributaria.-

Para que la Administración Tributaria realice el cobro del tributo previamente tiene que haber determinado cuánto es el monto de la deuda y cuáles son las obligaciones tributarias a cargo del deudor; esta determinación se puede realizar por dos vías: o la realiza el propio deudor, mediante la autodeterminación o la realiza la misma Administración – SUNAT. En este segundo caso, la SUNAT emite la Resolución de Determinación al finalizar el procedimiento de fiscalización, pero esta determinación debe ser “única, integral y definitiva”⁹; es decir, que no se le debe permitir a la Administración volver a determinar obligaciones que ya fueron determinadas vía fiscalización. Si embargo, ello no quiere decir que, en caso de que el contribuyente haya ocultado hechos generadores susceptibles de ser gravados, la Administración tenga limitada la determinación de tales eventos imponibles sino que en virtud de sus facultades fiscalizadoras puede volver a revisar y determinar la obligación respecto de hechos nuevos. En el caso de la autodeterminación de la obligación tributaria tampoco quiere decir que el contribuyente queda exento de una posible fiscalización, por el contrario, la SUNAT, dentro de sus facultades, muy bien puede fiscalizar los periodos autodeterminados por el contribuyentes para corroborar la veracidad de la información entregada al fisco. Ahora bien, el artículo 62° del TUO del Código Tributario faculta a la SUNAT ejercer en forma discrecional esta función fiscalizadora¹⁰, incluso alcanza a los inafectos y a quienes gozan de beneficios tributarios. Entonces, cabe preguntarse cómo la Administración debe realizar una fiscalización tributaria sin menoscabo de los derechos fundamentales, qué debe entenderse por ejercicio discrecional. Para ello, consideramos importante definir algunas conceptualizaciones previas.

3.2. Poder Tributario/Acreedor Tributario/Administración Tributaria.

No son términos sinónimos pero si relacionados. El Poder Tributario o Potestad Tributaria como lo llaman algunos autores, lo tiene el Estado de manera abstracta y que de acuerdo al artículo 74° de la Constitución Política este poder se ejerce en tres niveles de gobierno: i) Gobierno Central (siendo los titulares el Poder

⁹ Giuliani Founrouge señala que “la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación (...)”. Giuliani Founrouge, Carlos María (1993) Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, p. 529

¹⁰ Hernández Berenguel, Luis sostiene que si bien la Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalización de cada deudor tributario no se le debe permitir a ésta que vuelva a determinar las obligaciones que ya fueron objeto anteriormente de una determinación –vía fiscalización-. Hernández defiende la tesis según la cual la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración debe ser **única, integral y definitiva**. “En efecto, si la Administración posee todas las facultades necesarias para realizar una fiscalización o verificación profundas del cumplimiento de las obligaciones tributarias por el deudor tributario, no existe razón para que la determinación sea parcial –lo que implicaría que con posterioridad podrían existir otras determinaciones parciales respecto del mismo tributo y periodo- ni, por lo tanto, para que respecto del mismo tributo y periodo pueda existir más de una determinación –salvo las excepciones debidamente justificadas y expresa y taxativamente previstas en la ley- porque la única que debe practicarse tiene que ser integral y, por ende definitiva”. Hernández Berenguel, Luis (1998) “El término de la fiscalización y la necesaria emisión de Resoluciones de Determinación” En Revista *Análisis Tributario*, diciembre 1998, Lima, p. 12

Legislativo y el Poder Ejecutivo éste último para regular tasas y aranceles), ii) Gobierno Regional; y, iii) Gobierno Local. Estos dos últimos tienen potestad para regular tasas y contribuciones. La característica fundamental del ejercicio del Poder Tributario radica que estos tres niveles de gobierno tienen la potestad de crear, modificar, derogar o suprimir tributos; el primero puede ejercerlo en impuestos, contribuciones y tasas; y, en el segundo y tercer nivel de gobierno el *ius tributum* sólo alcanza para tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción¹¹.

Por su parte, el acreedor tributario es la entidad estatal a favor de quien se recauda el tributo y tiene que estar fijado en la ley tributaria, pues constituye un requisito de carácter esencial para el nacimiento del tributo. En tanto que la Administración Tributaria es el ente u órgano que se encarga de la recaudación de los recursos tributarios, para ello tiene una serie de facultades muy especiales y hasta exclusivas que le van a permitir lograr y garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, facultades que por cierto, no las tiene cualquier otra administración pública. La tarea fundamental de las Administraciones Tributarias es la de lograr de manera eficaz y oportuna (dentro de los plazos establecidos) el cumplimiento y pago de las obligaciones y deudas tributarias para lo cual está facultado a determinar el monto debido, fiscalizar mediante actuaciones discrecionales, exigirlos coactivamente y sancionar los incumplimientos de las obligaciones formales.

Cabe indicar que si bien estas tres figuras de Poder, Acreedor y Administración Tributaria no son iguales, en algunos casos se confunde y/o consolida en una sola entidad como por ejemplo en el caso de los Gobiernos Locales en donde la Municipalidad tiene Poder Tributario, al mismo tiempo es Acreedor Tributario y es propiamente Administración Tributaria de los tributos de su competencia; aunque no necesariamente en todos los casos tenga que coincidir en una sola entidad estatal.

Como podrá entenderse, todas estas facultades, de acuerdo al artículo 54° del Código Tributario, son exclusivas de los órganos administradores tributarios; como reiteramos ninguna otra autoridad, organismo ni institución estatal distintos a los señalados podrá ejercer las facultades conferidas a estas administraciones tributarias; pero debe entenderse que estas potestades conferidas necesariamente tienen que estar expresamente previstas en la ley¹². En consecuencia, el ejercicio de las facultades discrecionales reguladas en el artículo 62° del Código Tributario tienen que realizarse en plena concordancia y sometimiento, según corresponda,

¹¹ Los Gobiernos Regionales a pesar de tener Poder Tributario reconocido en la Constitución con la modificación que se hace al artículo 74° del texto constitucional en virtud de la ley N° 28390, publicada el 17 de noviembre de 2004, no tienen aún la potestad para ejercerlo.

¹² García de Enterría y Fernández Rodríguez señalan “(...) el mecanismo más adecuado para dotar a la Administración de estos poderes es nada menos que la técnica de la atribución de potestades administrativas por la ley. Es decir, son las normas las que atribuyen potestades a la Administración. En buena cuenta, este Derecho que a su vez es un límite a la actuación de la Administración Tributaria [...] es también la fuente de su actuación”. García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez (1997) *Curso de Derecho Administrativo I*, 8ª edición, Civitas, Madrid, p. 433

a la Constitución y a la ley de tal forma que sus mandatos deben ser cumplidos por:

1. La SUNAT: para tributos internos y aduaneros
2. Los Gobiernos Locales: para los tributos de su competencia
3. Los Gobiernos Regionales: por los tributos que fueran a administrar.

3.3. Facultad de Fiscalización¹³.

Sin perjuicio de seguir tratando este punto más adelante, por ahora, decimos que la fiscalización, en buena cuenta, es una actividad administrativa en virtud del cual se verifica, comprueba e investiga las actividades de los administrados mediante la obtención de información, que a decir de Fernando Díaz Yubero, la inspección, desde un punto de vista administrativo, implica dos actuaciones: la comprobación y la investigación¹⁴. En el ámbito tributario, Dino Jarach nos dice que la fiscalización implica la búsqueda y el reconocimiento de actividades económicas susceptibles de generar obligaciones tributarias para lo cual la Administración Tributaria tiene facultades discrecionales para exigir determinada información, necesaria y suficiente, al deudor tributario a fin de aplicar el sistema fiscal.

En buena cuenta, la fiscalización es un procedimiento en virtud del cual la Administración realiza un conjunto de actos o actividades dirigidas a determinar y/o corroborar el oportuno y adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y/o formales) por parte del deudor tributario. Ahora bien, entre los objetivos que persigue la función fiscalizadora de la Administración Tributaria están la de prevenir el fraude fiscal, fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y persuadir al contribuyente para que se inhíba de conductas infractoras o incumplidoras de sus obligaciones fiscales.¹⁵

De cualquier forma, la fiscalización como actividad esencialmente pública debe regirse por los siguientes principios:

- Legalidad.
- Imparcialidad.
- Concurso del sujeto pasivo.
- Procedimiento rígido y planificado.

¹³ El artículo 62° del TUO del Código Tributario establece que “*El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias (...)*”.

¹⁴ Díaz Yubero, Fernando. Afirma que “[la fiscalización] es comprobación de los hechos y datos declarados y es investigación de aquellos que no conoce directamente a través de una declaración del sujeto o indirectamente por medio de la información facilitada por un sujeto tercero.” Díaz Yubero, Fernando. “Aspectos más Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas”. Doc. N° 14/03. Instituto de Estudios Fiscales, p. 12.

¹⁵ Uno de los objetivos de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria es la de “generar una situación de riesgo para los evasores que pueda inducir, tanto a ellos como al resto de contribuyentes, a un mayor cumplimiento futuro (...)” Ziccardi, Horacio (2003) Tratado de Tributación. Tomo I. Vol. 2. Depalma, Buenos Aires, p. 192

- Poderes y facultades preestablecidos.

3.4. Facultad discrecional.

Es necesario diferenciar cuándo estamos frente a un acto discrecional de la administración y cuándo ante un acto de arbitrariedad. Para ello citamos las definiciones contenidas en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Cabanellas¹⁶

- Discrecionalidad: Potestad o actuación caracterizada por la voluntad propia, sin otro límite que una tácita adecuación a lo establecido como justo o equitativo. Libertad para obrar o abstenerse; para resolver de una manera o de la opuesta. Determinación de penas o sanciones al arbitrio, aunque no con arbitrariedad.
- Discrecional: La facultad que no se halla sujeta a reglas concretas en su ejercicio, sino que se encomienda al buen criterio de un organismo, autoridad o jefe.
- Arbitrariedad: Acto, conducta, proceder contrario a lo justo, razonable o legal, inspirado sólo por la voluntad, el capricho o un propósito maligno, con abuso de poder, fuerza, facultades o influjos.

Asimismo, consultando el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, anotamos las definiciones que nos presenta sobre estos términos en estudio:

- Discrecional: 1. Que se hace libre y prudencialmente. 2. Se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas.
- Arbitrariedad: Acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho.

Las definiciones que ofrece la doctrina sobre facultad discrecional son muchas¹⁷; sin embargo, todas confluyen en la idea de que la discrecionalidad consiste en la atribución que tiene la Administración para adoptar una decisión de entre varias opciones que le confiere la ley sin que esta implique una desviación maliciosa ni abusiva de poder, sino que la decisión adoptada tenga como única finalidad alcanzar el objetivo que la administración pública se ha trazado dentro del marco de sus funciones. En tal sentido, “la discrecionalidad debe ser utilizada de acuerdo a los planeamientos de la Administración Tributaria, jamás violentando garantías constitucionales ni tributarias. Es una discrecionalidad técnica de selección de

¹⁶ Guillermo Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo III. Editorial Heliasta SRL.

¹⁷ Bacacorzo, Gustavo en su Diccionario de la Administración Pública nos informa que “Facultad Discrecional, potestad que tiene el Poder Administrativo para obrar de determinada manera, cuando lo considere conveniente o necesario, para la mejor atención de su finalidad y del bienestar colectivo, pero sin que dicho obrar pudiera tildarse de ilegítimo”

contribuyentes y tratándose del contribuyente, la selección de cuentas, operaciones, procesos, etc., a revisar (...)”¹⁸

Sin embargo, cabe anotar que el límite entre las conceptualizaciones de discrecionalidad y arbitrariedad no es de fácil determinación, la diferencia es sutil, sin embargo, no es imposible de hacerlo, para ello la doctrina especializada nos ilustra diversos criterios a tomar en cuenta para establecer en qué ocasiones estamos frente a un acto administrativo realizado bajo las facultades discrecionales y cuándo estamos frente a uno que es arbitrario muy lejos del ordenamiento jurídico¹⁹.

Como primera conclusión decimos que “discrecionalidad” no es la puerta a la arbitrariedad o abuso por parte de la autoridad administrativa, sino que significa la toma de decisiones dentro del marco y las limitaciones de la ley. Y aplicando esta precisión a la Administración Tributaria ésta debe ejercer su facultad fiscalizadora de forma discrecional, como le faculta el Código Tributario, pero no con poder absoluto, omnímodo e ilimitado sino en un marco de legalidad que garantice la validez y legitimidad del acto.

3.5. Derechos Fundamentales.

Es importante agregar a lo ya mencionado, que hay derechos reconocidos a todo ciudadano los mismos que están elevados a rango constitucional y que perfectamente son aplicables al contribuyente y a los deudores tributarios. Así, el artículo 2º de la Constitución vigente regula una serie de derechos que merecen ser respetados por cualquier organismo administrativo por más facultades discrecionales que le confiera la ley. Sin embargo, hay que tener en cuenta la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha dejado sentada la posición de que “(...) *los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales.*”²⁰. Por ello, resulta necesario anotar también que el segundo párrafo del artículo 74º de la Constitución establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los Derechos Fundamentales de las personas. Así el TC ha expuesto, también reiteradamente, que los “(...) *principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad*”²¹. De tal forma que la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad discrecional, amparada por el artículo 62º del Código Tributario, debe respetar derechos tales como: la intimidad personal y familiar, la privacidad de las comunicaciones, el secreto

¹⁸ Iannacone Silva, Felipe (2001) Comentarios al Código Tributario. Editora Jurídica Grijley, Lima, p. 276.

