



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO

ESCUELA DE POSGRADO

DOCTORADO EN DERECHO



***EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA EN EL PERÚ Y LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA NORMA
CONSTITUCIONAL***

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO
DE DOCTOR EN DERECHO**

**PRESENTADO POR: MGT. IVAN HERIK
HERMOZA ROSELL**

**ASESOR: ISAAC ENRIQUE CASTRO CUBA
BARINEZA PHD.**

CUSCO – PERÚ

2021



DEDICATORIA

A mis padres Lizardo y Vilma, que tuvieron la paciencia para enseñarme que la perseverancia es el único camino para encontrar objetivos y conseguir logros.



AGRADECIMIENTO

*A mi esposa Milagros e hijas Anabel y Astrid, así como a
la Universidad Andina del Cusco.*



RESUMEN

La búsqueda de información es un componente importante para lograr y fortalecer los conocimientos; lo que, me permite exponer a la comunidad educativa, la presente tesis en marcada en los conceptos jurídicos, doctrina y jurisprudencia en el ejercicio de la potestad discrecional de la administración tributaria en el Perú, y los límites establecidos en la norma constitucional, de tal manera, que se comprenda con claridad la facultad fiscalizadora de la administración tributaria en el ejercicio de su función y de cómo se aplica la discrecionalidad en los procedimientos tributarios.

El análisis se centra en los términos que se expresan en las normas de derecho positivo al prescribir las conductas que deben conducir a una vida social ordenada, en el lenguaje que la ciencia del Derecho Tributario emplea en su discurso sobre los conceptos e instituciones básicas

La finalidad que persigue es, verificar si las actuaciones administrativas que realiza la administración tributaria están enmarcadas dentro del marco constitucional, así como la de precisar en qué casos excedió los alcances y límites en el uso de su facultad discrecional, a fin de lograr una regulación equilibrada que pueda garantizar los derechos del ciudadano.

Para cuyo efecto, se realizaron análisis de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, en los diferentes procesos donde se evidencio la aplicación de la facultad discrecional, de la misma forma se procedió, a analizar las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal sobre casos recurridos en apelación, por sanciones impuestas en el ejercicio de discrecional, haciendo un cotejo con las Resoluciones del Tribunal Constitucional, para determinar en qué casos se excedió los límites constitucionales.

El diseño de metodológico de la tesis es de enfoque cualitativo del tipo dogmático exploratorio y su principal resultado radica en la constatación de excesos cometidos por la administración tributaria en uso de su discrecionalidad enmarcados fuera de los alcances constitucionales y la indefensión que pudiera haber generado en los contribuyentes.

PALABRAS CLAVES: Procedimientos Tributarios, Potestad Discrecional, límites Constitucionales



ABSTRACT

The search for information is an important component to achieve and strengthen knowledge; which allows me to expose to the educational community, the present thesis in marked in the legal concepts, doctrine and jurisprudence in the exercise of the discretionary power of the tax administration in Peru, and the limits established in the constitutional norm, of such Thus, that the supervisory power of the tax administration in the exercise of its function and how discretion is applied in tax procedures is clearly understood.

The analysis focuses on the terms that are expressed in the norms of positive law when prescribing the behaviors that should lead to an orderly social life, in the language that the science of Tax Law uses in its discourse on basic concepts and institutions.

Its purpose is to verify whether the administrative actions carried out by the tax administration are framed within the constitutional framework, as well as to specify in which cases it exceeded the scope and limits in the use of its discretionary power, in order to achieve regulation balanced that can guarantee the rights of the citizen.

For this purpose, analyzes were carried out of the resolutions issued by the tax administration, in the different processes where the application of discretionary power was evidenced, in the same way, the Resolutions issued by the Tax Court on cases appealed in appeal, for sanctions imposed in the exercise of discretion, making a comparison with the Resolutions of the Constitutional Court, to determine in which cases the constitutional limits were exceeded.

The methodological design of the thesis is of a qualitative approach of the exploratory dogmatic type and its main result lies in the verification of excesses committed by the tax administration in use of its discretion framed outside the constitutional scope and the helplessness that it could have generated in the taxpayers.

KEY WORDS: Tax Procedures, Discretionary Power, Constitutional limits



RESUMO

A busca de informações é um componente importante para o alcance e fortalecimento do conhecimento; o que me permite expor à comunidade educacional, a presente tese está marcada nos conceitos jurídicos, doutrina e jurisprudência no exercício do poder discricionário da administração tributária no Peru, e os limites estabelecidos na norma constitucional, de tal. Que o poder de fiscalização da administração tributária no exercício da sua função e a forma como o arbítrio é aplicado nos procedimentos fiscais seja claramente compreendido.

A análise centra-se nos termos que se expressam nas normas do direito positivo ao prescrever os comportamentos que devem conduzir a uma vida social ordenada, na linguagem que a ciência do Direito Tributário utiliza no seu discurso sobre os conceitos básicos e as instituições.

Tem por objetivo verificar se os atos administrativos praticados pela administração tributária se enquadram no quadro constitucional, bem como especificar em que casos ultrapassou o âmbito e os limites no uso do seu poder discricionário, para efeitos de regulação equilibrada que pode garantir os direitos do cidadão.

Para tanto, foram realizadas análises das resoluções emanadas da administração tributária, nos diversos processos em que se constatou a aplicação do poder discricionário, da mesma forma, as Resoluções do Tribunal Tributário sobre processos recorridos em recurso, para sanções. Impostas no exercício do poder discricionário, comparando com as Resoluções do Tribunal Constitucional, para determinar em que casos os limites constitucionais foram ultrapassados.

O desenho metodológico da tese é de abordagem qualitativa do tipo dogmático exploratório e seu principal resultado está na constatação dos excessos cometidos pela administração tributária no uso de seu arbítrio enquadrado fora do âmbito constitucional e do desamparo que poderia ter gerado na os contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Processos Tributários, Poder discricionário, Limites constitucionais



ÍNDICE GENERAL

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN EJECUTIVO

INTRODUCCION

CAPITULO I	1
1. EL PROBLEMA	1
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	5
1.2.1. PROBLEMA PRINCIPAL.....	5
1.2.2. PROBLEMAS SECUNDARIOS	5
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	6
1.3.1. OBJETIVO GENERAL	6
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.5. METODOLOGÍA APLICADA AL ESTUDIO	11
1.5.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
1.5.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA.....	12
1.6. UNIDAD DE ANÁLISIS TEMÁTICO.....	12
1.7. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN ..	12
1.8. HIPÓTESIS DE TRABAJO	12
1.9. CATEGORÍAS DE ESTUDIO.....	13



CAPÍTULO II.....	14
2. DESARROLLO TEMÁTICO.....	14
SUBCAPÍTULO I	14
2.1. POTESTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ..	14
2.1.1. LA POTESTAD DISCRECIONAL	14
2.1.2. DISCRECIONALIDAD TRIBUTARIA.....	18
2.1.3. CLASIFICACIÓN SEGÚN LOS GRADOS DE LA DISCRECIONALIDAD	22
2.1.4. ÁMBITOS DE APLICACIÓN DE LA DISCRECIONALIDAD.....	23
2.1.5. DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA	25
2.1.6. ALCANCES Y EFECTOS DE LA DISCRECIONALIDAD TRIBUTARIA.....	26
2.1.7. LÍMITES A LA DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARA.....	28
2.1.8. CONTROL DEL JUICIO DE OPORTUNIDAD EN BASE A PRINCIPIOS.....	32
2.1.9. NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA.....	32
2.1.10. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	33
2.1.11. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	34
2.1.12. DERECHO POSITIVO Y NORMA JURÍDICA.	39
2.1.13. DERECHO POSITIVO Y CIENCIA DEL DERECHO.	40
2.1.14. EL TRIBUTO.....	42
2.1.15. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA:	51
2.1.16. CLASES DE TRIBUTO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	53
2.1.17. EL SISTEMA TRIBUTARIO	54
2.1.18. FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO.....	57
SUB CAPÍTULO II.....	59
2.2. LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA NORMA CONSTITUCIONAL.....	59



2.2.1. EJERCICIO CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES	59
2.2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.	61
2.2.3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO	72
CAPITULO III	79
3. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS.....	79
3.1. NORMA CONSTITUCIONAL RESPECTO A POTESTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ.	79
3.2. EXCESO EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	82
3.3. CONSECUENCIAS QUE SE DERIVAN PARA LOS CONTRIBUYENTES CUANDO SE DA UN EXCESO EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	88
3.4. LINEAMIENTOS PARA UN MEJOR CONTROL DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	93
CONCLUSIONES.....	94
RECOMENDACIÓN	96
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	97
ANEXOS	102



CAPITULO I

1. EL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La fiscalización Tributaria es aquella facultad que tiene la Administración Tributaria que permite la verificación de los hechos declarados por los administrados conforme lo dispuesto por el artículo 62° del Decreto Supremo N° 133-2013-EF del Código Tributario. Esta facultad se debe ejercer conforme a los principios y valores constitucionales, por lo que no puede ni debe estar al margen de los derechos fundamentales de los contribuyentes, de no ser así, nuestros procedimientos serían susceptibles de nulidades una vez evaluadas desde la perspectiva constitucional, así podemos observar, que el artículo 74° de nuestra Carta Magna dispone que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar el principio de reserva de la ley, el principio de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

El Estado que otorga a la Administración Tributaria la facultad de fiscalización, a efecto de combatir la evasión, la misma, que se encuentra regulada por el Código Tributario; requiere para su ejercicio de la debida motivación, es decir, la explicación clara y precisa de los fundamentos de hecho y de derecho en los que se sustenta el acto administrativo. A fin de que el contribuyente distinga entre un acto arbitrario y un acto discrecional y así pueda ejercer su derecho de defensa.



Por tanto, la Administración Tributaria con la prerrogativa de la fiscalización está autorizada a solicitar información y a requerir manifestaciones que permitan esclarecer los hechos tributarios. Respetando en todo momento los derechos consagrados constitucionalmente, los cuales constituyen los límites del ejercicio de la potestad tributaria, como es el derecho a la intimidad, derecho a la no incriminación, de esta manera no se puede obligar al contribuyente a auto inculparse o auto incriminarse; por lo que las pruebas que se obtengan vulnerando dichos derechos fundamentales, se consideran prohibidas, y al ser las actuadas en un proceso determinan su nulidad.

El artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias establece que "la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá ser modificada cuando constate la inexactitud u omisión en la información proporcionada, notificando la emisión de las resoluciones de determinación, orden de pago o resolución de multa".

