

*Límites constitucionales a las facultades
discrecionales de la Administración Tributaria*
*Constitutional Limits on the Discretion of the
Tax Administration*

César M. Villegas Lévano*
<http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.859>

* Abogado por la Universidad de San Martín de Porres (USMP). Maestro en Derecho Civil y Comercial por la misma Universidad. Postgrado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca (España) y por la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Alas Peruanas (UAP) y en la Universidad de San Martín de Porres (USMP). E-mail: cesvillegas@hotmail.com; cvillegas@usmp.pe

Lex



Procesión 2. Serie "Fiesta de fe". Óleo (110x100 cm), año 2 007. Elke McDonald

RESUMEN

El Estado ha dotado a la Administración Tributaria de una serie de facultades, entre ellas la de fiscalización, que tiene la finalidad de verificar la correcta determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente. El artículo 62° del TUO del Código Tributario faculta a la Administración actuar con cierto margen de discrecionalidad que le permite investigar, verificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si bien estas facultades habilitan a la Administración a actuar con eficiencia y oportunidad a fin de asegurar los recursos tributarios, cabe cuestionarse si la SUNAT puede acaso priorizar la recaudación por encima del respeto a los derechos fundamentales de la persona, si 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 estas se encuentran sometidas en un procedimiento de revisión de cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Si bien el artículo 74 de nuestro texto constitucional establece límites al ejercicio de la potestad tributaria en la creación del tributo, son aplicables 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 tampoco aplicar este principio en los procedimientos de verificación e inspección de los tributos ya creados. En la presente ponencia hacemos un análisis de los alcances que tiene el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria (SUNAT) y sus implicancias en los derechos fundamentales de la persona; para ello, revisaremos las disposiciones legales vigentes, la posición de connotados juristas en la materia, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y, en especial, del Tribunal Constitucional, como por ejemplo la Sentencia recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC que puso freno a los excesos de la SUNAT al requerir información que afecta el derecho a la intimidad del contribuyente. Sin duda, la Administración Tributaria al ejercer su facultad de fiscalización asume determinadas actuaciones que han sido decididas de manera discrecional. Estas 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 fundamentales de la persona. Por lo tanto, estas facultades discrecionales deben ser ejercidas dentro del marco del principio de constitucionalidad, 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.

Palabras clave: *facultades discrecionales, administración tributaria, derechos fundamentales de la persona, contribuyente, limitaciones al poder tributario, derecho a la intimidad, derecho al secreto profesional, no autoincriminación, principio de razonabilidad y proporcionalidad, información, facultad de fiscalización, procedimientos tributarios, facultad sancionadora.*

ABSTRACT

The State has given Tax Administration of a range of powers, including control, which aims to verify the correct determination of tax liability by the taxpayer. Article 62 of the TUO of the Tax Code empowers the administration to act with a certain margin of discretion that allows you to investigate, verify and monitor compliance with tax obligations. While these powers enable the administration to act efficiently and opportunity to ensure tax revenues, it is questionable whether SUNAT may perhaps prioritize revenue over respect for the fundamental rights of the person, in case the exercise of the discretion becomes “blank check” to do any request the taxpayer affecting their right to privacy, how much to have this discretion as to set aside the fundamental rights of individuals when they are subject to proceedings review of compliance with tax obligations. Although Article 74 of our Constitution sets limits on the exercise of the power to tax in creating the tribute, these same limits apply to the auditing procedures performed by SUNAT, especially when one of those expressly limits the taxing power It is exercised respecting the fundamental rights of the person. It doesn't correspond either to apply this principle in the verification procedures and inspection of the taxes already created. In this paper we analyze the scope that has the exercise of the discretion of the Tax Administration (SUNAT) and its implications for the fundamental rights of the person; to do this, we review the existing legislation, the position of renowned jurists on the subject, the pronouncements of the Tax Court and, in particular, the Constitutional Court, including the judgment in File No. 04168-2006-PA / TC which curbed the excesses of the SUNAT to require information affecting the privacy of the taxpayer. Without a doubt, the Tax Administration to exercise its power of control takes certain actions that have been decided on a discretionary basis. These should prove to be the most suitable to achieve the fulfillment of tax obligations by the taxpayer and therefore achieve efficient and higher revenues, but also must carry a verification procedure with full respect for the rights of the person. Therefore, this discretion must be exercised within the framework of the principle of constitutionality, otherwise this would be an act, rather than discretionary, abuse and conflict with the law, especially if we have a model of democratic rule of law.