¹⁹ Rojo Martínez, Pilar; al respecto sostiene que “La aplicación de estos criterios fija los límites entre la actividad discrecional y la arbitrariedad. Dichos límites, según lo afirmado por el tratadista argentino José Roberto Dormí serían: La razonabilidad, desviación del poder, buena fe y los límites técnicos”. Rojo Martínez, Pilar. (2006) “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos” En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra Editores, Lima, p. 484

²⁰ Fundamento 13 de la Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC.

²¹ Fundamento 5 de la Sentencia del TC. EXP. 0042-2005-AI/TC.

bancario, el secreto profesional y la reserva tributaria, entre otros, -derechos amparados en nuestro texto constitucional-, y que serán aplicados siempre que el contribuyente ofrezca oportunamente la debida y veraz información a la Administración Tributaria y no se oculte detrás de estos derechos con la insana intención de defraudar al fisco²².

IV. DERECHOS FUNDAMENTALES VS FACULTADES DISCRECIONALES.

El respeto a los derechos fundamentales de las personas ha sido previsto por el artículo 74° de la Constitución como principio tributario, aunque algunos autores sostienen que más que principio tiene una aplicación limitativa a la potestad tributaria del Estado, de cualquier forma se está garantizando así un principio inherente al actual Estado Constitucional: *el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales*²³. Como ya lo dijéramos en la presentación de este trabajo, independientemente de esta regulación que se da en materia tributaria, hay que tener en cuenta que el artículo 1° de nuestra Carta Fundamental establece que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado y, por lo tanto, la observancia de los derechos fundamentales en cualquier actuación “Estado-Persona” es de aplicación en todo el derecho en general.

Este principio tiene un carácter subjetivo y objetivo según como ha sentado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español *“En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derecho de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un status jurídico o la libertad en el ámbito de existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica (...)”*²⁴

En efecto, la Constitución ha previsto que el Poder Público en general y la Potestad Tributaria del Estado en particular quedan sujetos de manera eficaz y no solo declarativamente a respetar y proteger los derechos fundamentales de la persona²⁵. Estos derechos fundamentales se encuentran regulados en los tres primeros artículos de la Constitución de 1993 de cuya lectura se desprende una

²² Sentencia del Tribunal Constitucional español. STC 110/1984 del 26 de noviembre, FJ 3. “(...) lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros, con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

²³ A. Fernández Cuevas señala que “si la aplicación del sistema tributario responde “en verdad” a los criterios derivados del principio de eficacia, “no es que con ellos se aseguren los derechos y garantías del contribuyente: es que éstos, cabalmente, consisten y se expresan en aquéllos”. Tomado de García Berro, Florián (2005) “Derechos y Garantías Constitucionales en los Procedimientos Tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En Derecho Financiero Constitucional. Civitas, Madrid, p. 266.

²⁴ Sentencia del pleno del 14 de junio de 1981 citada por Danós Ordóñez. En: Lorenzo Martín Retortillo e Ignacio de Otto y Pardo “Derechos Fundamentales y Constitución” Civitas 1993. Madrid, p. 56.

²⁵ Landa Arroyo, César (2006) “los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional”. En *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*. Tribunal Constitucional del Perú Centro de Estudios Constitucionales. Lima, agosto, Gaceta Jurídica S. A. p. 258-259

serie de derechos atribuidos a toda persona independientemente de las potestades que tenga cualquiera poder público siendo obligación de estas instituciones no sólo reglamentar su respeto sino que los actos administrativos de sus funcionarios protejan efectivamente estos derechos y este imperativo alcanza también la inclusión de los demás derechos que se encuentran en todo el texto constitucional como son los derechos de índole social, colectivo y/o económico. Además es importante anotar que, de acuerdo al artículo 3° de la Constitución, estos derechos fundamentales no son todos los que están expresamente establecidos en su texto sino que se trata de una lista abierta de derechos ya que, conforme se va llenando de contenido cada uno de estos derechos, pueden considerarse otros distintos que se funden en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno.

Ahora bien, como hemos referido anteriormente, la aplicación de los derechos fundamentales de la persona no solo tiene eficacia en el ámbito sustancial tributario; es decir, que su alcance va más allá del ejercicio del poder tributario del Estado consistente en la creación, modificación, supresión y establecimientos de beneficios tributarios sino que también se deben aplicar al ámbito administrativo, vale decir, que el ente recaudador nacional (SUNAT), en el ejercicio de las facultades de gestión y aplicación de tributos, debe garantizar igualmente el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes –por el sólo hecho de ser personas pertenecientes a un Estado de Derecho-, así la facultad discrecional que ejerce la Administración Tributaria dentro de su tarea fiscalizadora debe estar plenamente en sujeción al principio de Constitucionalidad²⁶, armonizada con los derechos fundamentales establecidos en el artículo 3° de la Constitución, como lo debe estar todo poder público y que, por ningún motivo, la gestión efectiva del sistema tributario de un Estado debe ser una excepción a esta regla, por el contrario, toda actuación pública debe constituir, en esencia, el irrestricto respeto de los derechos y garantías que la Constitución y la ley establecen²⁷.

²⁶ STC N° 2689-2004-AA/TC. 14. De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley –principio de legalidad-. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se puede señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado este Tribunal Constitucional en Sentencia anterior (Exp. N° 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC, 009-2005-PI/TC, 042-2004-AI/TC)

²⁷ A. Fernández Cuevas, afirma que “si en la aplicación de un sistema tributario no se manifiestan y expresan los principios que lo ordenan podría decirse, tajantemente, que el impuesto se recaudaría como una <vía de hecho>, al margen de las exigencias constitucionales y legales que lo legitiman y en las que necesariamente ha de basarse”. Fernández Cuevas, A. (1998) Principios generales y derechos de los contribuyentes, en “Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes” Aranzadi, Pamplona, p. 49. (Tomado de García Berro, Florián. Op. cit., p. 266)

En tal sentido, la Administración Tributaria goza de determinadas facultades que le permiten perseguir y lograr el cumplimiento oportuno de la obligación tributaria; estas facultades se encuentran expresamente establecidas en el TUO del Código Tributario. Así, la administración tiene las facultades, entre otras, de fiscalización, de determinación de la obligación, de recaudación, de sanción en caso de infracciones, de resolución; potestades que, por cierto, no se le atribuye a cualquier entidad de la administración pública sino que por la naturaleza de los recursos nacionales que tienen a su cargo y su imperiosa necesidad de cobrarlos se le reconocen a la Administración Tributaria a fin de perseguir su cumplimiento. Con respecto al ejercicio de la facultad de fiscalización, que para el análisis de este trabajo nos interesa, el último párrafo del la Norma IV del Título Preliminar y el artículo 62° del Código Tributario, faculta a la Administración actuar de forma discrecional cuando tenga que verificar e investigar las declaraciones de los contribuyentes.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el ejercicio de su facultad fiscalizadora, tiene reguladas en el Código Tributario cerca de 19 facultades discrecionales; sin embargo, haciendo una rápida revisión de cada inciso del artículo 62° se advierte que la SUNAT cuenta con una extensa gama de facultades, muy amplias cada una de ellas, para fiscalizar a los contribuyentes con la finalidad de lograr el cobro oportuno de la deuda tributaria. Sin embargo, cabe preguntarse hasta dónde alcanzan estas facultades discrecionales, cuáles son los límites en el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria. Por citar un ejemplo, el artículo en mención faculta a la SUNAT a elegir discrecionalmente a quien fiscalizar y a quien no, sin considerar algún criterio técnico de selección del deudor tributario, debiendo ser la selección del contribuyente una etapa muy importante en cuanto a criterios técnicos que se deben observar en un proceso de fiscalización.²⁸ Asimismo, en concordancia con el artículo 87° del CT, la Administración puede exigir al deudor tributario todo tipo de información de las actividades que realiza sin importar que dichos requerimientos vulneren el derecho a la intimidad e incluso estas solicitudes de información pueden hacer que el contribuyente se vea obligado a develar sus actividades relacionadas con terceros vulnerándose así el derecho al secreto profesional y/o secreto comercial.

En tal sentido, si bien el legislador ha dotado de facultades y potestades a la Administración Tributaria necesarias para que se garantice el sostenimiento de las arcas fiscales éstas no pueden ser ejercidas con plena y absoluta libertad so pretexto de la discrecionalidad, porque ello implicaría la práctica arbitraria del poder público y la consecuente violación de los derechos fundamentales que le asiste a todo contribuyente ²⁹. Mediante la facultad de fiscalización, la

²⁸ Cabe anotar que el Decreto Supremo N° 085-2007-EF publicado el 29 de junio de 2007 que aprueba el Reglamento de Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT no contempla ninguna disposición respecto a la selección del contribuyente a fiscalizar, ni mucho menos establece esta selección como etapa previa.

²⁹ E. De la Nuez Sánchez-Cascado y M. Ogea Martínez-Orozco en comentario de la Ley española 1/1998 señalan que la finalidad última de los procedimientos fiscalizadores de la Administración Tributaria debe ser “que el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes haga

Administración tendrá los elementos de juicio suficientes para determinar el monto de la deuda tributaria y ejercer luego su facultad de recaudación e incluso exigirla coactivamente. Esta facultad fiscalizadora implica que la Administración Tributaria puede inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias no sólo de los contribuyentes sino también de aquellos sujetos que gozan de exoneraciones o beneficios tributarios e incluso el poder de fiscalización alcanza a quienes no se encuentren dentro de una relación tributaria como es el caso de los inafectos. Entonces, es claro entender que la facultad de fiscalización va más allá de los deudores tributarios, pues también son susceptibles de ser fiscalizados quienes no lo sean y para ello el Código Tributario autoriza a la Administración el ejercicio de facultades discrecionales a fin de combatir la elusión y evasión fiscal tanto del contribuyente como de quien no lo es (exonerados e inafectos)

En esta línea de idea, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que: *“En los casos que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”*. Del referido texto normativo se desprenden entonces dos aspectos que consideramos importantes y que debe tenerse en cuenta cuando la Administración Tributaria ejerza sus facultades discrecionales:

- La facultad discrecional se ejerce con preeminencia del interés público.
- El ejercicio de la facultad discrecional tiene que observar los límites que le marca la ley.

Pero aquí cabe preguntarse ¿qué debe entenderse por interés público? esta justificación que hace el Código es muy abstracta y hasta podríamos decir convenida ya que sobre la base de este concepto jurídico indeterminado todo cuanto favorece al Estado constituiría interés público e incluso se podría sustentar que la recaudación tributaria, por el sólo hecho de significar un beneficio en los ingresos de las arcas fiscales, aún en perjuicio de los derechos del contribuyente, podría entenderse que es de interés público. Por ello, en el ejercicio del poder tributario no cabe alegar indeterminadamente conceptos como el interés público, interés común, bienestar general, orden público, necesidad pública, u otro concepto que no tenga un procedimiento de razonabilidad y veracidad concreta. Sí, el Estado tiene derecho a cobrar lo que tiene que cobrar, pero no más tampoco menos, y el contribuyente está obligado a pagar lo que debe pagar y no más; y no en razón del interés público se debe perjudicar los derechos constitucionales del contribuyente justificando la actuación arbitraria de la administración estatal sin

innecesario el ejercicio de las potestades exorbitantes de que está investida la Administración en general, y la Tributaria en particular. Dicho de otra manera, los derechos del contribuyente (y del administrado en general) se reconocen, se garantizan y se protegen porque existen potestades exorbitantes de la Administración y porque en no pocas ocasiones, se producen abusos y extralimitaciones en su ejercicio”. De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y M. Ogea Martínez-Orozco (1998) Derechos y garantías en los procedimientos tributarios, en “Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, p. 92.

ninguna manifestación de razonabilidad, equidad, proporcionalidad que garantice el principio de justicia³⁰.