Al respecto se puede citar lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 807-2-99, donde precisa que "la fiscalización al deudor tributario es un procedimiento que sigue la Administración Tributaria, el cual debe estar revestido de una serie de formalidades de tal modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas ya que de caso contrario puede verse limitado a ofrecer pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos".



Asimismo, en el Expediente N° 327-2001-AA/TC el Tribunal Constitucional en la sentencia deja constancia que "la realización de un proceso de fiscalización no constituye, por sí mismo una vulneración de los derechos constitucionales, pues para que ello ocurra deberá acreditarse la existencia de alguna irregularidad en su desarrollo".

Por tanto, de conformidad al criterio establecido por el máximo intérprete de la Constitución, el inicio de la fiscalización no genera la vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente, el procedimiento fiscalización debe realizarse en el marco del respeto de las normas de rango constitucional y legal que regulan el desarrollo del procedimiento. Así que, la vulneración de tales normas constituye una vulneración al principio del debido procedimiento, produciendo la nulidad de este.

Desde 1996 nuestro Código Tributario ha calificado con carácter expreso que el ejercicio de determinadas potestades por la Administración Tributaria tiene carácter «discrecional». Como sabemos, esta mención se efectúa en los artículos 62°, 82°, 116° (numeral 2), 166° y 192°, referidos a la facultad de fiscalización, a la facultad para aplicar las sanciones tributarias, del ejecutor coactivo para ordenar las medidas cautelares, la potestad para determinar y sancionar las infracciones, y para denunciar delitos tributarios, respectivamente.

La Administración Tributaria, al ejercer la facultad discrecional debe observar la ley y el derecho. En nuestro Código Tributario se presentan potestades discrecionales con carácter expreso y tácito. A todas ellas, pues, les resulta de aplicación el último párrafo de la norma IV del título preliminar del Código Tributario.



El dispositivo citado establece que en los casos que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecional-mente no los autoriza a: no observar las normas legales, actuar con arbitrariedad, trasgredir los derechos de los contribuyentes, el actuar con desproporción entre los medios y los fines públicos. El tratadista Alejandro Altamirano afirma que "la discrecionalidad implica la libertad para adoptar uno u otro camino", siendo su rasgo característico de criterio de Tulio R. Rosembuj el de ser "un poder, conferido explícita o implícitamente por la Ley, para elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles la solución que conceptúe más oportuna en orden al interés público que debe satisfacer".

La facultad de fiscalización implica la libertad conferida por el marco normativo, para decidir qué determinaciones tomará la Administración Tributaria ante situaciones que no fueron reguladas de manera estricta o precisa por norma alguna. Esta facultad se justifica en el hecho de no limitar a la Administración Tributaria en el ejercicio de las facultades previstas en la norma tributaria, ya que, el nivel de complejidad y los cambios que se presentan en los distintos sectores económicos en los que interviene harían imposible que se regulasen todas sus actuaciones.

La autoridad administrativa debe guiar su actuación atreves del respeto irrestricto de los principios del procedimiento administrativo, siendo este la garantía de los derechos fundamentales de los administrados, asimismo asegura la eficaz y pronta satisfacción del interés general frente a la arbitrariedad en el uso de sus facultades por parte de la Administración.

La norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, recoge los principios del procedimiento administrativo. Así refiere el principio de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio,



razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.

La presente investigación pretende analizar la actuación de la administración tributaria en el ejercicio de la facultad discrecional en los diferentes procedimientos de fiscalización desde la perspectiva del Derecho Constitucional.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. PROBLEMA PRINCIPAL

¿Cómo el ejercicio de la potestad discrecional de la administración tributaria en el Perú excede los límites establecidos en la norma constitucional?

1.2.2. PROBLEMAS SECUNDARIOS

1º ¿Que establece la norma Constitucional respecto a potestad discrecional de la administración tributaria en el Perú?

2º ¿En qué casos se da un exceso en el ejercicio de la potestad discrecional por parte de la administración tributaria?

3º ¿Qué consecuencias se derivan para los contribuyentes cuando se da un exceso en el ejercicio de la potestad discrecional por parte de la administración tributaria?



4° ¿Qué lineamientos se sugieren para un mejor control del ejercicio de la potestad discrecional por la administración tributaria?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. OBJETIVO GENERAL

Establecer de qué manera el ejercicio de la potestad discrecional de la administración tributaria en el Perú excede los límites establecidos en la norma constitucional.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1° Analizar lo establecido por la norma Constitucional respecto a potestad discrecional de la administración tributaria en el Perú.

2° Determinar los casos se da un exceso en el ejercicio de la potestad discrecional por parte de la administración tributaria.

3° Identificar las consecuencias que se derivan para los contribuyentes cuando se da un exceso en el ejercicio de la potestad discrecional por parte de la administración tributaria.

4° Establecer lineamientos para un mejor control del ejercicio de la potestad discrecional por la administración tributaria.



1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

a. Conveniencia

La administración tributaria dentro de las facultades conferidas por el Decreto Legislativo 133-2013-EF esta facultada para realizar fiscalizaciones a los contribuyentes , que permite a la administración Tributaria la aplicación del principio de discrecionalidad el cual se interpreta utilizando un criterio no contemplado en la norma ni en la doctrina y que tiene como justificación el interés superior del colectivo sobre el particular permitiendo la intervención de las diferentes cuentas bancarias de los contribuyentes sujetos a procesos de fiscalización, sin embargo el secreto bancario está garantizado por nuestra Constitución Política por lo que al no estar contemplado en la Ley, su aplicación colisionaría con los derechos fundamentales de la persona consagrado en la Constitución Política del Estado en su Art. 1° que ampara el Secreto Bancario en forma explícita, ya que se encuentra prescrito taxativamente en el Artículo 2, inciso 5° y respaldado por el inciso 10° que a la letra afirma lo siguiente:

Artículo 2°. Toda persona tiene derecho:

5° A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.



10° Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.

Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.

Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial.

Al respecto el Tribunal Constitucional en su expediente el EXP.N.º 1219-2003-HD ha establecido que “el secreto bancario forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, y su titular es siempre el individuo o la persona jurídica de derecho privado que realiza tales operaciones bancarias o financieras. En la medida en que tales operaciones bancarias y financieras forman parte de la vida privada, su conocimiento y acceso sólo pueden levantarse "a pedido del juez, del Fiscal de la Nación o de una Comisión Investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refiera al caso investigado". A diferencia de lo que sucede con la información pública, en la que la regla es su publicidad y transparencia, y la excepción es el secreto, tratándose del conocimiento de información vinculada a la vida privada de una persona, la regla es siempre el secreto o su confidencialidad, en tanto que su publicidad, sujeta a un control intenso bajo el test de razonabilidad y proporcionalidad, la excepción”.

Siendo la intervención de la administración Tributaria un hecho que tiene que ver con el interés colectivo y tener un carácter social, el presente trabajo permitirá esclarecer de mejor manera que derechos le corresponde al contribuyente y que derechos le corresponde a la administración Tributaria, de la misma forma se lograra determinar



con mayor precisión hasta donde alcanza la facultad de discrecionalidad como consecuencia del proceso de fiscalización.

El principio de discrecionalidad ha colisionado con el derecho a la intimidad personal del contribuyente al intervenir las cuentas bancarias de los contribuyentes sujetos a procesos de fiscalización llegando más allá de lo prescrito por Ley. Por tanto, existen suficientes elementos que puedan justificar el desarrollo del presente trabajo.

b. Relevancia Social

La relevancia social del trabajo de investigación subyace en el impacto social que tendrá en los contribuyentes, puesto que se valorará adecuadamente los resultados del presente trabajo de investigación los contribuyentes tendrán elementos suficientes para poder hacer valer sus derechos cuando la administración tributaria aplique su facultad discrecional vulnerando derechos constitucionales por lo que el Tribunal Constitucional en el expediente el EXP.N.º1219-2003-HD ha establecido.....“el secreto bancario forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, y su titular es siempre el individuo o la persona jurídica de derecho privado que realiza tales operaciones bancarias o financieras. En la medida en que tales operaciones bancarias y financieras forman parte de la vida privada, su conocimiento y acceso sólo pueden levantarse "a pedido del juez, del Fiscal de la Nación o de una Comisión Investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refiera al caso investigado". A diferencia de lo que sucede con la información pública, en la que la regla es su publicidad y transparencia, y la excepción es el secreto, tratándose del conocimiento de información vinculada a la vida privada de una persona, la regla es siempre el secreto o su confidencialidad, en tanto que su



publicidad, sujeta a un control intenso bajo el test de razonabilidad y proporcionalidad, la excepción”.

c. Implicancias prácticas

Siendo la intervención de la administración Tributaria un hecho que tiene que ver con el interés colectivo y tener un carácter social, el presente trabajo permitirá esclarecer de mejor manera que derechos le corresponde al contribuyente y que derechos le corresponde aplicar a la administración tributaria, así mismo se logrará determinar con mayor precisión hasta donde alcanza la facultad discrecionalidad en los diferentes procedimientos de fiscalización que realiza.

El principio de discrecionalidad ha colisionado con el derecho a la intimidad personal al solicitar información sobre la vida personal y privada de los contribuyentes sujetos a procesos de fiscalización llegando más allá de lo prescrito por Ley. Por tanto, existen suficientes elementos que puedan justificar el desarrollo del presente trabajo.

d. Valor Teórico

Los resultados que obtenidos en el trabajo de investigación, aportara a esclarecer de manera clara e indubitable que derechos constitucionales son vulnerados por la



administración tributaria como consecuencia de la discrecionalidad en el procedimiento de fiscalización que se realiza a los contribuyentes, por tanto, contribuirá a mejorar el procedimiento de fiscalización de la administración tributaria, así mismo, servirá como elemento de consulta tanto para abogados, contribuyentes y contadores públicos en cuanto a su marco teórico, de la misma forma tendrá una trascendencia en el colectivo social y en los contribuyentes mayormente, porque serán aplicables a otras áreas del conocimiento, como es a las ciencias administrativas contables y financieras.

e. Utilidad Metodológica

Con la presente investigación se contribuirá a crear nuevos mecanismos que pueden ser utilizados en la aplicación de la facultad discrecional por parte de la administración tributaria lo que permitirá mejorar los procedimientos de fiscalización a fin de evitar la vulneración de algunos derechos constitucionales de los contribuyentes, de la misma forma, proporcionará elementos teóricos y prácticos relacionados con la fiscalización tributaria.

1.5. METODOLOGÍA APLICADA AL ESTUDIO

1.5.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

El enfoque que se aplica en la presente investigación es el cualitativo. Los estudios cualitativos no se orientan a medir estadísticamente las variables o cuantificar el objeto de estudio, por el contrario, su propósito es construir una interpretación de un segmento de la realidad, en este caso de la realidad jurídica.