Key words: *discretion, tax administration, fundamental rights of the individual taxpayer, limitations on taxing power, right to privacy, right to professional secrecy, no self-incrimination, principle of reasonableness and proportionality, information, power control, tax procedures, sanctioning power.*

I. INTRODUCCIÓN

Cuando el Estado ejerce la potestad tributaria de crear, regular, modificar o suprimir tributos, está obligado a observar los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, límites que se encuentran expresamente establecidos en el artículo 74° de nuestra Constitución Política; además, dicha potestad tributaria también debe cumplir con los principios implícitos, tales como el de capacidad contributiva, deber de contribuir, seguridad jurídica, entre otros.

Con respecto al principio del respeto a los derechos fundamentales de la persona, hay quien señala que este no constituye un principio sino un límite a la potestad tributaria.¹ Otros, por su parte, sostienen que ni siquiera era necesario que el legislador constituyente lo consignara expresamente en el artículo 74° de la Constitución, porque al haberse previsto en su artículo 2° 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 solo en materia tributaria sino en toda la aplicación del derecho.² Sin embargo, al margen de esta discusión, el respeto a los derechos fundamentales de la persona es un mandato expreso en materia tributaria dentro del texto del artículo 74° de la Constitución, y debe aplicarse no solamente en la creación del tributo a cargo del legislador sino también en el ámbito administrativo, vale decir que durante las etapas de control, verificación y fiscalización

¹ Al respecto, Jorge Bravo Cucci señala: “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 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”. Jorge Bravo Cucci. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 1ra. edición. Lima: Palestra Editores, 2003, pp.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”. Jorge Danós Ordóñez. “El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar”, *Themis* N° 29 (1994), p.140.

realizados por la Administración Tributaria³ se debe tener en cuenta el respeto a los derechos fundamentales del contribuyente. Así, en el ejercicio de las facultades discrecionales, de recaudación, de sanción como en todas las demás atribuciones que tiene la administración para el cobro del tributo, la observancia de este principio o límite debe tener un alcance en las actuaciones de jueces, vocales del Tribunal Fiscal y auditores, fiscalizadores y demás funcionarios de la SUNAT.

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—, estas no deben ser violatorias de los derechos altamente íntimos y/o privados.

En tal sentido, no pretendemos salir en defensa del contribuyente sino en defensa del respeto a los derechos fundamentales de la persona y rechazar todas las arbitrariedades en el ejercicio de un poder que por más discrecional que sea tiene sus límites. Así también pretendemos 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 le corresponden como ciudadano, tales como la de suministrar información de relevancia económica al ente recaudador para facilitar las labores de fiscalización y recaudación, pero recordando que estas fiscalizaciones deben estar dentro del marco irrestricto del respeto a la Constitución. Por tales consideraciones vamos a presentar algunos casos, sentencias del TC e informes de la SUNAT en las que no se observa 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 el primer llamado a respetar los derechos de sus ciudadanos.

II. 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 el sistema jurídico, pues en algunos casos se arroga prerrogativas ilimitadas y omnímodas en cuanto respecta al requerimiento y exigencia de información, casi de todo tipo, a los contribuyentes.⁴

³ Debe entenderse que el Estado ejerce poder tributario no solo 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 Así, en el informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 emitido por la SUNAT el 7 de setiembre de 2004, la Administración

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 señala que “[la Administración Tributaria] tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imposables, 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 puede exigir cualquier información con implicancia tributaria en “la forma y condiciones” que decida. De hecho que si la información requerida tiene implicancia tributaria, estamos de acuerdo con que se le exija al contribuyente su presentación; pero cuando hace referencia a las “formas y condiciones solicitadas”, estas no deben violar los derechos fundamentales del obligado, como actualmente sí ocurre en algunos requerimientos de información que efectúa la SUNAT.

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 debido a que 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, solo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó (de ser este último el 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, lo 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 otros⁵.

establece: “La Administración Tributaria tiene la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto a las actividades de terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo estos 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 los que guarde relación; no habiendo establecido la normativa vigente excepción alguna respecto al tipo de información a solicitar en función de si esta califica o no como secreto comercial, o si existe el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros”. César Gamba Valega. “¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes? *Revista Contadores y Empresas*, N° 36 (segunda quincena de abril de 2006), p. 2.