Por eso, en un Estado Democrático de Derecho, como lo es el Perú, se reconoce a todos los ciudadanos, sin excepción alguna y en la condición y situación en que se encuentren, determinadas prerrogativas y derechos que le son inherentes. Siendo el contribuyente, sin duda alguna, un sujeto de derecho, el sistema jurídico le confiere una serie de derechos y mecanismos de protección ante los requerimientos de la Administración Pública. Así, el Estado, representado en la Administración Tributaria, al ejercer su discrecionalidad no sólo va a decidir en función al interés público sino que va a tener que observar, ineludiblemente, los límites que se encuentran expresamente señalados en:

- La Constitución Política del Perú, que en su artículo 74 establece: *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.”* Asimismo, los derechos de la persona que se encuentran en el artículo 2° de esta Carta Fundamental.
- Las Leyes que regulan el ejercicio de la Administración Pública, una de ellas, la más importante, la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, de donde se recogen los principios generales en materia administrativa a favor del administrado.
- El Código Tributario, que tanto en el Título Preliminar y en los artículos 85°, 92°, 94° y otros regulan una serie de derechos en favor del deudor tributario.
- La jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional, del Poder Judicial y del Tribunal Fiscal, toda vez que dichos pronunciamientos constituyen fuentes del derecho³¹, más aún si éstos tienen criterios vinculantes o tienen la calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Entonces, como es claro, las facultades discrecionales no se ejercen al libre albedrío de los funcionarios de la Administración Pública, ni tampoco son puerta abierta para la arbitrariedad, ni mucho menos pretenden legalizar la voracidad recaudadora del ente fiscal. Por ello, es importante entender que, tanto a nivel de Administración (funcionarios de la SUNAT), como a nivel de los operadores del derecho (vocales del Tribunal Fiscal, magistrados del PJ y TC), así como a nivel de los mismos contribuyentes de todo el país, el ejercicio de las facultades

³⁰ Dromí señala “en todos los casos la Administración debe actuar conforme a un debido proceso de razonabilidad, investigando, comprobando, verificando, apreciando y juzgando los motivos causantes de su decisión. Por ello, es impropio e ilegítimo, en su caso, que la Administración invoque o alegue en sus decisiones principios superiores de utilidad pública, utilidad general, utilidad común, bienestar general, salud pública, orden público, moralidad pública, seguridad pública, salubridad pública, interés público, necesidad pública, satisfacción colectiva, disciplina administrativa, etc., sin la comprobación de su veracidad”. Dromí, José Roberto. Instituciones de Derecho Administrativo. 2da. Reimpresión. P. 468-469; citado por Rojo Martínez, Pilar. (2006) Ob. cit. p. 485

³¹ Norma III del TUO del Código Tributario: Fuentes del Derecho Tributario. Son fuentes del Derecho Tributario: f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.

discrecionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT se efectúan teniendo en consideración determinados límites que garanticen el irrestricto respeto a los derechos fundamentales, límites que el ente recaudador debe observar cuando ejerce su facultad fiscalizadora y que a su vez deben ser “entendidos como directrices que proveen criterios para el ejercicio discrecional de la potestad tributaria del Estado”³².

V. FISCALIZACIÓN Y DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN.

Si bien en el derecho administrativo se perfilan dos corrientes en torno a las facultades discrecionales del Estado, por un lado están quienes las rechazan liminarmente y por el otro, la mayoría por cierto, quienes consideran que es necesario que los entes administrativos estatales, especialmente la Administración Tributaria, cuenten con tales facultades los cuales constituyen una herramienta necesaria para la eficiente y eficaz gestión de tributos³³. Lo cierto es que, a favor o en contra de estas posiciones, las facultades discrecionales existen en nuestro Código Tributario desde 1996³⁴. Sin embargo, cabe anotar que dichas facultades con el tiempo se han ido acentuando y aumentando y aunque no se puedan descartar dentro del ordenamiento tributario éstas deben existir por mandato constitucional sometidas indiscutiblemente al marco legal y al derecho como salvaguarda del principio de seguridad jurídica de todo el ordenamiento jurídico. De lo que se trata es que las atribuciones discrecionales de la Administración Tributaria deben tener una debida regulación de sus alcances y efectos, con los límites objetivos expresamente señalados no sólo para tener un correcto entendimiento de ello sino para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Pilar Rojo Martínez señala que la discrecionalidad administrativa, en materia tributaria tiene capacidad limitada, vale decir, que no deben estar referidas a las prestaciones materiales o elementos sustanciales del tributo puesto que violaría el Principio de Reserva de Ley, que de entrada prohíbe cualquier actuación discrecional administrativa en el ámbito tributario. Esta discrecionalidad es aplicable dentro del Derecho Tributario Formal que, por cierto, tampoco está exento de sujeción al marco constitucional y legal.

Entonces, no estamos ante una discrecionalidad libérrima de la Administración Tributaria sino que ésta debe ejercer una discrecionalidad reglada, normativa o

³² Landa Arroyo, César. Op. cit., p. 254.

³³ Entre los autores que esbozan posiciones en contra a la concesión de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria mencionamos a Zolezzi Möller, Armando; Mur Valdivia, Miguel, entre otros. Y quienes sustentan posiciones a favor de dichas facultades mencionamos a Fuentes Acurio, Sandro; Tovar Mendoza, Edgar; Gamba Valega, César; Segura Marquina, Polidoro, entre otros. (Tomado de Rojo Martínez, Pilar. (2006). Op. cit., p. 480)

³⁴ Las facultades discrecionales de la Administración Tributaria es de antigua data; no obstante, no es sino en la década de los noventa -1996-, mediante el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 que se le menciona expresamente en algunos artículos (82°, 116°.2. 166° y 192°) modificados posteriormente por la ley N° 27335 de fecha 31 de julio de 2000. Esta situación fue criticada bajo el argumento que se abría la posibilidad de una actuación arbitraria de los funcionarios de la administración en contra de los derechos y garantías del contribuyente.

técnica que derive de la existencia de conceptos jurídicos en la que no haya espacio para elegir libremente sino en base a un razonamiento cognitivo e interpretativo, que sea una discrecionalidad instrumental, en la que el funcionario tenga que elegir el medio y no el resultado³⁵.

Asimismo, Rojo señala que, en materia tributaria, son cuatro los aspectos en los que la Administración Tributaria goza de potestades discrecionales: “condonación, comprobación, aplazamiento y suspensión”, supuestos que expresamente ha calificado el Código Tributario para el ejercicio de facultades discrecionales, todos ellos encuadrados en las distintas fases del procedimiento de aplicación y gestión de los tributos. Así tenemos que la Administración Tributaria ejerce discrecionalidad en: 1.-En el ámbito de la Fiscalización para comprobar el cumplimiento de la obligación tributaria. 2.-En aspecto del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. 3.-En el aspecto de sanciones e infracciones; y finalmente, 4. En el ámbito de suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios. Nos interesa analizar el ámbito fiscalizador en donde opera la actuación discrecional de la SUNAT que en ejercicio de su facultad de verificación e inspección se ampara en el artículo 61º y 62º del Código Tributario.

Es claro que la Administración Tributaria – SUNAT- es sino el único poder público que goza de facultades discrecionales tan amplias que no se encuentran debidamente justificadas en el ordenamiento jurídico, como podrá apreciarse, es la SUNAT quien decide de manera discrecional la elaboración de los programas de fiscalización, asimismo selecciona sin más criterio que la propia decisión de sus funcionarios a los sujetos a controlar, determina el alcance de la tarea de verificación, vale decir hasta dónde llegan los periodos de revisión, de la documentación solicitada, elige los medios a utilizar y la duración en el tiempo de este procedimiento fiscalizador³⁶. Ahora bien, entendemos que estos mecanismos de verificación e inspección a cargo de la autoridad tributaria son necesarios para controlar si el contribuyente tributó o no y si lo hizo correctamente o no, lo cierto es que estos mecanismos deben estar previamente determinados por la ley a fin de garantizar el estricto respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes. Sólo de esta forma se reduce al mínimo la discrecionalidad de la administración y

³⁵ Moreno Fernández, J. I. (Lex Nova, Valladolid). Citado por Sesma Sánchez, Begoña. “La discrecionalidad en el Derecho Tributario”. *Revista Impuestos II*, 1998, España, sustenta la idea de que “la discrecionalidad implica la adopción de un juicio de oportunidad, no estrictamente jurídico, sino tomando en consideración criterios políticos, técnicos o de mera oportunidad o conveniencia. Los límites de la discrecionalidad tienen en cuenta la existencia de elementos reglados, el respeto a los principios generales del Derecho, la existencia de hechos determinantes incuestionables, del control de la arbitrariedad y de la necesaria motivación del acto, así como la diferencia entre discrecionalidad administrativa y la presencia de conceptos jurídicos indeterminados”. En Rojo Martínez, Pilar. Op. cit., p. 481.

³⁶ En el procedimiento de fiscalización que realiza la SUNAT (inspección y verificación del correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias) encontramos que discrecionalmente la Administración decide si fiscaliza o no y si lo hace, decide de manera discrecional hasta dónde y cómo lleva a cabo tal verificación; como vemos, en esta fase inicial de la fiscalización hay una mayor actuación discrecional de la Administración, desde luego, esta tarea no se realiza a todo el universo de contribuyentes sino a una pequeña parte de éste que es seleccionada sin que se consideren razones técnicas y normativas que lo justifiquen.

aumenta la actuación debida del ente fiscalizador con plena sujeción a la Constitución Política y leyes de la materia.

Con estos lineamientos generales con que debería estar revestida toda actuación de la administración fiscal no daría espacio a introducir juicios de oportunidad o conveniencia ni mucho menos a la arbitrariedad bajo el pretexto del cumplimiento oportuno y eficiente de la obligación tributaria. Por un lado, va a permitir que la actuación de la Administración Tributaria tenga legitimidad adecuándolos según las circunstancias, necesidades y tipos de contribuyentes sin ningún problema porque tales reglas están previstas en la ley; por otro lado, va a garantizar “[una] relativa certidumbre en el contribuyente sometido a fiscalización”³⁷, en el sentido de lograr una fiscalización única, integral y definitiva de un mismo período fiscal³⁸.

Por lo tanto, si bien el Código Tributario reconoce facultades discrecionales de la Administración Tributaria, estas facultades no las ejerce de manera absoluta e ilimitada, sino que deben respetar el principio de constitucionalidad y de fuerza normativa de la Constitución³⁹ con el irrestricto respeto a los derechos fundamentales de la persona, así como también las limitaciones establecidas en todo el ordenamiento jurídico en general, que por cierto, estos límites no es sólo para el ámbito de la creación del tributo sino también para el ámbito de aplicación y gestión del tributo; pero además estas facultades deben seguir criterios elementales de lógica y justicia en aplicación de los principios que informan al Derecho Tributario y de los Principios Generales del Derecho, en especial, los principios que rigen el Derecho Administrativo⁴⁰. El incumplimiento de todas estas limitaciones que acabamos de señalar determina que un acto administrativo efectuado al amparo de facultades discrecionales, por más legales que sean, devendría en un acto arbitrario y, por tanto, ilegítimo.

VI. LÍMITES IMPUESTOS POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS MANDATOS DEL TC.

Las actuaciones o decisiones que tome toda la administración pública en nombre del Estado están sujetos al principio de constitucionalidad, no hay ningún órgano

³⁷ A efectos de lograr esta certidumbre el contribuyente no puede estar sujeto “a constantes fiscalizaciones de un mismo tributo o período fiscal mientras dure el período prescriptorio, o esté sometido a presentar una y otra vez documentación o información que ya obre en poder de la Administración, o presentar la referida información en formatos que resultan de cómodo uso para aquélla pero que genere en el contribuyente un mayor dispendio de tiempo y recursos. Y es que no debemos olvidar lo ya dicho: el propósito de la fiscalización no es del lograr una mayor recaudación sino el determinar que los tributos se hayan pagado cuánto y como corresponde”. En Rojo Martínez, Pilar, op. cit., p. 482,

³⁸ Hernández Berenguel, Luis, op. cit., p. 12 (ver nota de pie N° 9)

³⁹ STC N° 2689-2004-AA/TC

⁴⁰ Ley 27444 Ley de Procedimiento Administrativo General. Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo. 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: 1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

administrativo que tenga facultades omnímodas, irrestrictas, ilimitadas o indeterminadas en el ejercicio de sus funciones.

Así, el TC ha sostenido en la Sentencia recaída en el EXP. 0042-2005-AI/TC del 13 de abril del 2005

“(…) que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública (…)”⁴¹.

No cabe duda que este criterio recae no sólo para los funcionarios públicos sino para todo operador del derecho, asimismo esta misma sentencia más adelante informa que:

“(…) la Constitución no es un mero documento político sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública–, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que: a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más”.⁴²

Por su parte el artículo 74° del Constitución otorga potestad tributaria a los distintos niveles de gobierno del Estado (central, regional y local); sin embargo, “esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen”⁴³. Si bien la imposición de límites al poder tributario permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado sea constitucionalmente legítimo, por otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida de manera arbitraria y en detrimento de los derechos fundamentales de la persona. Por eso el TC en la Sentencia EXP N° 2689-2004-AA/TC del 20 de enero

⁴¹ También en Sentencias del TC. EXPs. 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-AI/TC, 009-2005-PI/TC, fundamento 156.