1.5.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA

De acuerdo con Wiker (1995) y Castro Cuba (2019), el estudio es de tipo dogmático exploratorio. El estudio pretende establecer la forma en que se excede la potestad discrecional en la administración tributaria.

1.6. UNIDAD DE ANÁLISIS TEMÁTICO

La unidad de estudio comprende el análisis de la facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización desde el derecho constitucional.

1.7. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

a. TÉCNICAS.

- 1) Análisis documental.

b. INSTRUMENTOS.

- 1) Ficha de análisis documental.

1.8. HIPÓTESIS DE TRABAJO

El ejercicio de la potestad discrecional de la administración tributaria en el Perú excede los límites establecidos en la norma constitucional, en la fiscalización a los contribuyentes.



1.9. CATEGORÍAS DE ESTUDIO

En nuestro estudio, de acuerdo a la naturaleza del enfoque, nuestras categorías son las siguientes:

Tabla N° 01

CATEGORÍAS	SUB CATEGORÍAS
Potestad discrecional en la administración tributaria	<ul style="list-style-type: none">- Potestad discrecional- Norma jurídica Tributaria- El Sistema Tributario
Límites establecidos en la norma constitucional	<ul style="list-style-type: none">- Ejercicio constitucional de la potestad tributaria y sus límites.- Principios constitucionales- Principios constitucionales en el Derecho administrativo



CAPÍTULO II

2. DESARROLLO TEMÁTICO

SUBCAPÍTULO I

2.1. POTESTAD DISCRETIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

2.1.1. LA POTESTAD DISCRETIONAL

De conformidad a la norma de carácter tributario la obligación tributaria no se puede modificar en forma discrecional. La administración tributaria no debe determinar el tributo ni las sanciones en medida diferente de las previstas en la normativa que la regula, por lo que, la administración tributaria tiene el control de la legitimidad de la acción administrativa bajo el perfil de la no violación de la Ley y del exceso del poder. “A su vez, aquella doctrina, en verdad minoritaria, que califica la posición del contribuyente como interés legítimo (Allorio 1969), lo hace consiente de lo innecesario de vincular las posiciones de interés legítimos del contribuyente, en el ejercicio del poder discrecional de la administración tributaria.

El reconocimiento del carácter genéricamente relacionado con la acción administrativa, no ha impedido que surjan posiciones doctrinales inclinadas a reconocer, de manera abstracta la discrecionalidad de las autoridades en el ejercicio de aquella gran tarea de la actividad impositiva anticipada a la determinación del tributo y, por tanto no inmediatamente afectada por ella resaltada por los poderes de instrucción de naturaleza inquisitiva, por ello, se ha otorgado la calificación a las correspondientes situaciones subjetivas del contribuyente como intereses legítimos. A una posición genérica discrecional haciendo referencia a la individualización de la naturaleza de la actividad que cumple la autoridad, la que se debe ejercer conforme a lo contemplado por la Ley y aquellos elegidos por los contribuyentes para su inspección.



Se debe entender que, el termino discrecionalidad es usado con carencia de técnica, sin especificar si se trata de una mera opinión o, por el contrario, de una verdadera discrecionalidad administrativa, la esencia del fenómeno de la discrecionalidad consiste, en efecto, en comprobar que los intereses públicos no estén aislados, si no, puestos en una extensa trama de otros intereses. Por ello, algunos pueden ser, en algunos casos, individualizados por el legislador, otros, empero pueden no ser previamente determinados y de hecho relacionados con los intereses que se van a controlar, y así percibido por el órgano que actúa.

2.1.1.1. Definiciones

En muchas partes del Derecho, existen algunos actos que han sido regulados por la ley y otros que no han sido regulados, pero de manera intencional. Podríamos determinar que en términos de la administración son actos reglados aquellos que están delimitados por la ley y, por otro lado, son discrecionales los cuales no han recibido una regulación detallada de los límites, y por supuesto, la ley no ha señalado de qué forma debe actuar la administración.

Dentro del marco teórico de la tesis, sobre la necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización, (Calderón 2017) refiere que: “El TC considera a la discrecionalidad como la competencia que la Constitución y otras normas de carácter Constitucional atribuyen el ejercicio de una facultad política, sin embargo, otorgan libertad al operador o agente para elegir el curso del estatal”. Respecto a esta libertad, es menester mencionar que se convierte en discrecional siempre y cuando a ley autorice dicha libertad.

Sin embargo, la discrecionalidad se justifica en un Estado de Derecho, debido a que permite su uso conveniente, responsable y oportuno para efectos de permitir a los



operadores administrativos tomar decisiones por sentido común, pero siempre respetando los derechos fundamentales.

En el EXP N.º 0090-2004-AA/TC: Se admite en cierta parte que la discrecionalidad también causa arbitrariedad, más, sin embargo, esta sentencia considera grados de arbitrio los cuales pueden ser según su medida, de mayor a menor. Se considera entonces que, la discrecionalidad mayor no tiene alguna ley que le fije un límite, lo cual permite que el operador actúe con total libertad, pero sujeto al control político y social. La discrecionalidad intermedia, tiene un margen arbitrario, pero está regido bajo una consistencia lógica y las concepciones jurídicas, que limitan en algo la libertad del operador. Finalmente, la discrecionalidad menor es aquella en donde los márgenes de acción se encuentran delimitados por el carácter interpretativo de las leyes. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2004)

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario sobre Discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano, refiere que:

Desde un punto de vista más teórico podemos definir como la capacidad conferida por la ley a la Administración Tributaria para analizar comparativamente diversos intereses secundarios, públicos y privados; frente a un interés primario, según juicio de oportunidad'. (Muñoz Najjar-Bustamante).

En dicha norma, además, se define qué interés primario es todo aquel interés público que tiene la Administración Tributaria, permitiendo la libre disposición de los recursos y los juicios de oportunidad, en donde partiendo de la experiencia la Administración Tributaria satisface de manera efectiva el interés público.



2.1.1.2. Antecedentes.

En varias de las legislaciones a nivel internacional en materia tributaria podemos encontrar afirmaciones de que la obligación tributaria no se puede modificar en forma discrecional. La administración tributaria no puede ni debe determinar el tributo ni las sanciones en medida diferente de las establecidas en la norma que la regula, esto está estrechamente relacionado con el principio de reserva de la ley, establecido en la Constitución Política del Estado, el mismo que obliga a las autoridades a contemplar su carácter obligatorio, excluyendo así, la posibilidad de una interpretación subjetiva. (Franco 2001)

El término discrecionalidad es usado con carencia de técnica, sin especificar si se trata de una mera opinión o (aquella a la cual una vez se la denominó discrecionalidad técnica) o, por el contrario, de una verdadera discrecionalidad administrativa.

La actividad discrecional, para configurarse con tal no requiere que, en cuanto a valoración de los intereses en juego, se tome en cuenta la situación jurídica del sujeto a quién se dirige la disposición, por tanto, la esencia del fenómeno de la discrecionalidad consiste, en efecto, en comprobar que los intereses públicos no están aislados, sino puestos en una extensa trama de otros intereses. Por ello, algunos pueden ser, en algunos casos, individualizados por el legislador; otros, empero, pueden no ser previamente determinados y de hecho relacionados con los intereses que se van a controlar, y así, percibido por el órgano que actúa.



2.1.2. DISCRECIONALIDAD TRIBUTARIA

Según lo señalado por (Bravo Cucci, 2017) “la Administración Tributaria puede actuar de modo discrecional, en cuyo caso la resolución que se tome debe ser la más favorable para el interés público”.

Al parecer la regla bajo comentario constituye uno de los desarrollos del principio de legalidad, entendido éste en el sentido que el accionar de toda la Administración Pública se encuentra sometido a los parámetros constitucionales y legales establecidos, tal como lo ha sostenido la Sentencia del TC recaída en el Exp. N.º 2689-2004-A AA/TC.

En otras palabras, las actuaciones en la Administración Pública no pueden exceder los límites constitucionales y legales. Ahora bien, estos parámetros pueden cubrir todo o, muchas veces, sólo parte del accionar de la Administración Pública. En efecto, si la ley establece las causales de nulidad del acto administrativo, entonces la cobertura legal sobre este tema es completa e integral. Pero, en otros casos, la ley sólo puede establecer reglas básicas, más no es factible el desarrollo de normas de detalle con relación al accionar de la Administración Pública. Por ejemplo, una ley puede permitir a la Administración Tributaria el ejercicio de la facultad de fiscalización, pero no es posible regular a cada caso en particular resulta, por tanto, en la imposibilidad de que el auditor realice los requerimientos particulares conforme las formule. Es aquí donde se impone la aplicación de la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria prevista en la parte final de la Norma IV. En estos casos, el auditor tiene cierto margen de acción para decidir los documentos e información que habrá de requerir al administrado en cada caso concreto, pero se trata de un espacio de libertad ciertamente limitado, ya que tendrá que observar los parámetros constitucionales y legales existentes.

Para mencionar una facultad discrecional, primero se tiene que mencionar acerca de la política discrecional, y en líneas generales es aquella en que la autoridad es independiente para actuar libremente de acuerdo a su propio juicio. Cuando se impone alguna clase de restricción a las acciones de la política discrecional se habla del establecimiento de una regla que así lo determine. Al restringir el uso de su criterio discrecional o limitar el objetivo que



se busca, existe una regla que somete a la autoridad, aun cuando puedan suscitarse situaciones de ambigüedad respecto del estado del país, entendiéndose este acápite de acuerdo de la política de la que se trate.

Respecto a la política monetaria, intrínseca al tema en investigación, se toma un planteamiento liberal pero rico en ideas, apoyando las reglas en términos de medios, asignando a la autoridad responsabilidad para cumplir dichas políticas de acuerdo a ciertas reglas. El principio rector estaba en conseguir la separación del gobierno de la actividad económica, delegándole la tarea de crear leyes de defíniese las reglas de juego.