⁵ 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 que el Código Tributario

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 este. 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 intimidad*. Sin embargo, esto no exime al actor de los otros requerimientos”.⁶

Como podemos ver, si bien la ley otorga amplias facultades a la SUNAT para exigir información al contribuyente a fin de evitar el fraude fiscal, estas no deben afectar derechos ni principios constitucionales. No cabe duda que requerir al contribuyente información referida a hechos y/o documentos sobre la intimidad personal o familiar afecta un derecho fundamental; o requerir información al deudor tributario sobre las actividades de terceros obliga a develar el secreto profesional o requerir información respecto a los estados financieros y operaciones en el sistema financiero vulneran el derecho al secreto bancario, o requerir información contenida en comunicaciones privadas también trasgrede derechos fundamentales. Aun cuando las facultades discrecionales de la Administración permitan un amplio margen de actuación, estas deben ejercerse con respeto de la Constitución, más cuando la información solicitada no tiene ninguna relevancia tributaria evidente o no tiene vinculación directa en la determinación de la obligación tributaria. El tema se agrava aún más si tomamos en cuenta que dichos requerimientos carecen de la debida motivación por parte del ente recaudador y, aún más, si la información solicitada al contribuyente es utilizada por la Administración para determinar obligaciones e infracciones tributarias de terceros o pretender imponer sanciones a estos últimos, violan manifiestamente el derecho del secreto profesional.

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”.

⁶ Fundamento 14 de la Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC.

Como podrá entenderse entonces, las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria (SUNAT) no constituyen “un cheque en blanco” sino que se deben ejercer de acuerdo a los derechos fundamentales de la persona reconocidos en la Constitución Política y en concordancia con todo el ordenamiento jurídico; caso contrario, estaríamos permitiendo y legalizando la arbitrariedad y abuso del derecho y del poder público.⁷

Con lo dicho hasta aquí, cabe preguntarse entonces: ¿cuáles son los límites que tiene la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades discrecionales?, ¿qué límites tienen los requerimientos de información solicitados por la SUNAT?

III. CONCEPTUALIZACIONES E IDEAS PRELIMINARES

3.1. Facultad de fiscalización⁸

La fiscalización, en buena cuenta, es una actividad administrativa en virtud de la cual se verifican, comprueban e investigan las actividades de los administrados mediante la obtención de información; a decir de Fernando Díaz Yubero, la inspección, desde un punto de vista administrativo, implica dos actuaciones: la comprobación y la investigación⁹. 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.¹⁰

⁷ César Gamba Valega, 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”. César Gamba Valega. *Op. cit.*, p. 2.

⁸ El artículo 62º 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 (...)”.

⁹ Fernando Díaz Yubero 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.” Fernando Díaz Yubero. *Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas*. Doc. N° 14/03. Instituto de Estudios Fiscales, p. 12.

¹⁰ 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

La fiscalización, entonces, como actividad esencialmente pública debe regirse por los siguientes principios:

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

3.2. 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, de Cabanellas:¹¹

- 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 solo 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 sobre estos términos:

- 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 solo por la voluntad o el capricho.

Las definiciones que ofrece la doctrina sobre facultad discrecional son muchas;¹² sin

(...). Horacio Ziccardi. *Tratado de tributación*. Tomo I. Vol. 2. Buenos Aires: Depalma, 2003, p. 192.

¹¹ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de Derecho usual*. Tomo III. Buenos Aires: Heliasta, 2003.

¹² Gustavo Bacacorzo, 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”,

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 contribuyentes y tratándose del contribuyente, la selección de cuentas, operaciones, procesos, etc., a revisar (...)”.¹³

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, y 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 jurídico.¹⁴

En conclusión, la “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, esta 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.

3.3. Derechos fundamentales

El artículo 2º de la Constitución ha previsto una serie de derechos que deben ser respetados por cualquier órgano administrativo, por más facultades discrecionales que le confiera la ley. Sin embargo, hay que tener en cuenta que reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional 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.”¹⁵

¹³ Felipe Iannacone Silva. *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2001, p. 276.

¹⁴ Pilar Rojo Martínez, 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”. Pilar Rojo Martínez. “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos”. En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Lima: Palestra Editores, 2005, pp. 479-489.

¹⁵ Fundamento 13 de la Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC.

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”.¹⁶ De tal forma que la Administración en el ejercicio de su facultad discrecional, amparada por el artículo 62º del Código Tributario, debe respetar derechos constitucionalmente reconocidos tales como la intimidad personal y familiar, la privacidad de las comunicaciones, el secreto bancario, el secreto profesional, la reserva tributaria, el debido procedimiento, el derecho de defensa, la no autoincriminación, entre otros, siempre que el contribuyente ofrezca oportunamente la debida y veraz información a la Administración y no se oculten con el pretexto de estos derechos para defraudar al fisco.¹⁷

IV. DERECHOS FUNDAMENTALES VERSUS FACULTADES DISCRECIONALES

El respeto a los derechos fundamentales de la persona tiene una aplicación limitativa a la potestad tributaria del Estado y garantiza un principio inherente al Estado Constitucional: *el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales*,¹⁸ ya que, independientemente de la materia tributaria, hay que tener en cuenta el artículo 1º de la Carta Fundamental, que 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 lo ha sentado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español: “En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derecho de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus 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 esta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica (...)”.¹⁹

En efecto, la Constitución ha previsto que el Poder Público en general y la Potestad

¹⁶ Fundamento 5 de la Sentencia del TC. EXP. 0042-2005-AI/TC.