⁴² Fundamento 8 de la Sentencia del TC. EXP. 0042-2005-AI/TC

⁴³ Fundamento 12 de la Sentencia del TC EXP. 02689-2004-AA/TC.

del 2006 fijó que “los principios constitucionales tributarios son **límites al ejercicio de la potestad tributaria**, pero también son **garantía de las personas frente a esa potestad**, de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad”⁴⁴. En tanto que en el fundamento 13 de la misma sentencia se lee: “cuando la Constitución establece dichos principios como límites informadores del ejercicio de la potestad tributaria ha querido **proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado** cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74° de la Ley Fundamental establece que *<no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo>*”⁴⁵

De estas sendas sentencias claramente se puede concluir que, por un lado, todo organismo y/o administración pública está sujeto al principio de constitucionalidad, vale decir, que están por debajo de la constitución porque más que norma superior o documento político es norma aplicable y de obligatorio cumplimiento tanto para los gobernantes y gobernados como para los operadores del derecho; por otro lado, la Administración Tributaria tiene límites en el ejercicio de sus facultades discrecionales, estos límites no sólo son en el ámbito del poder tributario (en la creación de normas) sino también en el ámbito de la aplicación del tributo, vale decir, en el ejercicio de las facultades discrecionales; por lo tanto, esta discrecionalidad debe entenderse con pleno sometimiento a los principios y derechos constitucionales y cuando la Administración Tributaria requiera información a los contribuyentes éste debe observar el respeto irrestricto a los derechos fundamentales de la persona conforme lo establece el artículo 74° del texto constitucional, y este mandato nos lleva a incluir todos los derechos amparados por el artículo 2° de la Constitución y otros que se encuentran en los demás artículos del texto constitucional, como los de la propiedad, secreto bancario, secreto profesional, etc. No negamos que haya ciertas tensiones cuando se trate de concordar por un lado, los mandatos constitucionales con el interés público, la recaudación que persigue la Administración Tributaria, ciertamente legítimo; y, por otro lado, los derechos y garantías individuales de los contribuyentes⁴⁶. Pero los órganos encargados de resolver estos conflictos deben procurar la ponderación de los principios en conflicto.

⁴⁴ El resaltado y subrayado es nuestro.

⁴⁵ El resaltado y subrayado es nuestro.

⁴⁶ García Berro, Florián; al respecto señala que “para resolver la eventual tensión será preciso en ocasiones moderar en forma adecuada el alcance de las potestades administrativas, como también lo será delimitar justamente el contenido de los derechos y garantías individuales en atención a los intereses colectivos que la Constitución reconoce y protege”. García Berro, Florián (2005) “Derechos y Garantías Constitucionales en los Procedimientos Tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En Derecho Financiero Constitucional. Civitas, Madrid, p. 270.

Sin embargo, resulta importante anotar que con respecto al derecho a la intimidad, reconocido en el inciso 7 del artículo 2° de la Constitución, la Administración Tributaria estaría impedida de solicitar información en tanto que tales datos que pretende no tengan relevancia tributaria más aún cuando se pueda contar con otras fuentes de información o cruce de datos. Ahora bien, “los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales.” (STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento 13). Y aunque sea clara y muy legítima la finalidad y funciones de la SUNAT cuando tenga que definir, por ejemplo en este caso, si se está o no frente a un desbalance patrimonial, ésta, a pesar que “goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente” (STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento 14). Por lo tanto, “mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional”. (STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento 6)

Por tanto, todo acto administrativo que realice el ente fiscalizador al amparo de sus atribuciones discrecionales y los documentos en que consten dichas actuaciones⁴⁷, deben tener un requisito importantísimo como es la motivación y fundamentación de la decisión que se adopta; en ella se debe exponer de manera detallada los hechos del caso debidamente acreditados y probados en el expediente, asimismo la explicación o justificación con los criterios y razones que determinaron a actuar de tal manera y no de otra⁴⁸. Esta motivación no implica la mera mención a las normas jurídicas más aún sino se establece una conexión con los hechos de la causa. La ausencia de motivación de un acto administrativo o, en todo caso, que ésta sea deficiente o forzada, nos lleva a interpretar que no han existido razones y pruebas suficientes que justifiquen la decisión adoptada por la Administración Tributaria y por tanto estaríamos ante un acto estrictamente arbitrario y el documento que lo contiene debería declararse nulo formal y sustancialmente⁴⁹.

Sólo así puede funcionar legítimamente el poder tributario en un Estado Democrático de Derecho; un poder que por su propia naturaleza tiene

⁴⁷ TUO del Código Tributario. Artículo 75°.- Resultados de la fiscalización o verificación. Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. (...).

⁴⁸ TUO del Código Tributario. Artículo 129°.- Contenido de las resoluciones. Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

⁴⁹ RTF N° 00478-3-2001, de fecha 24 de abril de 2001. Se declara la nulidad e insubsistencia de las resoluciones apeladas, debiendo la Administración convalidarlas, toda vez que aquéllas no exponen los fundamentos y razones por las cuales no resulta válido el acogimiento del recurrente al RUS, respaldando dicho fallo en un memorándum que no ha sido notificado al recurrente, lo que vulnera lo previsto en el artículo 129° del Código Tributario y perturba el derecho de defensa del recurrente como parte del debido proceso.

determinadas facultades que si bien le permiten actuar discrecionalmente pero éstas no deben estar exentas de motivación y debida fundamentación; esto marca la diferencia entre un acto discrecional con sujeción a la ley de un acto arbitrario⁵⁰.

6.1. Principio de Razonabilidad e Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC-JUNÍN de fecha 25 de agosto de 2004, caso Grimanesa Espinoza Soria, ha sentado el principio de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en virtud del cual se exige a la Administración que cuando ejerza sus facultades discrecionales deben guiarse por criterios de razonabilidad y racionalidad que justifiquen su actuación para que el acto no se convierta en arbitrario.

En la referida Sentencia del TC⁵¹, al llegar el caso en Acción de Amparo al Supremo Tribunal ha considerado pertinente analizar las disposiciones a la luz del principio de razonabilidad, a efectos de determinar si, dentro de las potestades discrecionales de la Administración Tributaria, los criterios de gradualidad establecidos en la Resolución N° 112-2001-SUNAT, anexo “A”⁵², que han servido de base legal en el presente caso, son razonables y, en consecuencia, compatibles con la Constitución o, por el contrario, si su nivel de irrazonabilidad convierte en inconstitucional la actuación de la Administración Tributaria pronunciándose en sus fundamentos 12 y 13 de la siguiente forma:

12. La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor Justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de

⁵⁰ “existe arbitrariedad cuando las decisiones prescinden de los hechos del caso o cuando la motivación de la decisión prescinden de los hechos del caso acreditados en el expediente, o se funda en hechos o pruebas inexistentes o invoca hechos absurdos e irrelevantes. La existencia de hechos que objetivamente justifiquen el dictado de un acto administrativo es fundamental”. (...) “Resulta arbitrario un acto fundado en razonamientos falsos o razonamientos incorrectos que aparentan ser correctos a un simple análisis, o cuando se pretende hacer prevalecer un interés sobre otro (p. ej. el interés común sobre el interés individual). En Rojo Martínez, Pilar. op. cit., p. 488.

⁵¹ STC. Exp. N° 1803-2004-AA/TC-JUNÍN del 25 de agosto de 2004, referido a propósito de la Resolución de Multa N° 134-02 0006188 expedida por la SUNAT, Intendencia Regional Junín-Tarma por el incumplimiento de la obligación de entregar comprobante de pago, infracción tipificada en el inciso 1 del artículo 174° del Código Tributario que dispone una sanción ascendente al 30% de la UIT vigente cuando la falta es cometida por primera vez, la misma que fuera impugnada en todas las instancias de la Administración Tributaria sin resultado favorable para el contribuyente, por el contrario la multa se ha visto incrementada hasta en un 500% (de S/. 930.00 a S/. 3,351.00 y de S/. 4,685.00 en Cobranza Coactiva) siendo este acto violatorio, según el recurrente, de sus derechos constitucionales de propiedad, trabajo, libertad de trabajo y de la garantía de no confiscatoriedad de los tributos.

⁵² El artículo 4° de la Resolución N° 112-2001-SUNAT establece que se “perderán los beneficios de la gradualidad (...) 4.2. Si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y esta queda firme o consentida en la vía administrativa”.

racionalidad y que no sean arbitrarias. Como lo ha sostenido este Colegiado, “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos.” (Exp. 0006-2003-AI/TC. F.J. 9).

13. *Cuando la Administración ejerce un poder discrecional, como en este caso, para que este no se convierta en arbitrario, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. En esta dirección, “El único poder que la Constitución acepta como legítimo, en su correcto ejercicio, es, pues, el que se presenta como resultado de una voluntad racional, es decir, de una voluntad racionalmente justificada y, por lo tanto, susceptible de ser entendida y compartida por los ciudadanos y, en esa misma medida, de contribuir a renovar y reforzar el consenso sobre el que descansa la convivencia pacífica del conjunto social” (Tomás-Ramón Fernández, De la arbitrariedad del legislador. Una crítica a la jurisprudencia constitucional, Madrid, 1998, pp. 95-96).*

De esta forma el TC. impone determinados límites al ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria y aunque no lo reconoce de manera explícita ha incorporado el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta poniendo así un límite infranqueable para todo el poder público y esto se sustenta, como lo dice propiamente el fundamento 13 de esta misma sentencia, en el reconocimiento de un Estado Democrático y Social de Derecho reconocidos en los artículos 3º y 43º de nuestra Constitución.

De ahí la importancia de la debida motivación y/o fundamentación de las actuaciones y decisiones discrecionales que adopte la Administración Tributaria – SUNAT, pues en sus resoluciones va a tener que integrar propiamente los mandatos constitucionales entre sí, sin menoscabar los principios tributarios y las garantías constitucionales de los contribuyentes además de expresar de manera clara e inequívoca los criterios de razonabilidad y racionalidad en base a justificaciones lógicas de los hechos en conexión con las normas legales y el ordenamiento jurídico en general⁵³; así por ejemplo, en el caso de la determinación de las infracciones tributarias, el artículo 165º del TUO del Código Tributario establece que éstas se determinan de manera objetiva, es decir que si bien importa la sola violación del mandato legal sin tener en cuenta la intencionalidad del infractor (dolo o culpa), también es importante anotar que una actuación de la SUNAT que respete estos criterios de razonabilidad y racionalidad, según la Sentencia del TC en comentario, tomará en cuenta las circunstancias

⁵³ K. Hesse; respecto de las distintas disposiciones de la Constitución éstas se encuentran en “mutua interacción y dependencia, y solo el juego global de todos produce el conjunto de la conformación concreta de la Comunidad por parte de la Constitución. Ello no significa que este juego global se halle libre de tensiones y contradicciones, pero sí que la Constitución sólo puede ser comprendida e interpretada correctamente cuando se la entiende, en este sentido, como *unidad*, y que el Derecho Constitucional se halla orientado en mucha mayor medida hacia la coordinación que no hacia el deslinde y el acotamiento”. Hesse, K. (1983) Escritos de Derecho constitucional (Selección), Introducción y traducción de Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, p. 18.

excepcionales de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho ajena a la voluntad del contribuyente para determinar que la infracción no se configure⁵⁴.

VII. LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL (LPAG) Y LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES A PROPOSITO DE LAS FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Es importante, para el análisis de este tema, tomar en consideración lo que establece al respecto la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG). El artículo 169° de esta ley establece que en las solicitudes de prueba que hace la administración pública a los administrados se reconoce también la existencia de derechos constitucionales y, en efecto, siendo la Administración Tributaria parte del aparato estatal no debería estar exenta de tal limitación, pues la Ley 27444 - LPAG, es una norma de alcance general aplicable a todas las administraciones públicas; entonces cabe entender que sus disposiciones también alcanzan a las actuaciones de la Administración Tributaria y específicamente a la SUNAT que, sin duda alguna, es parte de la Administración Pública. Aunque si bien es importante recordar que, de acuerdo al principio general del derecho, la norma específica prevalece sobre la norma general, también es importante recordar que la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario dispone la aplicación supletoria de otras normas en lo no previsto por este código y dado que en el Código Tributario no hay regulación específica sobre las limitaciones al ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria resulta plenamente aplicable la LPAG en cuanto a los límites que deben observar los requerimientos de información que la administración hace a los administrados. De manera que la SUNAT debe tener como límites el respeto a los derechos fundamentales del contribuyente cuando le solicite información durante el procedimiento de fiscalización más aún cuando el Principio Constitucional del Respeto a los Derechos Fundamentales en el ejercicio de la potestad tributaria se encuentra consagrado expresamente en el artículo 74° de nuestra Carta Magna, lo cual no debe ser interpretada solamente para la potestad tributaria sustantiva – creación de tributos- sino también para el poder tributario formal –cumplimiento de obligaciones tributarias-, vale decir, que en las tareas de fiscalización, requerimientos, determinación de infracciones, imposición de sanciones, entre otros, realizados por SUNAT ésta debe observar los derechos fundamentales de los contribuyentes como límites a esta potestad tributaria formal..