El sustento de las facultades discrecionales no resultan ser una excepción al principio de legalidad, sino por el contrario son consecuencia de la atribución normativa de dichas facultades. No es cierto por tanto que se quiebre o se atente contra dicho principio, sino que se encuentra enmarcado estrictamente a él, toda vez que se requiere una norma que disponga el ejercicio de facultades discrecionales a favor de la Administración Tributaria. (Soria Aguilar, 2016, pág. 81)

Señala García de Enterría (1998-1: 444-445) que el ejercicio de las potestades regladas reduce a la Administración a la constatación del supuesto de hecho legalmente definido de manera completa y a aplicar en presencia del mismo lo que la propia ley ha determinado. “..... El ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración permite un aspecto sustancialmente diferente:” el aspecto subjetivo de la discrecionalidad establecida en la ley para su aplicación en la administración se ve limita en su contenido particular. Nótese, que el hecho subjetivo no es una facultad extra-legal, que surja de un supuesto poder originario de la Administración, anterior o marginal al Derecho; es, por el contrario, una estimación cuya relevancia viene de haber sido llamada expresamente por la Ley que ha configurado la potestad y que se la ha atribuido a la Administración justamente con ese carácter. Por eso la discrecionalidad, frente a lo que pretendía la antigua doctrina, no es un supuesto de libertad de la Administración frente a la norma; más bien, por el contrario, la discrecionalidad es un caso típico de remisión legal: la norma permite las condiciones en su ejercicio de manera



analítica a cada caso en particular, mediante una apreciación de circunstancias singulares, realizable a la vez que precede al proceso aplicativo”.

Como consecuencia de la teoría administrativista, que es aplicable a todas las funciones tributarias que tienen este carácter, Tulio ROSEMBUJ (1993: 51) afirma que el poder “discrecional es la ponderación comparativa de diversos intereses secundarios en orden a un interés primario, según juicio de oportunidad”. Se entiende, “en este sentido, que la discrecionalidad es un modo de actuar, derivado de una atribución que la norma hace a un órgano administrativo, para que, dentro del marco legalmente establecido, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o decisión que considere más conveniente para el interés público” (Uriol Egido 2002: 5).

La autora (Uriol Egido 2002: 51-52) advierte con razón que “el interés recaudatorio en materia tributaria no es interés público o general ya que. No se puede identificar el interés general tributario con el interés recaudatorio sin límites, en desconocimiento de otros principios de justicia tributaria”. El interés público se concreta en el ámbito del Derecho Tributario en la realización de los principios constitucionalmente reconocidos, como los de igualdad, no confiscación o capacidad económica; recalca que el interés recaudatorio está siempre supeditado al cumplimiento de estos principios materiales, por lo que la administración tributaria no puede proceder en su actuar, y menos proceder en el ejercicio de las facultades discrecionales. De tal manera que en su motivación el acto discrecional de la Administración, especificará que su actuación es racional, proporcionada, y que es la que más se ajusta al interés general, y que ha tenido en cuenta los principios generales del Derecho, los principios anteriormente mencionados. Y ello podrá ser, por tanto, controlado por el Juez, que, en caso de que considere vulnerados los mismos, podrá proceder, en los términos indicados, a la anulación del acto”.

Terrones López (2010: 192), considera que la discrecionalidad “consiste en la facultad de realizar elecciones entre diferentes alternativas con el objetivo de cumplir con una potestad que ha sido otorgada por el ordenamiento jurídico pero que no se encuentra íntegramente regulada por este”, precisa que tal discrecionalidad “supondrá la posibilidad de que la Administración realice una valoración o apreciación pero siempre en función al “interés



público”, en la medida que sólo sustentándose en éste, es que el acto administrativo encontrará su plena validez y legitimidad”.

De la misma forma en ampliación de lo señalado Terrones López (2010: 192-193) refiere “que la evaluación de los ‘intereses secundarios, públicos o privados, que serán luego comparados con el interés primario esto es, el público, el mismo que le viene dado a la Administración por el propio ordenamiento jurídico”. Continúa: “A partir de esa ponderación esto es, dar valor o, mejor aún, de esa apreciación del valor que tiene cada uno de los intereses secundarios, la Administración recién estará en condiciones de determinar qué intereses secundarios serán tomados en cuenta y cuáles serán desechados”. Conforme a este orden de ideas la discrecionalidad permitirá a la Administración determinar, cuál sería la decisión que mejor responde al interés público, previa comparación de los intereses secundarios existentes en virtud de los cuales se hará la respectiva valoración”.

César Gamba (2000) refiere que nos encontraremos ante “una facultad discrecional en todos aquellos casos en los que el legislador atribuye una potestad a la Administración, sin predeterminedar con exactitud el contenido exacto de la decisión o actuación administrativa en un supuesto determinado” o cuando “el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra claramente indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., en general cuando el Derecho no establece los parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos” (Gamba Valega 2001: 108).

De conformidad a lo señalado, la discrecionalidad podrá ser aplicada solo cuando no exista norma expresa o específica que regule una situación concreta (aunque básicamente cuando así se faculte a la entidad administrativa).

La RTF N° 1144-3-98 señaló: debe defenderse el principio de legalidad regulado en la Norma IV del Código Tributario; si bien es importante asegurar el cobro de la deuda por parte de la Administración, también lo es fortalecer las garantías de ley que asiste a todo contribuyente frente a la actuación de la Administración Tributaria y ello incluye el no desvirtuar lo establecido claramente por la norma tributaria; la discrecionalidad, en oposición a lo reglado, debe ser aplicada por la Administración únicamente cuando la norma no regula una situación



determinada; así, no es dable encuadrar un hecho determinado en un supuesto distinto al que la norma claramente reguló.

En la RTF N° 1406-5-2006, el Tribunal Fiscal señaló que de conformidad con el artículo 62 del Código Tributario, ésta es una facultad de la Administración que se ejerce en forma discrecional de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, esto es, optando por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley, por lo que corresponde a ella decidir su ejercicio a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios.

De conformidad a la STC N° 4168-2006-PA/TC la motivación es indispensable para su aplicación con el propósito de distinguirla de la arbitrariedad.

2.1.3. CLASIFICACIÓN SEGÚN LOS GRADOS DE LA DISCRECIONALIDAD

Conforme a lo establecido por la resolución del el Tribunal Constitucional N° 0090-2004-AA-TC la discrecionalidad se divide por grados de aplicación, esto es:

2.1.3.1. Discrecionalidad mayor.

“Es entendida de manera que el margen de arbitrio para la decisión de la administración no se encuentra restringido por algún concepto de carácter jurídico. Por tanto, la administración se encuentra dotado de competencias no regladas lo que, le otorga la libertad de optar plenariamente.”. (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0090-2004-AA-TC)



2.1.3.2. Discrecionalidad intermedia.

“Es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra condicionado a su consistencia lógica y a la coherencia con un concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión”

Es decir, la jurisprudencia y las normas son la base de la discrecionalidad intermedia, sin embargo, el funcionario de la administración tributaria tiene la libertad de elegir basado en su criterio y experiencia la decisión más correcta para el caso particular que esté revisando.

2.1.3.3. Discrecionalidad menor.

“Es aquella en donde el margen del arbitrio se encuentra constreñido a la elección entre algunas de las variables predeterminadas por la ley”. Por lo que, en la discrecionalidad menor, no interviene el criterio o una toma de decisión en base a diferentes opiniones, sino que la ley ya tiene de manera clara los procedimientos a seguir.

2.1.4. ÁMBITOS DE APLICACIÓN DE LA DISCRECIONALIDAD

De acuerdo a la misma Sentencia, la discrecionalidad se puede dividir en 4 ámbitos: (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0090-2004-AA-TC)

2.1.4.1. Discrecionalidad normativa o reglamentaria

Consiste en el arbitrio para ejercer la potestad de reglamentar las leyes, sin transgredirlas ni desnaturalizarlas.



Como consecuencia del ejercicio de dicha competencia, un ente administrativo puede dictar reglamentos institucionales, en donde se establezcan los aspectos referidos a la organización y funcionamiento administrativo, así como las responsabilidades y derechos de los funcionarios y servidores públicos a él adscritos; reglamentos ejecutivos, que tienen por finalidad principal la especificación de detalles y demás aspectos complementarios de una ley; y reglamentos autónomos, que no se fundan directamente en una ley, aunque coadyuvan al cumplimiento de tareas atribuciones o funciones encomendadas por ella.

La discrecionalidad normativa se refiere a la interpretación de la norma que realiza la Administración Pública según su criterio. Ello lo podemos apreciar, por ejemplo, en los informes SUNAT, en los que el contribuyente consulta sobre casos particulares y la Administración Tributaria responde a ello.

2.1.4.2. Discrecionalidad planificadora

Se la entiende como el arbitrio para la selección de alternativas de soluciones en aras de alcanzar racionalidad y eficiencia administrativa. Para tal efecto, será necesario determinar la relación de objetivos, políticas, programas y procedimientos compatibles con los recursos materiales y humanos disponibles.

Por ejemplo, la Administración Tributaria tiene el Reglamento de Organización y Funciones (ROF) en el cual está especificado las funciones de cada área de la SUNAT.



2.1.4.3. Discrecionalidad política

Es el arbitrio de la determinación de la dirección y marcha del Estado. Por ende, tiene que ver con las funciones relacionadas con el curso de la acción política, los objetivos de gobierno y la dinámica del poder gubernamental. Para tal efecto, define las prioridades en lo relativo a políticas gubernamentales y al ejercicio de las competencias de naturaleza política.

Este tipo de discrecionalidad aplica para las facultades que tiene el Estado para generar políticas o leyes; es decir, son facultades con carácter más arbitrario, y son inherentes a las funciones que tiene el Gobierno. Además, estas se encuentran respaldadas en la Constitución.

2.1.4.4. Discrecionalidad técnica

“Se define como el arbitrio para valorar o seleccionar, dentro de una pluralidad de opciones, un juicio perito o un procedimiento científico o tecnológico”

Este tipo de discrecionalidad se refiere a que la toma de decisiones ejercida por personal calificado de la SUNAT en base a su criterio, eligiendo la opción más conveniente.

2.1.5. DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

La discrecionalidad administrativa se sustenta en el principio de legalidad, la ley es la que confiere en administración, de manera implícita o explícita, el poder de elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles, la solución que se adecue más al interés público, de acuerdo al modo más oportuno.



La actividad discrecional administrativa está claramente diferenciada de la actividad arbitraria. Ya que, el margen del arbitrio lo establece la Ley, su inobservancia podría contener elementos subjetivos y podría implicar un comportamiento al margen de la ley. Bajo ninguna circunstancia la discrecionalidad administrativa deberá ir más allá del margen de la ley, de ser el caso estaríamos en el campo de la arbitrariedad.

La discrecionalidad administrativa nos permite modificar la actuación de la administración tributaria frente al entorno, es decir, la realidad económica y social del medio, sin modificar las leyes en este caso específico el código tributario.

La discrecionalidad hace posible que las normas tributarias fundamentales sean flexibles y al mismo tiempo estable. Logrando el equilibrio que, en palabras del doctor Paolinelli, no siempre es fácil de mantener, pero que es indispensable, porque sólo así estaremos en presencia de un derecho que satisfaga, simultáneamente, los reclamos de la certeza y las exigencias del cambio.