¹⁷ 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”.

¹⁸ 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 estos, cabalmente, consisten y se expresan en aquellos”. Tomado de Florián García Berro. “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En *Derecho Financiero Constitucional*. Madrid: Civitas, 2005, p. 266.

¹⁹ Sentencia del pleno del 14 de junio de 1981, citada por Danós Ordóñez. En: Lorenzo Martín-Retortillo e Ignacio de Otto Pardo. *Derechos fundamentales y Constitución*. Madrid: Civitas, 1993, p. 56.

Tributaria del Estado en particular quedan sujetos de manera eficaz y no solo declarativamente a respetar y proteger los derechos fundamentales de la persona.²⁰ Estos derechos fundamentales se encuentran regulados en los tres primeros artículos de la Constitución de 1993, de cuya lectura se desprende una serie de derechos atribuidos a toda persona independientemente de las potestades que tenga cualquiera poder público, siendo obligación de estas instituciones no solo 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, 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 establecimiento 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 verificación 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 Constitucionalidad*,²¹ armonizada con los derechos fundamentales establecidos en el artículo 3° de la Constitución, como lo debe estar todo poder público. Y 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 establecen.²²

²⁰ César Landa Arroyo. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Lima: Tribunal Constitucional del Perú - Centro de Estudios Constitucionales, Gaceta Jurídica, 2006, p. 251-263.

²¹ 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 solo de conformidad con la ley —principio de legalidad—. Ello es así en la medida en 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).

²² A. Fernández Cuevas afirma que “si en la aplicación de un sistema tributario no se manifiestan y expresan los principios

La 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.²³ Por citar un ejemplo, el artículo en mención faculta a la SUNAT a elegir discrecionalmente a quién fiscalizar y a quién 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.²⁴ Asimismo, en concordancia con el artículo 87° del CT, la Administración puede exigir al deudor tributario la presentación 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.

El último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece lo siguiente: “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.

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”. A. Fernández Cuevas. “Principios generales y derechos de los contribuyentes”. En *Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Pamplona: Aranzadi, 1998. (Tomado de García Berro, Florián. *Op. cit.*, p. 266.)

²³ 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 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”. E. de la Nuez Sánchez-Cascado y M. Ogea Martínez-Orozco. “Derechos y garantías en los procedimientos tributarios”. En *Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Pamplona: Aranzadi, 1998, p. 92.

²⁴ 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.

- El ejercicio de la facultad discrecional tiene que estar dentro del marco de 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 solo hecho de significar un beneficio en los ingresos de las arcas fiscales, aun 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, pero no más ni tampoco menos, y el contribuyente está obligado a pagar lo que debe pagar y no más; y no en razón del interés público se deben perjudicar los derechos constitucionales del contribuyente, justificando la actuación arbitraria de la Administración estatal sin ninguna manifestación de razonabilidad, equidad, proporcionalidad que garantice el principio de justicia.²⁵

Por eso, en un Estado Democrático de Derecho, como lo es el Perú, se reconocen 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 solo 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.

²⁵ Dromí señala que “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”. José Roberto Dromí. *Instituciones de Derecho Administrativo*. 2da. reimpresión. p. 468-469; citado por Pilar Rojo Martínez. *Ob. cit.* p. 485.

- 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 derecho,²⁶ más aún si estos tienen criterios vinculantes o tienen la calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria.

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, que constituyen una herramienta necesaria para la eficiente y eficaz gestión de tributos.²⁷ Lo cierto es que, a favor o en contra de estas posiciones, las facultades discrecionales existen en nuestro Código Tributario desde 1996.²⁸ 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, estas 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 solo 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.

²⁶ 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.

²⁷ Entre los autores que esbozan posiciones en contra de la concesión de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, mencionamos a Zolezzi Möller, Armando; Mur Valdivia, Miguel, entre otros. Y entre quienes sustentan posiciones a favor de dichas facultades mencionamos a Fuentes Acurio, Sandro; Tovar Mendoza, Édgar; Gamba Valega, César; Segura Marquina, Polidoro, entre otros. (Tomado de Pilar Rojo Martínez. *Op. cit.* p. 480.)