⁵⁴ RTF. 082-3-97 (18 - 02 - 97) “Si bien es cierto que de acuerdo al artículo 165, las infracciones tipificadas en el Código Tributario son predominantemente objetivas por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes o si lo hizo por negligencia, también es cierto que ello no obsta para que si se probase alguna *circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho ajena a la voluntad del contribuyente*, la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo, *no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo*, así lo establece gran parte de la doctrina como reiteradas Resoluciones del Tribunal Fiscal”. (las cursivas son nuestras)

Florián García Berro es de la idea, a propósito de la reforma de los procedimientos administrativos en España, que las disposiciones tengan un alcance general a todos los procedimientos administrativo incluido el tributario respetando algunas particularidades a este último en razón del interés recaudador del Estado⁵⁵. Consideramos que esta idea es muy vertical, sin embargo, creemos que si bien no se puede establecer un procedimiento común a toda la Administración Pública por razones de sus especialidad, por lo menos se deben garantizar disposiciones constitucionales y legales mínimas a todos los procedimientos sin excepción, ni siquiera el tributario debe estar fuera de este marco de garantía y respeto de los mandatos constitucionales y las justificaciones de interés público con la que se pretende aislar al procedimiento tributario de estas reglas básicas no deben ser más que argumentos poco menos que atendibles; por el contrario toda actuación de la Administración Tributaria debiera estar subordinada a consolidar el principio de seguridad jurídica del Estado.

En virtud del principio de legalidad expresamente señalado en el artículo IV.1.1. de la LPAG, las actuaciones de la administración pública deben ser con el estricto respeto a la Constitución, a la ley y al derecho dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo a los fines para los que fueron conferidas. Asimismo, mediante el artículo 169° de la referida ley se establece que si bien la administración puede requerir al administrado todo tipo de información y su colaboración para lograr medios de prueba (169°.1), el administrado puede rechazar tal exigencia cuando se vea afectado en sus derechos constitucionales, se viole el secreto profesional o suponga actuar pruebas contra sí mismo (169°.2).⁵⁶

⁵⁵ García Berro, Florián afirma que “el hecho que la Constitución no exija establecer un solo procedimiento administrativo común aplicable a todas las ramas de la Administración, no significa en absoluto que la diversidad de regulaciones sea la solución óptima. Desde el punto de vista de la coherencia y de la técnica legislativa hubiera sido más correcto a nuestro juicio que, al abordar la reforma del procedimiento administrativo reflejada finalmente en la Ley 30/1992, ésta se hubiera extendido a todas las parcelas del procedimiento y, en particular, al tributo, sin perjuicio de consagrar con relación a este último, por vía excepcional, las particularidades que hubiesen estimado necesarias en atención al específico interés constitucional que se ve comprometido en la aplicación de los tributos”. García Berro, Florián. Op. cit., p. 273.

⁵⁶ Ley 27444, LPGA.

“Artículo 169.- Solicitud de prueba a los administrados.

169.1. La autoridad puede exigir a los administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos de bienes, el sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba. Para el efecto se cursa el requerimiento mencionando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento.

169.2. Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales. En ningún caso esta excepción ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad.

169.3. El acogimiento a esta excepción será libremente apreciada por la autoridad conforme a las circunstancias del caso, sin que ello dispense al órgano administrativo de la búsqueda de los hechos ni de dictar la correspondiente resolución.”

Como es de apreciar, la administración pública en general y la Administración Tributaria en particular, se encuentran sometida a la Constitución, pero además se encuentra plenamente sometida al principio de legalidad (con sujeción a la ley). Las potestades y/o atribuciones con que va actuar la Administración Tributaria nacen de la ley, es decir, que son las normas las que confieren a la administración determinadas atribuciones administrativas, entre ellas las facultades discrecionales⁵⁷. Pero, así como la ley confiere facultades, éstas no son omnímodas e ilimitadas sino que es la misma ley la que impone limitaciones y condiciones para el ejercicio de tales facultades, de lo contrario se estaría permitiendo la legalidad de la arbitrariedad e incompatibilidad con los derechos fundamentales de las personas que el mismo Estado está llamado a proteger. En consecuencia, el artículo IV.1.1 de la LPAG ratifica la posición expuesta en el sentido que la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades discrecionales, debe respetar la Constitución y someterse al Principio de Legalidad y no pretender sostener (según los informes antes referidos) que ni la ley ni el Código Tributario le impone limitación alguna en los requerimientos de información que hace a los contribuyentes; muy por el contrario, se está demostrando que la ley limita su ejercicio discrecional y condiciona su labor fiscalizadora al respeto de los derechos fundamentales de la persona⁵⁸.

Para mayor sustento de esta idea -los requerimientos de información que hace la Administración Tributaria también le son aplicables las disposiciones de la LPAG- resulta importante anotar que la Quinta Disposición Complementaria y Final de esta ley deroga todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos de índole general y aquellos cuya especialidad no resulte justificada por la materia que rijan. Ahora, si se considera que estos procedimientos de fiscalización son especiales y por tanto son de aplicación legislación de la materia tributaria, al respecto, la Segunda Disposición Transitoria de la LPGA ha establecido que todas las administraciones, cualquiera sea su rango (de hecho que incluye a la Administración Tributaria), deben adecuar, vía disposiciones reglamentarias, las normas de sus distintos procedimientos administrativos especiales con la finalidad de lograr una integración de las normas generales supletoriamente aplicables. De no considerarse así y pretender sostener

⁵⁷Gamba Valega, César sostiene que “es la ley –mediante el mecanismo del apoderamiento- la que atribuye potestades a la Administración. La ley constituye, pues, su fuente, su causa, su justificación, en defecto de la cual la Administración no podrá –quiera- adoptar una decisión administrativa determinada”. Gamba Valega, César (2006), op. cit., p.2

⁵⁸Segura Marquina, Polidoro, respecto a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria señala que “... dichas facultades deben estar expresamente establecidas en la ley (Código Tributario) a fin de ser ejercidas bajo un marco de legalidad de lo contrario no estamos ante un acto discrecional de facultades, sino ante un proceder ilegal y por tanto reprochable desde todo punto de vista”. Más adelante este autor señala que “... la discrecionalidad, si bien permite a la Administración elegir las acciones a tomar en determinado caso concreto, está siempre limitada al marco legal establecido, no pudiendo, por tanto, realizar ninguna acción que no se le encuentre previamente señalada dentro de sus facultades, ni exceder los límites y reglas impuestos por la ley para el ejercicio de las mismas”. Segura Marquina, Polidoro (2001) “Críticas a la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria”. En *Ágora*. Revista de Derecho de la UIGV. Año 2, julio 2001, Lima, p. 232.

que la SUNAT está al margen de estas disposiciones de la LPAG, simplemente estas irrogaciones que se atribuyen a la Administración Tributaria desenterraría y desarticularía el ordenamiento jurídico de la nación y, lo que es peor, la seguridad jurídica de nuestro país se vería seriamente afectada por los vicios en los principios de predictibilidad y certeza.

VIII. EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DISCRECIONALES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

8.1. La discrecionalidad en el Código Tributario.

Como ya lo dijéramos en párrafos anteriores la discrecionalidad implica el obrar de determinada manera por parte de la Administración Pública cuando lo considere conveniente o necesario, para lograr mejor la finalidad para la que fue creada en beneficio de la colectividad. De acuerdo a la clasificación que hace Santamaría respecto a las facultades regladas y facultades discrecionales⁵⁹, anotamos que estas últimas son facultades que no están suficientemente regladas, por ello, propiamente la SUNAT las ejerce sin más límites que las que considere el propio ente recaudador. Sin embargo, ya hemos demostrado abundantemente, que estas facultades se ejercen de conformidad con los principios enmarcados en el artículo 74° de la Constitución y demás limitaciones establecidas por ley.

De acuerdo al artículo 62° del TUO del Código Tributario dispone que “*La facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional*”. Lo que en primer término nos hace entender que la Administración Tributaria tiene ciertos márgenes de libertad en su actuación. Sin embargo, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo establece que “*En los casos que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley*”, con lo que entendemos que cualquier intervención de la Administración Tributaria, especialmente de la SUNAT, al ejercer sus facultades discrecionales, deben ser justificadas, objetivas, técnicas, racionales, proporcionales⁶⁰ y debidamente motivadas en la resolución o instrumento que contenga la decisión. Estas facultades discrecionales si bien han sido otorgadas por la ley con la finalidad que la Administración logre alcanzar su objetivo y optimizar mayor eficiencia y eficacia

⁵⁹ Santamaría P. y L. Parejo A. Hace una distinción entre potestad reglada y potestad discrecional, ambas ejercidas por la administración y señala que “si la actuación administrativa ha sido regulada en su integridad, de modo que su aplicación se verifica en forma inmediata, sin requerir parámetros adicionales por parte de la Administración, se tratará de una potestad reglada. Por el contrario, estaremos frente a una potestad discrecional, si el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., parcialmente, cuando el Derecho no establezca los parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos. En ello, pues, consiste la discrecionalidad”. Santamaría P. y L. Parejo A. (1989) *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Ramón Aceres, Madrid, p. 129.

⁶⁰ STC. Exp. N° 1803-2004-AA/TC-JUNÍN de fecha 25 de agosto de 2004, referido al Principio de Razonabilidad e Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (Ver párrafo N° 6)

en la recaudación fiscal evitando y combatiendo todo acto de evasión, elusión y fraude no deben entenderse como omnímodas, ilimitadas y sin control legal; por el contrario, deben respetar primordialmente los derechos fundamentales de las personas, garantizar la igualdad general de trato de todos los contribuyentes y la actuación uniforme de la administración fiscal.⁶¹

La actuación discrecional de la SUNAT no significa, entonces, que se tenga que requerir algo excesivo, exorbitante, irracional al contribuyente, sino que los requerimientos deben estar ajustados a la necesidad y proporcionalidad de la finalidad recaudadora buscando información relevante que permitan determinar de manera efectiva la obligación tributaria sin causar mayores costos ni detrimento de los derechos de los contribuyentes.

El Tribunal Constitucional Peruano se ha pronunciado sobre la discrecionalidad de la Administración Tributaria – SUNAT en el siguiente sentido:

EXP. N° 04168-2006-PA/TC. se ha sostenido que los requerimientos de información que hace la SUNAT a los contribuyentes serán desproporcionados, en la medida que no se aporten datos relevantes para determinar las obligaciones tributarias del requerido. Asimismo el TC, en esta sentencia ha señalado expresamente que “En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tengan que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente.” (Ver Fundamento 14)

Esta discrecionalidad se aplica en los artículos 62°, 82°, 116.2°, 118°, 166° y 192°, referidos a la facultad de fiscalización, facultad para aplicar sanciones tributarias, facultad del Ejecutor Coactivo para ordenar las medidas cautelares y facultad para determinar y sancionar las infracciones y para denunciar delitos tributarios, respectivamente. Todas estas facultades deben ejercerse, primero, con pleno respeto a los mandatos constitucionales observando los derechos fundamentales de la persona y, segundo, dentro del marco y las limitaciones que expresa la ley ratificadas por la jurisprudencia.

Así, el artículo 62° del CT faculta a la administración a elegir discrecionalmente cuáles son las actuaciones administrativas en un procedimiento de fiscalización

⁶¹ Al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional español ha referido: “La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a <un sistema tributario justo> como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”. (FJ, *in fine*). STC 76/1990 del 26 de abril.

seguido contra un contribuyente; por ejemplo, la SUNAT puede decidir libremente a quién fiscalizar y a quien no; sin embargo, esta decisión discrecional, que a todas luces es amplísima, también deben someterse a las reglas del derecho, vale decir, que la elección de los sujetos deudores a ser fiscalizados deben ser determinados de acuerdo a normas técnicas y a políticas institucionales trazadas previamente a fin de que la Administración garantice el trato igualitario y uniforme de todos los contribuyentes a fin de que no se incurra en la arbitrariedad y el abuso de poder; pero hasta hoy no hay una disposición efectiva que garantice una selección técnica del contribuyente a fiscalizar, el D.S. N° 085-2007-EF del 29 de junio de 2007 que aprueba el Reglamento de Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT no establecen reglas al respecto; sin embargo, las políticas institucionales están orientadas a priorizar la lucha contra la evasión y elusión tributaria, por lo que debemos entender que en subordinación de ese criterio la SUNAT determina la selección de contribuyentes sujetos a fiscalización y no a una selección abusiva o persecutoria. Asimismo, también se otorgan facultades discrecionales en materia de Ejecución Coactiva de la deuda tributaria cuando el inciso 2 del artículo 116° del CT faculta al Ejecutor Coactivo a ordenar, variar o sustituir a su discreción, las medidas cautelares a que se refiere este Código y en concordancia con el artículo 118° del mismo CT también se faculta al Ejecutor Coactivo a trabar medidas cautelares, incluso aquéllas que no se encuentren previstas en la norma tributaria⁶².

En el Código Tributario también encontramos discrecionalidad de la Administración en materia de infracciones y sanciones. Así, el artículo 82°⁶³ concordado con el artículo 166° del CT faculta a la Administración Tributaria a actuar discrecionalmente para determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias⁶⁴. Por su parte, el artículo 192° del Código establece la facultad de la SUNAT para denunciar delitos tributarios, así *“La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos, tienen la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo.”*

⁶² RTF N° 00237-1-98 del 20 de marzo de 1998. “Es facultad discrecional del ejecutor coactivo suspender o sustituir los embargos en forma de retención cuando las retenciones efectuadas impidan al deudor cumplir con sus obligaciones legales o con los pagos necesarios para el funcionamiento regular del negocio”.

⁶³ Artículo 34° del Decreto Legislativo N° 953 del 05 de febrero de 2004 que modifica el T.U.O. del Código Tributario.