La discrecionalidad administrativa permite a la administración tributaria actuar con equidad, como, por ejemplo, dando un tratamiento más benévolo a los contribuyentes que incumplen por primera vez una obligación y, un trato distinto frente a los primeros, aquellos contribuyentes que incumplen reiteradamente con sus obligaciones.

2.1.6. ALCANCES Y EFECTOS DE LA DISCRECIONALIDAD TRIBUTARIA

La discrecionalidad implica la toma de decisiones basadas en el criterio individual de alguien sin influencia de una normativa concreta, pero no por ello arbitraria o contraria a lo racional. Para el caso de SUNAT, una entidad pública, la facultad discrecional significa la potestad de la Administración Tributaria de ejercer su criterio sobre un tema determinado en ejercicio



del Principio de Legalidad, dentro de los límites de la norma que le atribuye dicha potestad, el interés público y el marco jurídico constitucional.

La facultad discrecional de la SUNAT se encuentra estipulada en el Código Tributario concediéndole libre criterio de actuación sobre la determinación de los agentes de retención y percepción (art. 10), el procedimiento de fiscalización (art. 62), la determinación y sanción administrativa a los contribuyentes (art. 82 y 166), el ejercicio de medidas cautelares (art. 115), la aplicación de condiciones para el pago de la deuda tributaria (art. 10, 29, 36 y 79) y en la presunción de delito tributario (art. 189).

Asimismo, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que toda vez que la Administración Tributaria pueda actuar discrecionalmente deberá optar por la opción que considere más conveniente para el interés público. En ese sentido, la discrecionalidad se convierte en un medio para el cumplimiento eficaz de los fines del ente tributario y –cuando se aplica para facilitarle a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes con la SUNAT en un mecanismo para mejorar el control y fiscalización.

Las facultades se aplican mediante la emisión de circulares internas (Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta – RSNA), las cuales –por su naturaleza– no constituyen actos vinculantes ante el Tribunal Fiscal; además tiene un periodo límite de aplicación, excepto la RSANO-039-2016-SUNAT/600000 en la que se establecen los criterios y requisitos mediante los cuales SUNAT puede aplicar la facultad discrecional para no sancionar ciertas infracciones tributarias.

En la mayoría de casos, el ente tributario hace uso de dicha facultad para no sancionar infracciones tributarias cometidas por los contribuyentes bajo motivos de causa mayor; es decir, aquellas circunstancias que el contribuyente no puede prever ni controlar, por ejemplo, la reciente RSNA N.º 010-2019-SUNAT/700000 emitida a causa del fallo en el portal web de SUNAT que impidió la oportuna presentación de la declaración jurada del impuesto a la renta.



2.1.7. LÍMITES A LA DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARA.

Es objeto de constantes debates doctrinales la conveniencia o no de que las facultades de fiscalización de la administración tributaria se encuentran regladas, o si por el contrario éstas deben gozar de cierto margen de discrecionalidad en su actuación. Lo cierto es que, idealmente, son preferibles las normas perfeccionistas (precisas, reduciendo los espacios para las conductas discrecionales: Y, con afán totalizador) en lugar de dejar ámbitos para la actuación discrecional de la administración tributaria, con la consecuente inseguridad jurídica para los contribuyentes; sin embargo, dicho " ideal " no deja de ser más que un imposible, puesto que pretender que las normas legales sean omnicomprensivas, es, hoy por hoy, una exigencia ilógica.

En la misma línea se pronuncia Moreno Fernández, quién reconoce que suprimir la discrecionalidad de un ordenamiento, es algo que, lógicamente, no resulta posible, dado que, en muchas ocasiones se necesitará del criterio administrativo (su experiencia o conocimientos técnicos, por ejemplo) para adoptar La decisión más adecuada al derecho y más conforme con el interés prevalente. Por tanto, la discrecionalidad tiene su origen y la limitación que tiene el legislador de regular toda la versión de la administración tributaria y en la necesidad de contar con flexibilidad para lograr el interés público. En esta situación, la discrecionalidad Se presenta como un mecanismo que adopta el legislador a fin de dar preferencia a otros valores constitucionales como el principio de eficiencia administrativa, la división de funciones de los poderes públicos, entre otros; asimismo, dado el nivel de complejidad y dinamicidad de la administración, la ley(por su carácter de abstracta) no puede predeterminar todas las formas de actuación de la misma, debiendo remitirle la última decisión que deberá ser acorde con el interés público. Más aún cuando se reconoce que la administración no debe ser una mera ejecutora de la ley, sino que debe solucionar satisfacer el interés público.

En efecto, la discrecionalidad se presenta ante la necesidad que tiene el sistema de que la administración tributaria toma en cuenta criterios no estrictamente jurídicos para adoptar una



determinada decisión, debiendo tener en cuenta criterios políticos, técnicos o de mera oportunidad o conveniencia (económica, social, organizativa), según cada caso particular. Pese a ser un "mal necesario" hasta el día de hoy, ello no significa que no deba ser controlado, debiéndosele establecer límites que deben ser respetados en todo momento.

Por ello, el artículo 74 de la Constitución Política de 1993, establece qué:

"los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

(...) el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, hilos de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)"

De una lectura literal del artículo 74° de la Constitución Política del Estado; se concluye que el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria, no obstante, ello, consideramos que dichos límites no agotan su aplicabilidad al momento de ejercerse la potestad tributaria, sino que también deben guiar la actuación de la administración tributaria Al momento de ejercer las facultades discrecionales de fiscalización.

Asimismo, resulta aplicable a la actuación de la administración tributaria a lo dispuesto en la Norma IV el título preliminar de la ley de procedimiento administrativo general respecto al principio de legalidad, indicándose que " las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas o de acuerdo con los fines para los que le fueron conferidos ".

Más aún, cuando el último párrafo de la Norma IV del título preliminar del código tributario dispone que:



"(...) en los casos en que la administración tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optara por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del Marco que establece la ley”.

La administración tributaria tiene el poder - deber de vigilar y facilitar que los contribuyentes cumplan con su obligación de contribuir con el gasto público, para lo cual está empoderada de potestades y derechos; sin embargo, la misma Constitución que la empodera, también la obligue ejercer sus facultades dentro de los límites impuestos por los principios, valores y derechos constitucionales, así como aquellos que se derivan del ordenamiento jurídico en su conjunto.

2.1.7.1. El control de la actuación discrecional

La vinculación de la autoridad administrativa con el principio de juridicidad solo se garantiza si los actos que se emiten pueden ser debidamente controlados. De ese control tampoco debe apartarse la actuación discrecional. El Tribunal Constitucional indicó que corresponde a la esencia misma de un Estado Constitucional de Derecho limitar y controlar el ejercicio arbitrario del poder del 19 Estado en la medida que las potestades discrecionales no puede desconocer los principios y valores constitucionales (Sentencia recaída en el expediente N.º 00081- 2008-PA/TC). De lo señalado se desprende que el ejercer potestades discrecionales no impide que se realice el control respectivo. Sobre el alcance de ese control existen distintas teorías. (Tello A., 2017)



2.1.7.2. Control mínimo de la actuación discrecional

Esta teoría busca controlar los elementos reglados del acto, es decir, lo señalado por la norma habilitante, dado que su cumplimiento legitima en ese extremo el actuar de la autoridad administrativa. Esos elementos son la existencia y la extensión de la potestad, la competencia del órgano y la finalidad para la que se concede la potestad. Un alejamiento del fin indicado por la ley o del interés público (cuando no se indicó un fin expresamente) supone una desviación del poder. (García de Enterría y Fernández, 2006, p. 34-36). Esta teoría controla los elementos del ejercicio de la potestad discrecional que se desprenden de la ley. Por ello, García de Enterría y Fernández (2006) considera que se trata de la primera reducción del dogma de la discrecionalidad (p. 34).

2.1.7.3. Control de hechos determinantes de la actuación discrecional.

Este tipo de control está basado en la comprobación de la ocurrencia de los hechos señalados en la norma habilitante que le permiten a la autoridad administrativa ejercer potestades discrecionales, siempre que la ley señale esos hechos y no se limite a señalar aspectos abstractos (p.ej. un concepto jurídico indeterminado como la utilidad pública). La distinción entre un concepto jurídico indeterminado y la potestad discrecional no es sencilla. En muchos casos, un concepto como ese podría tener más de una forma de entenderse, lo que evidencia que existe un juicio volitivo (Uriol, 2002, p. 29)¹⁴. Como indica Gamba (2010), si los hechos no se dan en la realidad, la autoridad administrativa no está habilitada y el acto será nulo (p. 228). ¹⁴ Este tema no es materia de esta tesis, pero se deja constancia de esa situación. (Tello, 2017)



2.1.8. CONTROL DEL JUICIO DE OPORTUNIDAD EN BASE A PRINCIPIOS

Esta teoría permite que el control del acto emitido usando potestades discrecionales no se limite a los elementos reglados, sino que se evalúe el juicio de oportunidad confrontándolo con los principios del Derecho, tales como la razonabilidad o la igualdad. Al tener esos principios la calidad de valores jurídicos no proporciona parámetros concretos por lo que se debe realizar un control negativo. En esa medida se puede indicar que un acto no está arreglado al Derecho sin señalar en qué sentido debió ser emitido, dado que el juicio de oportunidad debe ser realizado por la autoridad competente, aunque considerando el límite implícito que proviene de control efectuado (Gamba, 1999, p. 117-118).

2.1.9. NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA.

Encontrar la conceptualización de la norma tributaria resulta compleja, ya que, se requiere realizar un análisis doctrinario y jurídico, para cuyo fin, debemos realizar algunas precisiones que nos permita analizar el sentido de la Norma jurídica, y los enunciados prescriptivos. “Enunciados” se puede entender como el producto de la actividad psicofísica de enunciación, se presenta como un conjunto de fonemas o de grafemas que, obedeciendo a reglas gramaticales de determinado idioma, consubstancia el mensaje expedido por el sujeto emisor para ser recibido por el destinatario en el contexto de la comunicación” (Barros-1999). Igualmente “oración, sentencia y aserción, pueden servir de equivalentes nominales, pero conviene que el vocablo “proposición” sea tomado con la carga semántica adecuada de contenido significativo que el enunciado, sentencia, oración o aserción expresan. Existe la posibilidad de que varios enunciados expresen la misma proposición, así como que proposiciones diferentes correspondan al mismo enunciado.

En esta misma línea Kelsen citado por (Barros-2012) utilizó el término la palabra “proposición”, para mencionar apenas el contenido de los enunciados descriptivos de la ciencia del derecho, de ahí su distinción entre “norma” y “proposición”. Muchos filósofos del derecho, sin embargo, siguiendo los procesos de las modernas teorías lingüísticas



abandonaron esta dualidad para referirse a “proposiciones prescriptivas” y “proposiciones descriptivas” (Villanova 1976).