²⁸ 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 las 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 de que se abriría la posibilidad de una actuación arbitraria de los funcionarios de la Administración en contra de los derechos y garantías del contribuyente.

Entonces, no estamos ante una discrecionalidad libérrima de la Administración Tributaria sino que esta debe ejercer una discrecionalidad reglada, normativa o 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 resultado.²⁹

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. 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 verificación e inspección de la SUNAT prevista en los artículos 61º y 62º del Código Tributario.

Es claro que la Administración Tributaria (SUNAT) es 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 la que 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 fiscalizador.³⁰ 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

²⁹ J. I. Moreno Fernández (citado por Sesma Sánchez, Begoña. “La discrecionalidad en el Derecho Tributario”. *Revista Impuestos II*, 1998,) 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 Pilar Rojo Martínez. *Op. cit.* p. 481.

³⁰ 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 este que es seleccionada sin considerar razones técnicas y normativas que lo justifiquen.

derechos fundamentales de los contribuyentes. Solo de esta forma se reduce al mínimo la discrecionalidad de la administración y aumenta la actuación debida del ente fiscalizador.

Con estos lineamientos generales con que debería estar revestida toda actuación de la administración fiscal, no habría espacio para introducir juicios de oportunidad o conveniencia ni mucho menos para 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, adecuándola 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”,³¹ en el sentido de lograr una fiscalización única, integral y definitiva de un mismo período fiscal.³²

En conclusión, si bien el Código Tributario reconoce facultades discrecionales a la Administración Tributaria, estas facultades deben respetar el principio de constitucionalidad y de fuerza normativa de la Constitución³³; 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 Administrativo.³⁴ El incumplimiento de todas estas limitaciones determina que un acto administrativo efectuado al amparo de facultades discrecionales, por más legal que sea, termine siendo 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 administrativo que tenga facultades omnímodas, irrestrictas, ilimitadas o indeterminadas en el ejercicio de sus funciones.

³¹ 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 prescriptivo, 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 aquella 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 cuando y como corresponde”. En Pilar Rojo Martínez. *Op. cit.* p. 482,

³² Luis Hernández Berenguel. “El término de la fiscalización y la necesaria emisión de Resoluciones de Determinación”. *Análisis tributario* (diciembre de 1998). (Ver nota de pie N° 9.)

³³ STC N° 2689-2004-AA/TC

³⁴ 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.

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 (…)”³⁵

No cabe duda que este criterio recae no solo 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 solo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será solo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más”³⁶

Por su parte el artículo 74° de la 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”³⁷. 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 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

³⁵ 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.

³⁶ Fundamento 8 de la Sentencia del TC. EXP. 0042-2005-AI/TC.

³⁷ Fundamento 12 de la Sentencia del TC EXP. 02689-2004-AA/TC.

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”.³⁸ 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”.³⁹

De estas sentencias claramente se puede concluir que, por un lado, todo organismo y/o administración pública está sujeto al principio de constitucionalidad, vale decir, que está por debajo de la constitución. No negamos que haya ciertas tensiones cuando se trate de armonizar, 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 contribuyentes.⁴⁰ Pero los órganos encargados de resolver estos conflictos deben procurar la ponderación de estos principios en conflicto.

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 sean claras y muy legítimas 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, esta, a pesar de 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).

³⁸ El subrayado es nuestro.

³⁹ El subrayado es nuestro.

⁴⁰ Al respecto, Florián García Berro 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”. Florián García Berro. *Op. cit.* p. 270.

Por tanto, todo acto administrativo que realice el ente fiscalizador al amparo de sus atribuciones discrecionales y los documentos en que consten dichas actuaciones⁴¹ 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, y asimismo la explicación o justificación con los criterios y razones que determinaron a actuar de tal manera y no de otra⁴². Esta motivación no implica la mera mención de las normas jurídicas, más aún si no se establece una conexión con los hechos de la causa. La ausencia de motivación de un acto administrativo o, en todo caso, que esta 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 sustancialmente.⁴³

Solo así puede funcionar legítimamente el poder tributario en un Estado Democrático de Derecho, un poder que por su propia naturaleza tiene determinadas facultades, las mismas que, si bien le permiten actuar discrecionalmente, 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 arbitrario.⁴⁴

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 debe guiarse por criterios de razonabilidad y racionalidad que justifiquen su actuación, para que el acto no se convierta en arbitrario.

⁴¹ 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 (...).

⁴² 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.