⁶⁴ Artículo 116° del T.U.O. del Código Tributario. “(...) En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en las formas y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. (...)”

En términos generales, de acuerdo a nuestra legislación tributaria vigente existen diversos artículos en el Código que facultan a la Administración Tributaria a tomar decisiones discrecionales, como por ejemplo en los siguientes casos⁶⁵:

- ✓ En el tipo de intervención que realizará la administración.
- ✓ En determinar el alcance de la acción de fiscalización, los tributos y periodos que serán objeto de revisión.
- ✓ En seleccionar los deudores tributarios que serán objeto de alguna acción de fiscalización.
- ✓ Establecer los métodos y programas de fiscalización.
- ✓ Decidir cuando se realizará la intervención de la SUNAT, tomando en cuenta las normas sobre prescripción.
- ✓ Para decidir el tipo de pruebas que se actuarán durante el procedimiento de fiscalización.
- ✓ Establecer qué documentación será requerida, siempre que tenga incidencia y relevancia.
- ✓ Para establecer el tiempo que dure la intervención, pero sometida al plazo del Art. 62º-A y a la prescripción.
- ✓ Determinar la cantidad de requerimientos que serán notificados durante la fiscalización.
- ✓ Para centrar su actuar en ciertas operaciones o temas relevantes para el tipo de contribuyente.
- ✓ Para requerir información a terceros, efectuar cruces inmovilizar documentación. Decidir las pruebas que se actuaran
- ✓ En general para ejecutar cualquiera de las facultades enumeradas en el Art 62º del Código Tributario (Facultades de Fiscalización)

Por tanto, es importante entender que el ejercicio de estas facultades discrecionales de las cuales goza la Administración Tributaria debe tener en cuenta las limitaciones que la Constitución y la legislación administrativa y tributaria establecen en aras del estricto respeto de los derechos constitucionales de los contribuyentes.⁶⁶

8.2. El respeto a los derechos fundamentales como limitaciones específicas a las facultades discrecionales de la SUNAT.

⁶⁵ León Zárate, Ana (2008) Las facultades discrecionales en el Código Tributario y su implicancia en los contribuyentes” XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa 2008, Callao, p. 18

⁶⁶ García Belsunce, Horacio (1957) *La Autonomía del Derecho Tributario*. Depalma. Buenos Aires, p. 4-5. Refiere que en la declaración de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se dijo que “la aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional”. Asimismo más adelante señala que “La autonomía del derecho tributario no puede ser jamás el medio idóneo para legitimar el fiscalismo. (...) El fiscalismo es una desviación o exceso de la política fiscal caracterizado por su voracidad recaudatoria y por sus interpretaciones <pro fisco> y el derecho tributario, que antes que tributario es derecho en su unidad integral, no puede justificar desviaciones que lo negarían en su esencia”. Y, concluye el autor, sosteniendo que “Las garantías individuales están por encima de los intereses fiscales. Los habitantes o ciudadanos como tales, antes que contribuyentes, tienen el legítimo derecho a la protección de su libertad, de su honra y de su patrimonio”.

Como lo dispone el Código Tributario, la Administración Tributaria ejerce su facultad de fiscalización de manera discrecional; sin embargo, esta discrecionalidad no implica actuar con arbitrariedad, al margen de la ley; por el contrario, toda actuación de la SUNAT debe estar dentro del marco del principio de legalidad teniendo como límite el respeto a los derechos fundamentales de la persona consagrados en la Constitución y, siendo el contribuyente un administrado y, por encima de ello, una persona, hay derechos esenciales en la legislación administrativa y tributaria que deben ser garantizados por los funcionarios fiscales, los tribunales administrativos y jurisdiccionales⁶⁷.

Dentro de los límites que debe tener la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades discrecionales mencionamos puntualmente:

- Respeto al derecho a la intimidad personal y familiar.
- Respeto al derecho de privacidad de las comunicaciones, correspondencia y documentación.
- Respeto al secreto bancario, secreto profesional y comercial.
- La obligación de la Administración Tributaria de garantizar la reserva tributaria.
- La información requerida al contribuyente debe tener relevancia tributaria.
- El procedimiento de fiscalización debe ser decidida por la SUNAT de acuerdo a criterios técnicos, uniformes y en función al derecho a la igualdad.
- El respeto del derecho al debido procedimiento en todas las actuaciones de la Administración Tributaria cumpliendo los plazos y formas.
- El respeto al derecho a ofrecer y actuar pruebas y exponer argumentos a su favor.
- La no exigencia a la autoincriminación, que en materia tributaria se traduce a no tener que declarar contra sí mismo o que las informaciones obtenidas sean actuados como medios de prueba contra el contribuyente.
- Respeto al derecho in dubio pro-administrado.
- Respeto a los plazos de prescripción de las obligaciones e infracciones tributarias.
- Respeto al derecho de una determinación única, integral y definitiva⁶⁸.
- Respeto al derecho de impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria así como a solicitar revocar, modificar, sustituir, complementar y aclarar sus decisiones.

⁶⁷ RTF. N° 04187-3-2004 del 07/07/04, El Peruano p. 6065. “El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.”

⁶⁸ Hernández Berengel señala que la determinación única, integral y definitiva implica que no cabe volver a realizar una auditoría fiscal por el mismo tributo y periodo, salvo los casos del Artículo 108° del CT; y, no deben hacer procedimientos de fiscalización que acaben en resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multas parciales o provisionales. Hernández Berengel, Luis; op. cit., p. 12.

- Y todos los demás derechos que se reconocen en La Constitución Política, la Ley de Procedimiento Administrativo General, el Código Tributario (artículo 92º y otros) y demás leyes que se relacionen.

IX. EL DERECHO A LA INTIMIDAD.

Si bien la Administración Tributaria tiene la facultad de perseguir toda información que implique aspectos económicos y no sólo las que requiera al contribuyente o provengan de sus declaraciones sino también de terceros que se relacionan con él -entidades financieras, proveedores, clientes, etc.- con la finalidad de cruzar información y detectar así operaciones comerciales que tengan efectos impositivos, también es cierto que hay límites constitucionales a la facultad de SUNAT de hacer requerimientos y uno de ellos es el respeto al derecho a la intimidad del contribuyente. Sin embargo, el TUO del Código Tributario reconoce determinadas facultades discrecionales para que la SUNAT pueda intervenir, obviando de plano el derecho a la intimidad, el secreto bancario y el secreto profesional sin tener en consideración, por lo menos, la observancia del principio de proporcionalidad⁶⁹ en virtud del cual se exige información que tenga importancia y relevancia tributaria.

García Añoveros refiere que, según el TC español, se ha establecido que frente a la Hacienda Pública no existe el derecho a la intimidad, pues la Ley General de Tributación (LGT) limita la esfera de la intimidad en las relaciones con la Hacienda⁷⁰. La jurisprudencia española, como la STC.110/84 tantas veces reiterada y citada fundamenta su pronunciamiento declarando que en razón de una distribución justa de la carga fiscal prevalece la absoluta fiscalización sobre el derecho a la intimidad; por ello, frente a la ley no hay intimidad protegida siempre que haya en dicha ley imperativos de interés público. En efecto, esta sentencia señala que:

“no siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez el contenido de la intimidad”. (FJ. 3) Más adelante señala: “Conviene recordar, en efecto, que como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos

⁶⁹ C. Palao Taboada, quien explica el principio de proporcionalidad en relación con el deber que tiene el contribuyente de informar a la Administración señala que “se deduce de este principio que la imposición por la Administración de un deber general de comunicación de datos sólo será legítima cuando ello sea realmente necesario para una imposición justa y, en consecuencia, el provecho que de su cumplimiento obtiene la Administración compense claramente la carga que se impone a los particulares”. Palao Taboada, C. (1987) “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites.”, en Gaceta Fiscal, N° 45, p.133

⁷⁰ García Añoveros, Jaime señala que “El T.C. no ha encontrado, hasta el momento, ni un solo supuesto de dato o información económica con trascendencia tributaria que limite la acción inquisitiva de la Administración tributaria por razón de intimidad. Bien puede decirse, por tanto, que frente a la Administración tributaria, en cuanto se trata del ejercicio de una función de búsqueda de datos <con trascendencia tributaria>, el <derecho a la intimidad personal y familiar> (art. 18,1 CE) no existe”. En García Añoveros, Jaime (1999) Garantías Constitucionales del Contribuyente, 2da edic. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia-España, p. 110.

fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionales protegidos". (FJ. 5). Asimismo, señala "es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad". (FJ. 8)

Esto, indudablemente nos hace considerar la idea que hay una suerte de autorización para la actuación arbitraria de la Administración Tributaria y aunque parezca una justificación válida por la necesidad de recaudar los recursos para el sostenimiento del gasto público, no deja de ser cuestionable este pronunciamiento. Pero esta tendencia de la jurisprudencia española ha sido reciente, pues la sentencia STC 231/1998, anterior a la citada, reconocía plenamente el derecho a la intimidad frente a los requerimientos de la Administración cuando declaraba lo siguiente:

"el reconocimiento explícito en un texto constitucional del derecho a la intimidad es muy reciente y se encuentra en muy pocas Constituciones, entre ellas la española. Pero su idea originaria, que es el respeto a la vida privada, aparece ya en algunas de las libertades tradicionales. La inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia, que son algunas de esas libertades tradicionales, tienen como finalidad principal el respeto a un ámbito de vida privada personal y familiar, que deba quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado". (FJ. 3)

Ahora, regresando a nuestro país, cabe preguntarse si la Administración Tributaria –SUNAT- tiene esta "cuasi autorización" como lo ha declarado el TC español en favor de su Administración Tributaria, acaso la SUNAT tiene la exclusividad de ignorar el mandato constitucional expresamente establecido en el inciso 7 del artículo 2º de la Constitución Política en cuyo tenor se reconoce el derecho a la intimidad personal y familiar, así como el inciso 10 del mismo artículo que también reconoce el derecho al secreto y a la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados. Hasta dónde, entonces puede inmiscuirse la SUNAT en nuestra esfera personal e íntima, es válido acaso la justificación de la necesidad de obtener información que sirva no sólo para la determinación de las obligaciones tributarias sustanciales y formales sino también para identificar infracciones e imponer, (por cierto, con la propia información del contribuyente) las sanciones tributarias sólo bajo el pretexto de la necesidad de recursos para el Estado que en la práctica ello se convierte en una "voracidad recaudatoria" menoscabando derechos fundamentales.

Creemos, indudablemente que las facultades conferidas a la Administración Tributaria tienen un sentido *sui generis*, precisamente por tratarse de recursos

públicos cuya obtención oportuna es imprescindible, no pueden ser tan iguales a las facultades de otras administraciones públicas; por tal motivo, la negativa del contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias no deben estar justificadas o incluidas bajo el manto protector del secreto bancario, el secreto profesional o el derecho a la intimidad personal, o familiar ni en la inviolabilidad de los documentos privados; pero ello, tampoco debe dejar la puerta abierta para que la SUNAT interprete, con pretexto de su facultad discrecional, que tiene facultades para intervenir inmotivadamente la esfera íntima de los contribuyentes, requiriendo información de todo tipo y sin ningún límite que respetar y más aún si este requerimiento no tiene relevancia económica y/o tributaria; sin embargo, SUNAT se ampara en el argumento de la “discrecionalidad” para sostener que puede pedir **“cualquier tipo de información”** cuando en uno de sus informes señala que:

*“La Administración Tributaria tiene la **potestad de requerir cualquier tipo de información** respecto a las actividades de los terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo éstos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido (...) no habiendo establecido la normativa vigente excepción alguna respecto al tipo de información a solicitar”⁷¹. (Resaltado y subrayado es nuestro)*

O en otro informe en la que SUNAT señala que:

*“[la Administración Tributaria] tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en **la forma y condiciones solicitadas**. (...)”⁷².*

Ante estas posturas de la SUNAT, cabe anotar que lo cierto es que toda Administración y en especial la tributaria debe respetar lo resuelto por el TC, que si bien no es tan pro-fisco que el TC español, pero si ha señalado que hay algunos límites que se tienen que observar, la Sentencia recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC del 24 de setiembre del 2008, sobre el caso en que la SUNAT solicitó a uno de los contribuyentes información respecto de viajes al exterior, indicando el país o países de destino, si ha viajado sólo o acompañado (de ser este último el caso deberá identificar la identidad y la relación que guarda con la persona que lo acompañó), informando las fechas de salida y de retorno, tiempo de estadía en el exterior y el monto de dinero gastado en cada viaje. O cuando la SUNAT requirió documentación sustentatoria detallada de los consumos personales y/o familiares de alimentación, vestido, mantenimiento de casa y vehículos servicios públicos, educación, diversión, recreación u otros consumos debidamente sustentados.