Conforme a la estructura lógica de la norma jurídica, se puede afirmar que una cosa son los enunciados prescriptivos, estos son usados en la función pragmática de prescribir conductas; y otra, las normas jurídicas como significaciones construidas a partir de los temas positivados y estructurados de manera concordante con la forma lógica de los juicios condicionales, compuestos por la asociación de dos o más preposiciones prescriptivas. (Guastini 1993), en esa misma línea enseña de modo perentorio “una fuente de derecho es un agregado de enunciados del discurso prescriptivo”; el antecedente de la norma jurídica se asienta en el modo ontológico de la posibilidad, lo que quiere decir que los eventos de la realidad tangible recogido en él tendrán que pertenecer al campo de lo posible, por tanto, la norma toma las unidades normativas, de modo semejante a las proposiciones, como el significado prescriptivo de ciertas formulaciones lingüísticas “ lo distinto de una norma no reside en su aspecto semántico si no en el uso de su contenido proposicional, y por ello, la identificación de una norma supone recurrir a un análisis pragmático del lenguaje”(Navarro 1990)

2.1.10. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Sobre las fuentes del derecho tributario se consideran fuentes formales a los elementos que conforman la estructura o sistema normativo tributario, para Rubio Correa citado por (Lanncone 2011) “fuente formal del derecho es aquel procedimiento a través del cual se produce, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propia del Derecho y, por lo tanto, la característica de ser impuesta legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado”.



2.1.11. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Según lo establecido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario Peruano, en la denominada “NORMA III” del Título Preliminar se describe como las fuentes del Derecho Tributario las siguientes:

2.1.11.1. Disposiciones Constitucionales.

La Constitución fija los límites y define las relaciones entre los poderes del Estado y de estos con sus ciudadanos, estableciendo así las bases para su gobierno y para la organización de las instituciones en que tales poderes se asientan, también garantiza a los ciudadanos derechos y libertades.

Hablar de dispositivos constitucionales es hacer referencia no solo a los asuntos tributarios expresados de manera escrita en el texto constitucional, sino también en aquellas instituciones, preceptos y principios no regulados en la Constitución que son obligatorios e inspiran nuestro sistema jurídico. (Lanncone 2011).

Por otro lado, las disposiciones constitucionales como fuente del Derecho Tributario también comprenden a las leyes constitucionales que, con procedimientos especiales de aprobación, la interpretan, modifican o derogan.

En ese sentido la modificación del Art. 74° de la Constitución respecto a la materia tributaria, fue modificada por la Ley 28435, publicada el 08 de diciembre de 2004, en el que se incluye a los Gobiernos Regionales para que, conforme a ley, asuman competencia tributaria normativa en determinadas tasas y contribuciones.



2.1.11.2. Tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República.

El artículo 2 de la Ley 26647 establece que la aprobación legislativa de los tratados a los que se refiere el artículo 56° de la Constitución corresponde al Congreso de la República, mediante Resolución Legislativa y su ratificación al Presidente de la República, mediante Decreto Supremo, así mismo el artículo 3° del citado dispositivo citado, señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en la que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos.

En materia tributaria, el Tratado Internacional, constituye fuente del Derecho Tributario de cumplimiento obligatorio por los Estados que lo suscribieron.

Una vez suscrito aprobado el Convenio o Tratado internacional, por los mecanismos constitucionales idóneos, el modelo o parte del modelo o la mixtura de las cláusulas incorporadas se tomarán en fuente del Derecho Tributario y los comentarios interpretativos o técnicos que tenga el modelo serán de gran utilidad en la aplicación del mismo.

2.1.11.3. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente.

Según (Rubio M 2006-pp.123) “modernamente la legislación ha sido reconocida como la fuente formal más importante del Derecho, ello se debe a que el Estado tal como lo conocemos ahora, ha desarrollado su hegemonía a perfilado claramente sus rasgos jurídicos. Gracias a la teoría de la separación de poderes, y al desarrollo del concepto de “Estado de Derecho” los órganos del Estado, principalmente el poder Legislativo y el poder ejecutivo son los que tienen atribución de crear legislación...”



2.1.11.4. Los decretos supremos y las normas reglamentarias.

El decreto supremo, en lo formal, la norma de mayor jerarquía que dicta el órgano ejecutivo, llevando la firma del Presidente de la República y de uno o más ministros, conforme a la Constitución, puede ser utilizado para reglamentar las leyes y conforme a ello, y de manera “subordinada” desarrollar o interpretar los alcances de la ley sin desnaturalizarla o transgredirla.

También se utiliza para ejercitar determinadas facultades normativas concedidas por la Constitución y las leyes al Presidente de la República. Dentro de este último supuesto tenemos a los denominados reglamentos delegados, aquellos que emite el Presidente de la República en virtud a una autorización legal que no implica el desarrollo o interpretación del sentido y alcance de una ley, sino que importa, en la práctica una “complementación” de la Ley o el desarrollo normativo de aspectos que el mismo legislador ha querido dejar a criterio del Poder Ejecutivo y que no han sido desarrollados por la ley.

La atribución de la potestad reglamentaria es del Presidente de la República, conforme a la Constitución. No obstante, en nuestro medio podemos ver que la ley atribuye también esta potestad a otros entes de manera expresa, concreta y con un determinado ámbito.

La Constitución, en el numeral 8 del artículo 118^a, ha hecho cierta “reserva de reglamento” para la interpretación sobre el sentido y alcance de las leyes, a través de los reglamentos de ejecución o subordinados. La práctica ha demostrado que las materias de mayor complejidad o de mayor controversia por la imposición de obligaciones han quedado para ser regulados por el Decreto



2.1.11.5. La jurisprudencia

La jurisprudencia es considerada por la doctrina tributaria como una fuente indirecta; es decir como aquella que no crea una norma jurídica, pero que ayuda a fijar su contenido. Por ello, es posible decir que, como fuente del derecho tributario reconocida por la norma III del título Preliminar del código Tributario, sirve para complementar el ordenamiento tributario, ya que en ella se interpretan y aplican las normas a los casos concretos.

En efecto, la jurisprudencia reiterada del Tribunal Fiscal asienta criterios que deben ser observados para la adecuada interpretación de las normas, de allí que se reconoce como fuente del derecho tributario.

Es necesario aclarar que la Norma III del título Preliminar del Código Tributario, menciona a la Jurisprudencia en un sentido lato; ya que cuando se integró el Código Tributario en el Perú, el Tribunal Fiscal aún no tenía la potestad de emitir resoluciones de carácter vinculante, facultad que ahora sí la tiene y es reconocida por el artículo 154 del Código Tributario, por lo que, la jurisprudencia fiscal ordinaria debe ser considerada fuente, aunque con efecto restringido, ya que, se trata de pronunciamientos que pueden ser modificados.

Cuando el Tribunal Fiscal en vía de jurisprudencia de observancia establece criterios de interpretación de normas ellos si se convierten en auténticas fuentes de derecho, en el sentido indirecto antes mencionada. En tal jurisprudencia, el Tribunal deja sentada una interpretación que, en tanto no sea cambiada por otra resolución posterior del mismo órgano con la misma calidad de observancia obligatoria, es en el sistema peruano la única interpretación válida que se considere de la aplicación de la norma interpretada, al menos en el fuero administrativo. (Sevillano 2014).

Finalmente, el Tribunal fiscal también está obligado a emitir resoluciones de observancia obligatoria la misma que constituye jurisprudencia en cumplimiento de



lo establecido por el artículo 102° de nuestro Código Tributario, no aplica una norma tributaria al preferir la de mayor rango. Este control de legalidad no es sino reflejo del principio de jerarquía normativa que obliga a todos los órganos que deben decidir derecho y, aun cuando, el tribunal constitucional ha reconocido el control difuso Expediente N° 3741-2004-AA/TC del 11 de octubre de 2006, por lo que, en dichos casos, se trata de un control indirecto de constitucionalidad.

2.1.11.6. Las resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria.

La administración tributaria dentro del marco de las facultades conferidas y por la autoridad con la que cuenta, puede abarcar los terrenos dudosos de la rama, dictando resoluciones de carácter general donde se realizan disposiciones de aplicación para todos los contribuyentes, estas resoluciones a las que se hace referencia no se exceptúa del cumplimiento de los requisitos exigidos a toda norma, por lo que es de obligación su publicación, y debe referirse específicamente a los temas de su competencia o aquellos respecto de los cuales las leyes tributarias les encargan su regulación y que deben revestir un carácter estrictamente ejecutivo (con subordinación al mandato de la ley), por lo que, no debe contrariar a la misma.

Son ejemplos de las resoluciones de la Administración Tributaria, que se encargan, de acuerdo a la Ley, a manera de ejemplificar lo indicado: la Resolución N° 7-99/SUNAT, dictada al amparo del Decreto Ley 25632, que contiene el Reglamento de Comprobantes de Pago, la Resolución N° 216-2004/ SUNAT, que establece el Reglamento de Procedimiento Administrativo de Cobranza Coactiva, para los procedimientos a seguir por tributos administrativos por SUNAT; o la Resolución N° 63-2007/SUNAT, Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones tributarias.



2.1.11.7. La doctrina jurídica.

El Código Tributario en el título preliminar considera a la doctrina como fuente del derecho. Al considerar que tiene rango de Ley por lo que, de conformidad a la Constitución se puede modificar crear, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios.

Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente; de conformidad a lo dispuesto en el último párrafo de la Norma III Fuentes del Derecho Tributario. La doctrina jurídica especializada en derecho tributario puede servir en tanto contiene instituciones jurídicas tributarias como elementos a considerar para la comprensión y funcionamiento y regulación en el ordenamiento jurídico peruano, su aplicación como fuente está condicionada al hecho de ser una doctrina uniforme, por tanto, los estudios profundos de los preceptos teóricos tributarios desarrollados por la doctrina pueden servir para mejorar la comprensión de las reglas del derecho tributario que se debe aplicar, con el objetivo de seguir un tratamiento armónico y consecuente con los objetivos subyacentes a todas las normas tributarias (Sevillano 2014).

2.1.12. DERECHO POSITIVO Y NORMA JURÍDICA.

La norma jurídica es el pensamiento que la lectura del texto provoca en nuestra mente, basta esto para advertirnos que un único texto puede originar significaciones diferentes, conforme a las diversas concepciones que el sujeto tenga de los términos empleados por el legislador, al enunciar los juicios, emitiendo las respectivas preposiciones, quedaran registradas las discrepancias de entendimiento de los sujetos, a propósito de los términos utilizados.