⁴³ 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 aquellas 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.

⁴⁴ “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 Pilar Rojo Martínez. *Op. cit.* p. 488.

En dicha Sentencia,⁴⁵ el TC 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”⁴⁶, 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 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

⁴⁵ 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.

⁴⁶ 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”.

se sustenta, como lo dice propiamente el fundamento 13 de esta misma sentencia, en el reconocimiento de un Estado Democrático y Social de Derecho reconocido 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, 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 sobre la base de justificaciones lógicas de los hechos en conexión con las normas legales y el ordenamiento jurídico en general;⁴⁷ así por ejemplo, en el caso de la determinación de las infracciones tributarias, el artículo 165º del TUO del Código Tributario establece que estas 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 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 configure.⁴⁸

VII. LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL (LPAG) Y LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES

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 169º 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

⁴⁷ Según K. Hesse, respecto de las distintas disposiciones de la Constitución, estas 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 solo 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”. K. Hesse *Escritos de Derecho constitucional* (selección). Introducción y traducción de Pedro Cruz Villalón. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 18.

⁴⁸ RTE. 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).

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 interpretado 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, esta debe observar los derechos fundamentales de los contribuyentes como límites a esta potestad tributaria formal.

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 administrativos, incluido el tributario, respetando algunas particularidades a este último en razón del interés recaudador del Estado.⁴⁹ 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 su 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 las 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.

⁴⁹ Florián García Berro afirma que “el hecho de 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, esta 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.

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).⁵⁰

Como es de apreciar, la Administración Pública en general y la Administración Tributaria en particular se encuentran sometidas a la Constitución, pero además se encuentran plenamente sometidas 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 discrecionales.⁵¹ En consecuencia, el artículo IV.1.1 de la LPAG ratifica la posición expuesta en el sentido de 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 persona.⁵²

⁵⁰ 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.”

⁵¹ César Gamba Valega 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 —siquiera— adoptar una decisión administrativa determinada”. César Gamba Valega. *Op. cit.* p. 2

⁵² Polidoro Segura Marquina, 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”. Polidoro Segura Marquina.

Para mayor sustento de esta idea —los requerimientos de información que hace la Administración Tributaria también les son aplicables a 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 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 que la SUNAT está al margen de estas disposiciones de la LPAG, simplemente estas arrogaciones que se atribuyen a la Administración Tributaria desentonarían y desarticularían el ordenamiento jurídico de la nación y, lo que es peor, la seguridad jurídica de nuestro país se vería seriamente mermada 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

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 discrecionales,⁵³ 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, y cualesquiera intervenciones que realice ejerciendo tal discrecionalidad deben ser justificadas, objetivas, técnicas, racionales, proporcionales⁵⁴ y debidamente motivadas en la resolución o

“Críticas a la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria”. *Ágora. Revista de Derecho de la UIGV*, Año 2 (julio de 2001), p. 232.

⁵³ P. Santamaría y L. Parejo hacen una distinción entre potestad reglada y potestad discrecional, ambas ejercidas por la Administración, y señalan 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”. P. Santamaría y L. Parejo A. *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Ramón Aceres, 1989, p. 129.

⁵⁴ STC. Exp. N° 1803-2004-AA/TC-JUNÍN de fecha 25 de agosto de 2004, referido al Principio de Razonabilidad e

instrumento que contenga la decisión. Estas facultades deben garantizar la igualdad general de trato de todos los contribuyentes y la actuación uniforme de la administración fiscal.⁵⁵

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 permita determinar de manera efectiva la obligación tributaria, sin causar mayores costos ni detrimento de los derechos de los contribuyentes.

Nuestro Tribunal Constitucional 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).

Así, el artículo 62° del CT faculta a la Administración a elegir discrecionalmente cuáles son las actuaciones administrativas en un procedimiento de fiscalización seguido contra un contribuyente; por ejemplo, la SUNAT puede decidir libremente a quién fiscalizar y a quién no; sin embargo, esta decisión discrecional, que a todas luces es amplísima, también debe someterse a las reglas del Derecho, vale decir, que la elección de los sujetos deudores a ser fiscalizados debe ser determinada 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, de modo 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 establece reglas al respecto; sin embargo, las políticas institucionales están orientadas a priorizar la lucha contra la evasión

Interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (ver parágrafo N° 6).

⁵⁵ 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.