⁷¹ Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 del 7 de setiembre de 2004

⁷² Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, del 14 de junio de 2007

Aquí el TC. consideró que algunos de estos requerimientos son desproporcionados, especialmente el referido al que el contribuyente identifique a la persona con la que viajó, en la medida que tal información no aporta datos con relevancia tributaria evidente y determinó que la actuación de la SUNAT, en este caso, devino en arbitraria afectándose con ello el derecho a la intimidad del contribuyente, pues tales solicitudes de información no han cumplido con un sustento y/o fundamento adecuado y pertinente. Por eso, en esta sentencia el TC declaró que: “(...) *mientras mayor sea la discrecionalidad de la administración tributaria mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional.*”⁷³

Asimismo, cuando la Administración Tributaria haga requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamo y rédito y demás operaciones activas y pasivas con los bancos y demás entidades del sistema financiero tanto de personas físicas como jurídicas o cuando requiera documentación referidas a los movimientos económicos y comerciales del contribuyente y sus relaciones con terceros, (que por cierto tengan contenido económico y por ende relevancia tributaria), la Administración tiene que observar el PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y RACIONALIDAD⁷⁴ en virtud del cual se exige a la Administración expresar de manera clara e inequívoca una debida motivación y/o fundamentación que justifique de manera lógica y coherente sus actuaciones y resoluciones en el ejercicio de sus facultades discrecionales⁷⁵.

X. EL DERECHO AL SECRETO PROFESIONAL.

Remitiéndonos específicamente a las facultades discrecionales en el procedimiento de fiscalización realizado por la SUNAT, en lo que respecta a los requerimientos de información, el numeral 1 del artículo 62° del CT faculta a la Administración Tributaria a “exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, (...) b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad. c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

⁷³ Fundamento 6 de la STC. EXP. N° 04168-2006-PA-TC de fecha 24 de setiembre de 2008

⁷⁴ Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC de fecha 25 de agosto de 2005

⁷⁵ E. Simón Acosta señala que “al margen de las cautelas que la ley establezca para que no se haga un uso indebido de la información obtenida del contribuyente, el derecho a recabar dicha información sólo se justifica de acuerdo con la finalidad que se persigue. Es decir, no se puede exigir datos que no tengan trascendencia tributaria y debe respetarse en todo caso el principio de proporcionalidad”. Simón Acosta, Eugenio (2000) “Derechos Humanos y Tributación, en Anais das XX jornadas do ILADT”, Tema I, Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre 2000, p. 324

En tanto que el inciso 4 del artículo 62° del CT faculta a la SUNAT a “Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso”, que concordado con el artículo 87° de este mismo texto normativo encontramos que su inciso 5 se establece como obligación del contribuyente la de “presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.” En tanto que en el inciso 6 de este mismo artículo se le obliga al contribuyente a “Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas”.

Como podrá notarse, esta facultad conferida a la Administración autoriza a la SUNAT a requerir toda la información y documentación en las formas, condiciones y plazos que ésta disponga y no sólo del contribuyente sino también de los terceros que se relacionan con él, vulnerándose así el derecho a la intimidad del contribuyente en tanto la información requerida no tenga relevancia tributaria y, por si fuera poco, se obliga al contribuyente a revelar las actividades comerciales que realiza con terceros, contraviniendo, con esta exigencia, el derecho al secreto profesional y comercial. Rubén Sanabria⁷⁶, al respecto, explica que si bien estas disposiciones afirman el poder discrecional de la SUNAT debe entenderse, tales requerimientos, en el sentido que el contribuyente está obligado a entregar información de terceros cuando disponga “**razonablemente de información**”. De interpretarse así, con el adjetivo de razonable, como sostiene el autor, se estaría reconociendo y preservando el derecho a la intimidad del contribuyente y al secreto profesional, estos derechos quedarían protegidos si la SUNAT utiliza criterios razonables y objetivos.

Como podrá entenderse, la Administración Tributaria tiene amplias facultades para requerir información al contribuyente pero este requerimiento no debe violar el derecho a la intimidad personal ni familiar; ni obligar a que el contribuyente entregue informaciones de comunicaciones y documentos de carácter privado; así como tampoco debe obligársele a revelar el secreto profesional cuando se pretende que revele las actividades de terceros con las que guarde relación; en todo caso, como ya lo hemos venido explicando, los requerimientos deben ser debidamente motivados y respetando el principio de Razonabilidad e Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos expuesto en la jurisprudencia

⁷⁶ Sanabria Ortiz, Rubén; referente a los requerimientos de información por parte de la SUNAT, explica que “con este inciso se busca afirmar el poder discrecional de la SUNAT para solicitar la información que precise sobre la obligación tributaria del contribuyente o de un tercero sobre el cual el contribuyente disponga razonablemente de información”. Sanabria Ortiz, Rubén (2001) Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios. 5ta edic. Gráfica Horizonte, Lima, p. 275

constitucional: STC. Exp. N° 1803-2004-AA/TC-JUNÍN de fecha 25 de agosto de 2004, en la que se exige a toda la Administración que cuando ejerza sus facultades discrecionales, como en este caso al requerir información privada y de revelación de terceros, deben guiarse por criterios de razonabilidad y racionalidad que justifiquen su actuaciones y requerimientos para que el acto administrativo no se convierta en arbitrario.⁷⁷

Ahora bien, se puede alegar, en favor de la Administración, el tan mentado principio del *deber de contribuir* que tienen todos los ciudadanos al sostenimiento del gasto público que sin duda es un argumento sólido para justificar las potestades de control que tiene la Administración Tributaria y dentro de ella, la facultad de requerir cualquier información al contribuyente sea propia o de terceros; principio que ha sido también reconocido por el TC español en la STC 76/1990, del 26 de abril en la que declara:

“Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”.
(FJ 3)

En conclusión, este principio, de oportuna aplicación por cierto, no debe obviar el respeto debido a los principios y derechos constitucionales del contribuyente y, de ninguna manera, debe ponerse por encima de los derechos fundamentales de la persona, más bien, como sostiene Florián García Berro⁷⁸ ha de actuar como moderador de la atribución –en las normas- y del ejercicio –en la práctica administrativa- de las potestades públicas reconocidas para la aplicación del sistema tributario. Aún así, la aplicación del *deber de contribuir* ha sido duramente criticada por la doctrina que le cuestiona al Tribunal Constitucional español la excesiva protección del interés fiscal en detrimento de los derechos fundamentales del ciudadano⁷⁹.

⁷⁷ F. García Berro señala que “cuando no es indispensable desde la perspectiva del deber de contribuir, el propio Tribunal ha llegado a declarar la inconstitucionalidad de la norma tributaria por forzar comunicación de datos a un tercero, incluso siendo éste el propio cónyuge y tratándose de datos de índole económica”. García Berro, Florián. Op. cit., p. 279

⁷⁸ García Berro, Florián. Op. cit., p. 268

⁷⁹ “Sin embargo, uno de los puntos de la sentencia que más controversia suscitó en su día, y que más agrios reproches ha recibido desde la doctrina, es precisamente la forma en que expresa abstractamente el significado de la relación entre las exigencias del deber de contribuir y los derechos y garantías individuales. En efecto, como es sabido, muchos autores han achacado al Tribunal el haber tomado partido abiertamente por la protección del llamado interés fiscal en detrimento de los derechos fundamentales del ciudadano. No

XI. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A NO DECLARAR CONTRA SÍ.

En el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ejerce plenamente sus facultades discrecionales al solicitarle al contribuyente todo tipo de información a fin de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales; de esta manera, la Administración corrobora si los hechos generadores han sido oportuna y debidamente declarados por el contribuyente o si hay objeciones que reparar. Pero esta atribución, no sólo sirve para determinar la obligación tributaria y/o comprobar su debido cumplimiento sino que también tiene la finalidad de detectar infracciones e imponer las sanciones respectivas, pero nos preguntamos ¿con qué sustento probatorio? entonces vemos que las pruebas que sustentan el poder sancionador de la SUNAT no es nada más ni nada menos que la propia información y documentación suministrada por el mismo contribuyente dentro de este procedimiento de fiscalización. Sin embargo, gran parte de la doctrina sostiene que esta información, que obligatoriamente debe exhibir el deudor tributario, bajo apercibimiento de ser sancionado si no cumpliera con este mandato legal no está constitucionalmente permitida, pues afecta el derecho a no autoincriminarse ya que nadie debe ser obligado a declarar contra sí mismo⁸⁰.

Pero la protección del derecho fundamental de no declarar contra sí mismo no termina no sólo en no declarar contra sí, sino que además abarca en no exigirle al contribuyente que tenga que colaborar positivamente en la integración de la prueba de cargo, es decir, que la Administración no podrá obligar al contribuyente a presentar documentación que propiamente lo perjudique o lo incrimine y, peor aún, utilizar dicha información para que detecte la infracción y/o delito tributario y sirva posteriormente al ente recaudador para la imposición de una sanción.

Este derecho a no autoincriminarse encuentra sustento en la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) que aplica el artículo 6º del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, del 4 de noviembre de 1950 que establece:

cabe duda de que el origen inmediato de las críticas más graves se encuentran en otro pasaje de la sentencia, donde, en un preocupante exceso verbal, el Tribunal sugiere la existencia de una relación de sujeción especial del contribuyente al Fisco, cuya consecuencia –también sugerida- sería la decadencia de sus derechos de ciudadano, cuando así sea necesario, frente a la actuación de la Hacienda Pública”. García Berro, Florián. Op. cit., p. 268

⁸⁰ Gamba Valega, César; al respecto señala que “La jurisprudencia de los Tribunales supranacionales europeos viene reconociendo que aquella información proporcionada por los contribuyentes a la Administración en un procedimiento administrativo, sobre la base de una norma que los obliga a exhibir la información, bajo apercibimiento de aplicarse una sanción en caso de incumplimiento, no puede ser utilizado de manera exclusiva para la aplicación de una sanción administrativa, pues en este caso se vulneraría el derecho de los administrados a no (auto) declarar contra sí mismo. En consecuencia, la Administración deberá probar por otros medios –diferentes de los exhibidos por el contribuyente en la fiscalización- la comisión de la sanción tributaria.” Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria” (segunda parte) En Revista *Análisis Tributario*, Lima, noviembre del 2003, p.21.

“1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre le fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.

“2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley.”

El TEDH se ha ido pronunciando en reiterada jurisprudencia aplicando el derecho de no autoinculparse, así tenemos la sentencia del caso Funke de fecha 25 de febrero de 1993⁸¹. Igualmente la sentencia del caso Bendenoun de fecha 24 de febrero de 1994⁸². Asimismo, en el caso Saunders, sentencia de fecha 17 de diciembre de 1996 ha tenido el mismo sentido⁸³.

De estas sentencias podemos concluir que el procedimiento de inspección y/o fiscalización tributaria debe mantenerse separado, independiente y al margen del procedimiento sancionador; que las declaraciones e informaciones presentadas por el contribuyente en un procedimiento de inspección de la Administración Tributaria no pueden ser utilizadas, de ninguna manera, en contra de quien las entregó, ni deberían servir de prueba para seguir un procedimiento de carácter sancionador del que nunca estuvo al tanto. Por ello, la Administración tendrá que instaurar un procedimiento diferente al de fiscalización a fin de determinar la comisión de infracciones tributarias. En este procedimiento, deberá ser la propia Administración que lleve adelante la investigación y encuentre las pruebas necesarias y suficientes para imputarle al contribuyente las infracciones que haya cometido y aplicarle las sanciones a que hubiere lugar. Esta posición es ratificada

⁸¹ “considera que Francia ha vulnerado el Convenio al aplicar una legislación que autorizaba a “oficiales de aduanas con el rango de inspector... a requerir la aportación de cualquier tipo de papeles y documentos relacionados con operaciones de interés para su departamento... sobre la premisa de que cualquier persona física y moral, relacionada directa o indirectamente con operaciones ilegales, está bajo la jurisdicción del Servicio de Aduanas” García Añoveros, Jaime. Op., cit., p. 108.

⁸² “en todo procedimiento en que puedan ser impuestas multas u otro tipo de sanciones (en concreto, una inspección fiscal) el contribuyente puede reivindicar las garantías del artículo 6 del Convenio” Editorial de Quincena Fiscal, diciembre 95-11, pág. 7. Tomado de García Añoveros, Jaime (1999) Garantías Constitucionales del Contribuyente, 2da edic. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia-España, p. 108

⁸³ “el Tribunal se opone a que se utilicen en un proceso penal las declaraciones obtenidas compulsivamente en un procedimiento administrativo de inspección llevado a efecto por el Departamento de Comercio e Industria del Reino Unido, afirmando que el derecho a guardar silencio y el no declararse culpable, son generalmente reconocidos en normas internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un juicio justo. El Tribunal considera que <las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción... No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho>” En Simón Acosta, Eugenio (1999) “Derecho Constitucional Tributario”, en: Primer Congreso Internacional “El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000”, Lima, p. 22.

por las sentencias europeas y que, según Gamba Valega⁸⁴, ha sido la base del artículo 34º de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes españoles, en virtud del cual se establece que:

“la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en la que se dará en todo caso audiencia al interesado”,

Disposición que concuerda con el Artículo 24.2 de la CE que ampara el derecho a no declarar contra sí mismo en cuyo tenor reconoce que:

“todos tienen el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”.