Por analogía a los términos lingüísticos, cualesquiera podemos decir que el texto escrito es para norma jurídica como el vocablo para su significación. En las dos situaciones encontraremos el soporte físico que se refiere a algún objeto del mundo (*significado*) y del que extraemos un concepto o Juicio (*significación*).

2.1.13. DERECHO POSITIVO Y CIENCIA DEL DERECHO.

Existe una gran diferencia entre la realidad del derecho positivo y de la Ciencia del Derecho. Son dos mundos que no se confunden, presentando peculiaridades tales que nos llevan a una consideración propia y exclusiva. Son dos cuerpos de lenguaje, dos discursos lingüísticos, cada cual de un tipo organización lógica y de funciones semánticas y paradigmas distintas. (Barros-2012).

El derecho positivo es el conjunto de normas jurídicas de carácter válido en un determinado Estado, vertido en un determinado lenguaje que es su modo de expresión que se dirige a regular el comportamiento del hombre en el marco de sus relaciones intersubjetivas, por tanto, las reglas del derecho existen para organizar las conductas de las personas, unas en relación a otras, toda la importancia del derecho legislado en una sociedad históricamente considerada, gana fuerza y evidencia a decir de (Villacorta- 1977-pp 3-4) “se altera el mundo físico mediante el trabajo y la tecnología que lo potencia en resultados. Y se altera el mundo social mediante el lenguaje, siendo el lenguaje del derecho una clase”.

Por tanto, la regulación del comportamiento humano para el derecho en la convivencia social se establece en una fórmula lingüística, y el derecho positivo aparece como un haz de proposiciones destinadas a regular la conducta de la persona, en las relaciones de interhumanidad.



El objeto de la Ciencia del Derecho ha de ser el estudio de este conjunto de proposiciones, que equivale a decir, el contexto normativo que tiene como objetivo ordenar el procedimiento de los seres humanos, en la vida comunitaria. El científico del Derecho va a volcarse sobre el universo de las normas jurídicas, para observarla, investigarlas, interpretarlas y describirlas según su metodología, como ciencia que es, el producto de su trabajo tendrá carácter descriptivo, utilizará un lenguaje apto para transmitir conocimientos, comunicar informaciones y dará cuenta como son las normas, de qué modo se relacionan, qué tipo de estructura construyen y, sobre todo, como regulan la conducta intersubjetiva. Pero, al transmitir conocimiento sobre la realidad jurídica, el científico emplea el lenguaje y compone una camada lingüística que es, en suma, el discurso de la ciencia jurídica (Barros-2012).

Tomada con relación al Derecho positivo, la ciencia del Derecho es un supra lenguaje, está por encima del Derecho positivo, pues discurre sobre él. Entre otros rasgos que separan a estas dos estructuras del lenguaje puede destacarse la circunstancia de que a cada uno le corresponde una lógica específica: al derecho positivo, la lógica deóntica; a la Ciencia del Derecho la lógica opofántica (lógica de las ciencias, lógica aletica o lógica clásica). En función de esto, los valores compatibles con el lenguaje de la norma jurídica son distintos a de los aplicables a las proposiciones científicas. De las primeras, decimos que son válidas o no válidas; mientras que los enunciados de la ciencia usamos los valores de la verdad y falsedad. Las preposiciones que el jurista formula sobre el derecho positivo pueden ser verdaderas o falsas. Paralelamente, hay una diferencia importante en el campo semántico y también el pragmático, basta recordar que las preposiciones normativas se dirigen a la región material de la conducta, mientras que las científicas simplemente describen su objeto, sin inferir en él.

Es inaceptable, por tanto, mezclar conceptos de estos dos segmentos del saber jurídico, que tienen métodos propios y distintos esquemas de investigación y comprensión.



2.1.14. EL TRIBUTO.

“Desde el punto de vista financiero y la actividad que realiza el Estado, se puede decir que tributo es un recurso público creado *ad hoc* por este para procurar el dinero que sirva para cubrir los gastos que exige el cumplimiento de sus fines”.(Sevillano 2014), en este mismo sentido (Villegas 2002 pag.152) indica que los tributos como:<<[...] las prestaciones de dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.>>, por otro lado según (Ferreiro 2003, pag.225) “el tributo es la obligación de dar una suma de dinero, establecido por la ley, de acuerdo al principio de capacidad contributiva a favor de un ente público para sostener sus gastos”.

En el Perú no existe, una definición respecto del tributo, sin embargo conforme a lo establecido por la doctrina antes señalada se puede decir: que es una obligación *ex lege*, que surge con independencia de la voluntad del obligado y se origina por dispuesto en la norma, no pudiendo los particulares desconocer la obligación; el poder de imperio que ejerce el Estado de manera unilateral sin la participación del obligado, le faculta a exigir de manera coactiva, por tanto, la prestación de dar suma de dinero o una especie valorable en moneda y la transferencia del particular a favor del fisco es con carácter definitivo, por tanto tal hecho constituye una obligación del pago del tributo en relación con la capacidad contributiva de quien va a pagarlos, con la finalidad del financiamiento del Estado y el cumplimiento de sus fines.

Es así que el objeto del tributo, se debe entender como el soporte material de la imposición o, en términos más frecuentes en el lenguaje fiscal, la “materia imponible” o la “riqueza gravada” Así, por ejemplo, la renta derivada de un bien, de un trabajo, de una industria; la renta obtenida por una persona; el patrimonio de un sujeto; la riqueza transmitida o producida, etc. (Ferreiro 2001)



2.1.14.1. Acepciones del término tributo

El vocablo «tributo» experimenta nada menos que seis significaciones distintas, cuando es utilizado en los textos de derecho positivo, en las lecciones de la doctrina y en las manifestaciones de la jurisprudencia. Son las siguientes:

- a. «tributo» como cuantía en dinero;
- b. «tributo» como prestación correspondiente al deber jurídico del sujeto pasivo;

Una de las más comunes proporciones semánticas de la palabra «tributo» es justamente aquella que alude a una cuantía pecuniaria. Haciendo referencia a un conjunto de billetes, cuántas veces no decimos: ¡Este es el impuesto que voy a llevar al banco! Esta mención corriente, sin embargo, no es sólo la del habla común de los legos. Puede encontrarse, incluso con frecuencia, en el fraseado de nuestras leyes, reglamentos y órdenes, Surge aquí la voz «tributo», inequívocamente, como suma de dinero, cuantía que, en la forma que señala la disposición, podrá ser restituida. Abonando este matiz, (Beckeó 2018) traza explicaciones que terminan por afirmar: “El tributo es el objeto de la prestación que satisfaga el deber”.

Otras veces, vamos a encontrar el término «tributo» haciendo mención ya no a una suma en moneda, sino al comportamiento de cierta persona, física o jurídica, que se consubstancia en el pago de una determinada cuantía pecuniaria. El énfasis, en este punto, no incide en el dinero en sí, antes bien, recae en el proceder de conducirlo al lugar preestablecido para solventar la deuda.

Es con tal amplitud que (Fonrougeí 1970) nos enseña: “Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias (...)”. La tónica de la prestación pecuniaria es el factor que denota el contenido simbólico de la palabra «tributo», que asume, de esta manera, un significado muy distinto del primero. La connotación queda aún más nítida en la exposición de (Borges 1979), cuando afirma: “Tributo es conducta humana. Esta conducta está conceptuada por una endonorma que establece el deber de dar alguien al Estado una cierta suma de dinero (...)”.



Los autores citados ponen énfasis especialmente en la circunstancia del comportamiento del sujeto pasivo, al satisfacer el deber jurídico que se le atribuyó.

En contraposición a ésta, tenemos la visión de aquellos que ponen énfasis en la exigibilidad que el vínculo jurídico provoca a favor del sujeto activo. Así, la lección de (Blumenstein 1954): “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado -o un ente por él autorizado, en virtud de su soberanía territorial-, exige de los sujetos económicos que a él están sometidos”. Es también la línea de (Gomes de Sousa 1954 p.p. 12), que aseveró que es “tributo el ingreso derivado que el Estado recauda mediante el empleo de su soberanía, en los términos fijados en la ley”

El vocablo «tributo» comporta un cuarto ámbito de significación que, en vez de partir de la indicación del contenido patrimonial del objeto, o del deber jurídico confiado al sujeto pasivo, o del derecho subjetivo de que es titular el sujeto activo, toma el vínculo como un todo, esto es, «tributo» como equivalente a obligación tributaria, relación jurídica tributaria. La carga significativa ya no descansa en ninguno de los tópicos del lazo obligacional, sino en la relación jurídica tributaria como entidad íntegra.

Con el relato en lenguaje competente del evento descrito en la hipótesis de incidencia de la regla tributaria se instaura, por fuerza de la imputación deóntica, un vínculo de contenido patrimonial, pues su objeto se expresa en términos económicos. Así, numerosas construcciones doctrinales emplean «tributo» para designar a la relación jurídica que se instaura por virtud del acontecimiento de aquel hecho previsto en el antecedente de la norma.

A estas alturas, ya es considerado como lazo jurídico de sustancia patrimonial, que abarca, de este modo, el complejo formado por el derecho subjetivo, por el deber jurídico y por el objeto de la prestación. En palabras de (Ataliba 1975) el término “tributo se define como una relación obligacional”.

La penúltima magnitud semántica que el término asume es la de norma jurídica, que equivale a afirmar el «tributo» como regla de derecho, como precepto normativo. Quien revise el texto constitucional encontrará, hasta la saciedad, prescripciones que aluden a



aquella realidad jurídica como norma o haz de normas.

El símbolo «tributo» admite todavía otra significación, sobremanera amplia. En este último sentido, quiere expresar toda la fenomenología de la incidencia, desde la norma instituidora, pasando por el evento concreto descrito en ella, hasta el vínculo obligacional que sale a la luz con la ocurrencia del hecho.