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.⁵⁶

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 casos⁵⁷:

- ✓ 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 cuándo se realizará la intervención de la SUNAT, tomando en cuenta las normas sobre prescripción.
- ✓ Decidir el tipo de pruebas que se actuarán durante el procedimiento de fiscalización.
- ✓ Establecer qué documentación será requerida, siempre que tenga incidencia y relevancia.
- ✓ 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.
- ✓ Centrar su actuación en ciertas operaciones o temas relevantes para el tipo de contribuyente.
- ✓ Requerir información a terceros, efectuar cruces inmovilizar documentación y decidir las pruebas que se actuarán.

⁵⁶ Horacio García Belsunce. *La Autonomía del Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1957. 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 fiscum*, 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”.

⁵⁷ Ana León Zárate. *Las facultades discrecionales en el Código Tributario y su implicancia en los contribuyentes*. Callao: XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa 2008.

- ✓ En general, ejecutar cualquiera de las facultades enumeradas en el Art 62° del Código Tributario (facultades de fiscalización).

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

Siendo el contribuyente un administrado y, por encima de ello, una persona (fin supremo de la sociedad), hay derechos esenciales en la legislación administrativa y tributaria que deben ser garantizados por el ente fiscal, los tribunales administrativos y jurisdiccionales.⁵⁸

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 del 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.

⁵⁸ 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.”

- Respeto al derecho de una determinación única, integral y definitiva.⁵⁹
- Respeto al derecho de impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria así como a solicitar revocar, modificar, sustituir, complementar y aclarar sus decisiones.
- 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 solo la que requiera al contribuyente o provenga 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 proporcionalidad,⁶⁰ 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 Hacienda.⁶¹ La jurisprudencia española, como la STC.110/84 tantas veces reiterada y citada, fundamenta su pronunciamiento declarando que

⁵⁹ 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 108º del CT; y no se debe hacer procedimientos de fiscalización que acaben en resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multas parciales o provisionales. Luis Hernández Berengel. *Op. cit.*

⁶⁰ 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 solo 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”. C. Palao Taboada. “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites.” *Gaceta Fiscal*, N° 45 (1987), p.133.

⁶¹ Jaime García Añoveros señala: “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”. Jaime García Añoveros. *Garantías constitucionales del contribuyente*. 2da edición. Valencia-España: Tirant Lo Blanch, 1999, p. 110.

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 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 que “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 de 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 “cuasiautorización” como lo ha declarado el TC español en favor de su Administración. 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 en 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? Sería válida acaso la justificación de la necesidad de obtener información que sirva no solo 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 solo bajo el pretexto de la necesidad de recursos para el Estado, lo que en la práctica se convierte en una “voracidad recaudatoria” que menoscaba 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 iguales a las facultades de otras administraciones públicas; por tal motivo, la negativa del contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias no debe estar justificada o incluida bajo el manto protector del secreto bancario, el secreto profesional o el derecho a la intimidad personal o familiar, ni de 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:

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 estos 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.⁶² (El subrayado es nuestro.)

O en este otro informe, donde señala que:

[la Administración Tributaria] tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en *la forma y condiciones solicitadas* (...).⁶³

Ante estas políticas institucionales de la SUNAT, cabe anotar que lo cierto es que toda Administración y en especial la tributaria deben respetar lo resuelto por el TC, que si bien no es un pronunciamiento *pro-fiscum* como el del TC español, sí ha señalado que hay algunos límites que se tienen que observar.

⁶² Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 del 7 de setiembre de 2004.

⁶³ Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, del 14 de junio de 2007.

En 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 solo 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; además requirió documentación sustentada y 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. 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”.⁶⁴

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 RACIONALIDAD⁶⁵ 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 discrecionales.⁶⁶

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,

⁶⁴ Fundamento 6 de la STC. EXP. N° 04168-2006-PA-TC de fecha 24 de setiembre de 2008.

⁶⁵ Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC de fecha 25 de agosto de 2005.

⁶⁶ 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 solo 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”. Eugenio Simón Acosta. “Derechos humanos y tributación”. En *Anais das XX jornadas do ILADT, Tema I, Direitos Humanos y Tributación*. Salvador de Bahía, diciembre 2000, p. 324.

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.

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”. Concordado con el artículo 87° de este mismo texto normativo, encontramos que en 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 de 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 esta 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 esta disponga y no solo 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 Sanabria,⁶⁷ al respecto, explica que si bien estas disposiciones afirman el poder discrecional de la SUNAT, deben entenderse tales requerimientos en el sentido de 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

⁶⁷ Rubén Sanabria Ortiz, en referencia 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. *Derecho Tributario e ilícitos tributarios*. 5ta edición. Lima: Gráfica Horizonte, 2001, p. 275.