Este principio, que indudablemente tiene naturaleza penal, también es aplicable en materia de sanciones administrativas y, de manera específica, al campo tributario lo cual hace poner en tela de juicio la constitucionalidad del procedimiento fiscalizador que efectúa la Administración Tributaria en la parte que exige al contribuyente a proporcionar datos, documentos y toda información para que luego sean utilizados como prueba de cargo en contra del propio contribuyente que las otorgó.

Definitivamente, y eso no cabe la menor duda, la información obtenida del propio contribuyente, pueden ser actuados como medios probatorios para la inspección y determinación del tributo, esa es la verdadera finalidad para la que se activó todo el sistema tributario, por lo que la utilización posterior de esta información ha de ser, en principio, coherente con este fin constitucional; pero jamás pueden ser actuados y ser considerados constitucionalmente válidos como medios probatorios para calificar una eventual infracción y sancionar el ilícito detectado perjudicando claramente a quien entregó toda la información solicitada precisamente por quien sanciona. Pretender ello significa que los datos obtenidos inicialmente son empleados con una finalidad distinta de aquella que justificó su obtención. De ser así, el administrado (contribuyente) tiene el legítimo derecho (esta vez sí constitucionalmente válido) a negarse a proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria.

Eugenio Simón Acosta, respecto de este tema sostiene que el TC español avaló esta práctica en la que en un solo procedimiento de inspección tributaria se determinaba la cuota del tributo y con la misma información se aplicaba la sanción en caso correspondía al contribuyente justificándola bajo el fundamento del ya

⁸⁴ Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria”. (parte II) Op. Cit., p. 21

mencionado *deber de contribuir*⁸⁵. Lo cierto es que, como ya indicáramos, este principio del “*deber de contribuir*” no debe atender contra los derechos constitucionalmente reconocidos en la Carta Magna, de lo contrario estaríamos en una suerte de aceptar el engaño de parte del Estado que nos solicita información aduciendo cumplir determinados fines constitucionales y verdaderamente, en la práctica, esta información se desvíe hacia otros fines⁸⁶ que perjudican a quien las provee.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el TUO del Código Tributario peruano, en su artículo 75º establece que el procedimiento de fiscalización o verificación concluye con la emisión de parte de la Administración Tributaria de la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa o una Orden de Pago. Esta disposición legal nos da a entender que se está siguiendo en un mismo procedimiento (el fiscalizador) la gestión de tributos (derecho administrativo) y la determinación de infracciones con su respectiva sanción (derecho sancionador) y para ello utiliza las mismas pruebas obtenidas en la fiscalización.

No se discute que la Administración tenga derecho a exigir al contribuyente datos, documentos y toda información a efectos de garantizar el efectivo, correcto y

⁸⁵Simón Acosta, Eugenio refiere que “este problema adolece del grave defecto de confundir la gestión del tributo y el procedimiento sancionador. La causa puede estar en la unidad de procedimiento que hasta hace poco tiempo se practicaba en España: en un mismo procedimiento de inspección Tributaria y en una única liquidación se determinaba la cuota del tributo y la sanción correspondiente. El TC declaró que la Administración tiene derecho a obtener los datos e informes, puesto que son necesarios para el control de un deber constitucional: el deber de contribuir.” En Simón Acosta, Eugenio (1999) “Derecho Constitucional Tributario”. Op. cit., p. 20

⁸⁶ “El artículo 113.1. de la LGT observa en principio un escrupuloso respeto hacia esa necesaria correspondencia del uso de los datos con la finalidad que la Administración perseguía al procurárselos. En su primera parte, la citada norma establece que <los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros> (...) El mismo criterio s, también, el que reflejaba el artículo 4 de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, que prohibía el uso de los datos de carácter personal objeto de tratamiento automatizado para finalidades distintas de aquellas para las que hubieran sido obtenidos. Esta última disposición se ha visto, sin embargo, recientemente sustituida por la Nueva Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD en adelante), la cual ha introducido un cambio significativo en este punto, pues su artículo 4.2 prohíbe ahora la utilización de los datos objeto de tratamiento *para finalidades incompatibles* con aquellas que hubiese motivado su recogida. El matiz no es inocuo, ya que la redacción de este último precepto admite claramente el empleo de la información con una finalidad distinta de la que motivó su obtención, circunstancia prohibida por la norma anterior. La única condición es ahora que la nueva finalidad no sea incompatible con la que originalmente justificó la recogida”. Tomado de García Berro, Florián. Op. cit., p. 281-282. Haciendo una crítica a estas disposiciones españolas J. López Martínez y J. Ortiz Liñán advierten de que “cuando se afirma que un dato no podrá ser utilizado para finalidades incompatibles con aquellas para las que éste hubiera sido recogido se está abriendo la posibilidad legal de recoger un dato con un fin y utilizarlo luego para otro, siempre que el segundo no sea incompatible con el primero (...) a priori, cualquier finalidad puede ser compatible con otra, e insistimos en la propia ambigüedad del término incompatibilidad en este campo jurídico sino va seguido de una estricta aclaración que lo delimite y que en la ley no existe”. López Martínez, J. y J. Ortiz Liñán (2000) “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública”. En Información Fiscal. N° 39, p. 49.

oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que lo cuestionable – con argumentos constitucionalmente válidos- es que dicha información alcanzada por el mismo contribuyente sea utilizado como prueba de carga en el mismo procedimiento de naturaleza administrativa para imputar infracciones y aplicar sanciones debiendo hacerse esta tarea en un procedimiento sancionador, independiente y separado del procedimiento fiscalizador.

Y para abundar más sobre este tema agregamos que, de conformidad con el artículo 169.1º de la Ley de Procedimiento Administrativo General, se faculta a que la autoridad pueda exigir a los administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos o bienes, el sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba cursándose al administrado el requerimiento señalando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento. Pero ahí mismo el artículo 169.2 de esta ley establece que *“Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales.”*

Se entiende claramente entonces, que el contribuyente puede rechazar legítimamente el requerimiento de información de la Administración Tributaria no sólo cuando dicha solicitud implique directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado sino que además cuando hay violación del secreto profesional o una revelación prohibida por ley o afecte derechos constitucionales el administrado no estaría obligado a presentar documentación que lo incrimine. Cabe anotar que esta excepción, la de negarse a brindar información pese a los requerimientos de la Administración, en ningún caso ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad. Y, como ya lo hemos dicho anteriormente, en tanto que la Administración Tributaria es regulada por el Derecho Tributario éste debe someterse al Derecho Administrativo.

Por todo lo sustentado hasta aquí, el derecho fundamental que se debe proteger radica no sólo en que no se debe hacer declarar al contribuyente contra sí mismo, entiéndase como la prohibición a la Administración de utilizar la información entregada por el propio contribuyente para sancionarlo; sino que además no se debe hacer colaborar positivamente en la integración de la prueba de cargo contra el contribuyente en un mismo procedimiento que inicialmente tenía como finalidad lograr la debida y efectiva aplicación del tributo mas no la persecución de infracciones y aplicación de sanciones. Asimismo, este derecho fundamental no sólo se queda ahí sino que además alcanza a la prohibición de obligarse al contribuyente a entregar información y a hacer revelaciones que violen su derecho a la intimidad y/o privacidad o atenten contra el secreto profesional o comercial.

XII. REFLEXIÓN FINAL.

Definitivamente el tema expuesto no se agota con este análisis, desde ya, caben otras posturas con ideas disidentes a las presentadas. Sin embargo, hemos querido hacer notar que los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes no sólo es de obligatoria observancia para el legislador al momento de crear el tributo, sino que también es de absoluto respeto en los procedimientos de aplicación y gestión del tributo, el mismo que está a cargo de la Administración Tributaria, y que en ejercicio de sus facultades discrecionales pueden realizar una serie de actos, entre ellos, el de requerir información a los contribuyentes pero que, de ninguna manera, estos actos y requerimientos se encuentran reñidos con los límites que impone el texto constitucional, el Código Tributario y las leyes que regulan el procedimiento administrativo en general.

Todos quienes actuamos en el sistema jurídico y, en especial en el ámbito tributario, debemos entender por una parte, que el Estado urge de contar de manera oportuna y eficiente de los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público, para ello la Constitución y las leyes le han conferido una serie de facultades, exorbitantes por cierto, pero que ninguna de ellas justifican que sean utilizadas de manera abusiva y en detrimento de los derechos y garantías del ciudadano; por otro lado, es necesario que se entienda que urge lograr una cultura tributaria nacional en que los contribuyentes voluntariamente concurren a cumplir con sus obligaciones tributarias evitando, de esa manera, poner en marcha todo el poder del sistema tributario que, por razones de desconfianza, de combatir la evasión y elusión tributaria aplica desmesuradamente ciertas atribuciones dejando caer todo el poder de sus facultades, que por lo general resultan siendo arbitrarios, injustos e inconstitucionales.

No hemos pretendido cerrar filas en defensa del contribuyente, por el contrario buscamos la consolidación del principio de seguridad jurídica, certeza y predictibilidad, pretendemos que el sistema tributario sea lo más justo, legal y seguro posible, en donde prime el principio de razonabilidad y proporcionalidad expresados inequívocamente en las motivaciones de las decisiones que adopte la Administración Tributaria y sea esta una arma legítima contra los malos ciudadanos que se escudan en el derecho a la intimidad y demás garantías constitucionales para defraudar al fisco.

De hecho, creemos que queda mucho por hacer, desde las huestes de los legisladores, desde el lado de los funcionarios de la Administración Tributaria, desde el análisis de los operadores encargados de la jurisprudencia y de la doctrina y desde los avatares de los mismos contribuyentes para lograr confluir, por un lado, un sistema tributario sólido, con las atribuciones necesarias y suficientes para combatir el fraude fiscal, y por otro, la consolidación del cumplimiento de las garantías y derechos fundamentales de los ciudadanos del que debe estar enmarcado todo poder público.

Lima, 30 diciembre de

2013

XIII. BIBLIOGRAFÍA.

- Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Primera edición. Palestra Editores. Perú. 2003. p.114.
- Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo III. Editorial Heliasta SRL.
- Danós Ordóñez, Jorge (1994), “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: Revista THEMIS. N° 29, Lima. pp. 131 a 145.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, E y M. Ogea Martínez-Orozco (1998) Derechos y garantías en los procedimientos tributarios, en “Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona.
- Díaz Yubero, Fernando. Aspectos más Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas. Doc. N° 14/03. Instituto de Estudios Fiscales.
- Fernández Cuevas, A. (1998) Principios generales y derechos de los contribuyentes, en “Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes” Aranzadi, Pamplona.
- Gamba Valega, César (2001) “Unos breves apuntes sobre la Discrecionalidad en el Derecho Tributario” En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, marzo N° 37, Lima. Perú.
- Gamba Valega, César (2006) “¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes? En Revista *Contadores y Empresas*, N° 36, segunda quincena abril 2006, Lima.
- Gamba Valega, César (2003) “Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria (segunda parte)” En Revista *Análisis Tributario*, N° 190, noviembre 2003, Lima.
- García Añoveros, Jaime (1999) *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, 2da edic. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia-España
- García Belsunce, Horacio (1957) *La Autonomía del Derecho Tributario*. Depalma. Buenos Aires.
- García Berro, Florián (2005) “Derechos y Garantías Constitucionales en los Procedimientos Tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En *Derecho Financiero Constitucional*. Civitas, Madrid.
- García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez (1997). *Curso de Derecho Administrativo I*, 8ª edición, Cívitas, Madrid.

- Giuliani Founrouge, Carlos María (1993) Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires.
- Hernández Berenguel, Luis (1998) “El término de la fiscalización y la necesaria emisión de Resoluciones de Determinación” En Revista *Análisis Tributario*. Diciembre 1998, Lima.
- Iannacone Silva, Felipe (2001) Comentarios al Código Tributario. Editora Jurídica Grijley, Lima.
- Landa Arroyo, César (2006) “los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional”. En *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*. Tribunal Constitucional del Perú Centro de Estudios Constitucionales. Lima, agosto, Gaceta Jurídica S. A. p. 251-263
- León Zárate, Ana (2008) Las facultades discrecionales en el Código Tributario y su implicancia en los contribuyentes” XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa, Callao.
- López Martínez, J. y J. Ortiz Liñán (2000) “La Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal y la Hacienda Pública”. En Información Fiscal. N° 39
- Palao Taboada C. (1987) “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites.”, en Gaceta Fiscal, N° 45
- Rojo Martínez, Pilar (2005) “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos” En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra Editores, Lima 2006 (pp. 479-489)
- Sanabria Ortiz, Rubén (2001) Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios. 5ta edic. Gráfica Horizonte, Lima.
- Santamaría P. y L. Parejo A. (1989) *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Ramón Aceres, Madrid.
- Segura Marquina, Polidoro (2001) “Críticas a la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria”. En *Ágora*. Revista de Derecho de la UIGV. Año 2, julio 2001, Lima. pp. 231-234
- Simón Acosta, Eugenio (1999) “Derecho Constitucional Tributario”, en: Primer Congreso Internacional “El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000” lima, p.1-23

- Simón Acosta, Eugenio (2000) “Derechos Humanos y Tributación, en XX jornadas do ILADT”, Tema I, Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre 2000.