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 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, debe guiarse por criterios de razonabilidad y racionalidad que justifiquen su actuaciones y requerimientos, para que el acto administrativo no se convierta en arbitrario.⁶⁸

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 ellas, 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 ponérsele por encima de los derechos fundamentales de la persona; más bien,

⁶⁸ 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 este el propio cónyuge y tratándose de datos de índole económica”. Florián García Berro. *Op. cit.* p. 279.

como sostiene Florián García Berro,⁶⁹ 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. Aun 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 ciudadano.⁷⁰

XI. 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 solo son de obligatoria observancia para el legislador al momento de crear el tributo, sino que también son de absoluto respeto en los procedimientos de aplicación y gestión del tributo, el mismo que está a cargo de la Administración Tributaria, la que, en ejercicio de sus facultades discrecionales, puede realizar una serie de actos, entre ellos el de requerir información a los contribuyentes, pero 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 tiene urgencia de contar de manera oportuna y eficiente con 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 ninguna de ellas justifica 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 resulta en actos arbitrarios, injustos e inconstitucionales.

⁶⁹ Florián García Berro. *Op. cit.*

⁷⁰ “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 cabe duda de que el origen inmediato de las críticas más graves se encuentra 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”. Florián García Berro. *Op. cit.* p. 268.

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 primen los principios 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 configurar, por un lado, un sistema tributario sólido, con las atribuciones necesarias y suficientes para combatir el fraude fiscal, y, por otro, consolidar el cumplimiento de las garantías y derechos fundamentales de los ciudadanos, cumplimiento dentro del que debe estar enmarcado todo poder público.

REFERENCIAS

- Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 1ra. edición. Lima: Palestra Editores, 2003.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de Derecho usual*. Tomo III. Buenos Aires: Heliasta, 2003.
- Danós Ordóñez, Jorge. “El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar”, *Themis* N° 29 (1994), pp. 131 a 145.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y M. Ogea Martínez-Orozco. “Derechos y garantías en los procedimientos tributarios”. En *Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Pamplona: Aranzadi, 1998.
- Díaz Yubero, Fernando. *Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas*. Doc. N° 14/03. Instituto de Estudios Fiscales.
- Fernández Cuevas, A. “Principios generales y derechos de los contribuyentes”. En *Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Pamplona: Aranzadi, 1998.
- Gamba Valega, César. “¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes? *Revista Contadores y Empresas*, N° 36 (segunda quincena de abril de 2006).
- García Añoveros, Jaime. *Garantías constitucionales del contribuyente*. 2da edición. Valencia-España: Tirant Lo Blanch, 1999.

- García Belsunce, Horacio. *La Autonomía del Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1957.
- García Berro, Florián. “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”. En *Derecho Financiero Constitucional*. Madrid: Civitas, 2005.
- Hernández Berenguel, Luis. “El término de la fiscalización y la necesaria emisión de Resoluciones de Determinación”. *Análisis tributario* (diciembre de 1998).
- Hesse, K. *Escritos de Derecho constitucional* (selección). Introducción y traducción de Pedro Cruz Villalón. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.
- Iannacone Silva, Felipe. 2001 *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2001.
- Landa Arroyo, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Lima: Tribunal Constitucional del Perú - Centro de Estudios Constitucionales, Gaceta Jurídica, 2006, p. 251-263.
- León Zárate, Ana. *Las facultades discrecionales en el Código Tributario y su implicancia en los contribuyentes*. Callao: XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa 2008.
- Martín-Retortillo, Lorenzo e Ignacio de Otto Pardo. *Derechos fundamentales y Constitución*. Madrid: Civitas, 1993.
- Palao Taboada, C. “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites.” *Gaceta Fiscal*, Nº 45 (1987).
- Rojo Martínez, Pilar. “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos”. En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Lima: Palestra Editores, 2006, pp. 479-489.
- Sanabria Ortiz, Rubén. *Derecho Tributario e ilícitos tributarios*. 5ta edición. Lima: Gráfica Horizonte, 2001.
- Santamaría, P. y L. Parejo A. *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Ramón Aceres, 1989.
- Segura Marquina, Polidoro. “Críticas a la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria”. *Ágora. Revista de Derecho de la UIGV*. Año 2 (julio de 2001), pp. 231-234.
- Simón Acosta, Eugenio. “Derechos humanos y tributación”. En *Anais das XX jornadas do ILADT, Tema I, Derechos Humanos y Tributación*. Salvador de Bahía, diciembre 2000.
- Ziccardi, Horacio. *Tratado de tributación*. Tomo I. Vol. 2. Buenos Aires: Depalma, 2003.

Recibido: 03/08/2015

Aceptado: 29/08/2015