2.1.14.2. El tributo como prestación pecuniaria coactiva

En su lenguaje técnico, mezcla de lenguaje común y de lenguaje científico, se remite el legislador a una conducta que regula con el deber-ser propio del derecho, en una de sus tres modalidades (obligatorio). No es precisamente esta la forma adoptada en la disposición, pero es el contenido. Prestación pecuniaria coactiva quiere decir comportamiento obligatorio de una prestación en dinero, de donde se excluye, de plano, cualquier coacción inherente a las prestaciones voluntarias (que recibirían el influjo de otro modal “lo permitido”). En consecuencia, no dependen de la voluntad del sujeto pasivo, que debe hacerla efectiva, aunque sea en contra de su interés. Concretizado el hecho previsto en la norma jurídica nace, automática e infaliblemente, el vínculo mediante el que alguien quedará adscrito al comportamiento obligatorio de una prestación pecuniaria.

a. En moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar

El lenguaje natural de que hablamos queda bien evidenciado en esta estipulación, prescindible y redundante, en la que el político, despreocupado con el rigor, comete dos errores bastos: el primero, al repetir el carácter pecuniario de la prestación. Si ya había dicho que se trata de una prestación pecuniaria, ¿para qué insistir con la locución «en moneda»? El segundo, al añadir la cláusula «o cuyo valor en ella se pueda expresar», pues con ello ha ampliado exageradamente el ámbito de las prestaciones tributarias. Nótese que casi todos los bienes son susceptibles de valoración pecuniaria, principalmente, el trabajo



humano que ganaría la posibilidad jurídica de formar el substrato de relación de naturaleza fiscal. Con base en esta premisa, algunos entendieron que el servicio militar, el trabajo en las mesas electorales y lo desempeñado por los jurados realizarían el concepto de tributo, ya que satisfacen las demás condiciones establecidas por el citado precepto.

Al mencionar instituida por ley, ciertamente se pretendió excluir a las denominadas obligaciones convencionales, que tendrían su fundamento, invariablemente, en una convergencia de voluntades. Con ello, no obstante, abraza el legislador del Código Tributario la clásica división de las obligaciones en *ex lege* y *ex voluntate*, según irrumpen de la ley o de la voluntad de las partes. Ésta, de hecho, es la explicación que encontramos con frecuencia en las elaboraciones de la doctrina y con ella no estamos de acuerdo. El primado de legalidad, que se irradia por todos los segmentos del orden jurídico brasileño, alcanza a todo comportamiento obligatorio, comisivo u omisivo. Y, si por casualidad no fuera suficiente, todavía existiría el principio específico, dirigido directamente al campo de los tributos. Siendo así, no se han de imaginar obligaciones, en el derecho brasileño, que no sean *ex lege*. Algunas requieren, de hecho, la presencia del elemento “voluntad” en la configuración típica del acontecimiento, mientras otras no. Entre estos últimos están los vínculos jurídico tributarios.

b. Exigida mediante actividad administrativa plenamente vinculada

Es la última condición estatuida por el legislador con el propósito de definir «tributo». Debemos entenderla sin la exageración que emana del texto. Si es verdad que actos importantes del procedimiento de recaudación tributaria pertenecen a la clase de los vinculados, otros muchos existen, dentro de la misma actividad, en que el administrador está autorizado, por la ley, a integrar con su voluntad o juicio la norma jurídica, delante del caso concreto, operando con criterios subjetivos propios, a fin de satisfacer los objetivos consagrados en el sistema legal.



2.1.14.3. El impuesto como tributo no vinculado a la actuación del Estado

Muchos criterios pueden orientar una clasificación de los tributos en especie. Las clásicas, más difundidas, vienen cargadas de fuertes connotaciones extrajurídicas, principalmente económicas. Éste es el motivo por el que nos inclinamos por la que tiene como fuente inspiradora la circunstancia de existir, en el supuesto normativo, un vínculo entre el hecho descrito y una actuación del Estado (en sentido amplio). Se trata de la clasificación de los tributos en vinculados y no vinculados a una actuación del Poder Público, didácticamente expuesta. Su sustrato es eminentemente jurídico, pues descansa en la observación fiel de las hipótesis de incidencia de los distintos tributos, en confrontación con las respectivas bases de cálculo. Toda vez que el binomio exprese un acontecimiento que implique la actuación del Estado, estaremos ante un tributo vinculado. Por ejemplo: el Estado presta servicios de asistencia médica; el Estado ejercita el poder de policía al autorizar la realización de un baile; el Estado presta servicios de abastecimiento de agua, etc. La vinculación puede ser directa, como en los casos mencionados, o indirecta, como en la realización de una obra pública que suscite la valorización de los inmuebles adyacentes. Siempre que nos deparemos con la vinculación directa, inmediata, tendremos las tasas, mientras que la vinculación indirecta, mediata, indica la existencia de una contribución especial, en consonancia con el último ejemplo que enunciamos.

El interés científico de esta clasificación está en su punto de partida: el examen de las unidades normativas, visualizadas en la conjugación del supuesto (hipótesis de incidencia) y de la base de cálculo (que está en la consecuencia de la norma), las cuales mantienen plena armonía con la directriz constitucional que consagra la tipología tributaria en el derecho peruano. Conviene aducir, no obstante, que la acogemos con el siguiente sentido: los tributos pueden estar vinculados a una actuación del Estado. Las otras contribuciones, por revestir bien el carácter de tributos vinculados, bien el de impuestos, no constituyen categoría distinta, por lo que tienen que subsumirse en una de las especies enumeradas.



2.1.14.4. Relación Jurídica Tributaria

Es preciso reconocer que la relación jurídica se instaura en virtud de un enunciado fáctico, puesto por el consecuente de una norma individual y concreta, ya que, en la regla general y abstracta, aquello que encontramos son clases de predicados que un acontecimiento debe reunir para volverse un hecho concreto, en la plenitud de su determinación empírica.

Dada, no obstante, la multiplicidad heterogénea de los contenidos de significado de los enunciados prescriptivos, todos convergiendo para otorgar composición a las normas, como unidades irreductibles de manifestación del mensaje deóntico jurídico, se hace relevante elegir una directriz para aislar el núcleo semántico que va a identificar como tributaria determinada regla de derecho. Este aislamiento temático, por más cristalino que se presente, no puede servir como instrumento de corte metodológico. Su función es meramente la de un punto de referencia, tomado en el sentido de posibilitar el desarrollo de la actividad interpretativa y descriptiva del objeto jurídico.

Esto es así porque el ordenamiento positivo se vierte sobre la realidad social, con el objetivo de regular los comportamientos interhumanos, y abarca un campo material extraordinariamente amplio. Recordemos que el sistema del derecho, al cubrir por entero el espacio de las conductas interpersonales posibles, irradia sus efectos reguladores hacia todos los sectores de la vida social, que quedan sometidos a su juridicidad. Es claro, por tanto, que acaba tratando de forma intensiva y extensiva los más variados contenidos, lo que abre campo a la inevitable actitud simplificadora de quien se pone delante del derecho, con el ánimo de comprenderlo. Sin ese recurso del espíritu, que consubstancia una abstracción en el nivel del objeto, procurando separar lo inseparable, se volvería imposible el conocimiento jurídico. Pero esa técnica de aislamiento temático para fines cognoscentes no alcanza la dignidad de un método. La forma de aproximación, el modo como el sujeto del conocimiento se encamina hacia el objeto con una propuesta cognoscitiva, es el método, y a cada ciencia debe



corresponderle uno, y solamente un método, a pesar de que éste, a su vez, pueda contener muchas técnicas diversas.

Vale la pena reiterar la tesis de que las separaciones que los saberes dogmáticos promueven en el todo inescindible que es el derecho, por más importantes que sean, no llegan al punto de proyectar dominios científicos autónomos. Son meros expedientes que facilitan el contacto del primer instante y dan oportunidad para el ingreso en la totalidad del orden jurídico. Es el pretexto que utiliza aquel que pretende conocer el universo de las reglas válidas, en un cierto espacio territorial y en un preciso punto del tiempo histórico.

El ejemplo de la hipótesis de incidencia del impuesto predial y territorial urbano exhibe la procedencia de esa afirmación. Quien se proponga estudiarla, va a tener que recorrer largos caminos en distintos subdominios del derecho positivo, ninguno, por coincidencia, incluido en aquel campo que denominamos “tributario”. Admitamos que el antecedente de la regla-matriz de ese tributo sea enunciado así: “ser propietario, tener el dominio útil o la posesión de bien inmueble en el perímetro urbano del Municipio”. El estudioso de esa materia deberá buscar, en el Derecho Civil, los significados de “ser propietario”, de “tener el dominio útil” y de “tener la posesión”, así como el concepto de “bien inmueble”. Terminada esa incursión, deberá inquirir sobre lo que es “perímetro urbano”, lo que ciertamente ocurrirá en los parámetros del Derecho Administrativo, y terminar el examen de la hipótesis, con el análisis del signo “Municipio”, noción desarrollada por el Derecho Constitucional. Terminado el esfuerzo de conocimiento y reflexionando sobre él, verá que su propuesta era estudiar Derecho Tributario.

El ejemplo es útil para mostrar la contundente unidad del derecho positivo, visto como sistema de reglas disciplinado ras de los comportamientos sociales. La división en numerosas “ramas” facilita el acceso cognoscitivo. Solamente eso. A partir de ahí, cualquier empeño de profundización teórica significará, para el científico, el



encontrarse con la totalidad integradora del sistema, en toda su complejidad y pujanza. La tentativa de verticalización de la pesquisa desubicará al estudioso, inmediatamente, colocándolo frente a la plenitud indivisible del ordenamiento global. Se ve, de ese modo, cuán efímera y superficial es la separación de los sectores jurídico-positivos en ramas (Derecho Civil, Constitucional, Administrativo, Tributario, Comercial, Procesal, etc.), que gana sentido, apenas y tan solamente, como expediente técnico de ingreso en el orden jurídico vigente.

Se puede concluir, entonces, que dar estatuto de autonomía a la Ciencia del Derecho Tributario, aunque fundados en el aislamiento de la identidad semántica del vocablo “tributo”, es cometer un exceso que un análisis más agudo del fenómeno jurídico de la incidencia no puede autorizar. Mejor será que hablemos de “autonomía” para fines didácticos o expositivos.

El reconocimiento formal de la relación jurídica es muy simple, ya que el operador deónticamente modalizado (O, V y P), al promover la síntesis entre las conductas contrapuestas de dos o más sujetos, denuncia, inmediatamente, la presencia del enunciado relacional. Su inclusión en la clase de los vínculos de índole tributaria, entretanto, va a depender de la conexión que eventualmente mantenga con el enunciado fáctico previsto en la hipótesis de regla- matriz de incidencia tributaria. Sin ese nexo, no es posible asegurar que una estructura relacional cualquiera, aunque satisfaga los requisitos sintácticos de toda relación, asuma la categoría de vínculo jurídico tributario. Reside exactamente en la correlación establecida con el antecedente de norma individual y concreta, el factor de identificación del vínculo relacional como siendo de índole tributaria. Y prueba de eso se encuentra en el examen de un vínculo jurídico cualquiera. Si tuviéramos conocimiento de que S” debe pagar tantos reales a S\ aunque este último sea el Estado-administración, nadie, ciertamente, arriesgará decir que se trata de una prestación tributaria. Al menos, hasta saber acerca del enunciado factual que irradió tal relación. Este aspecto pone en evidencia la integridad de la formación normativa en cuanto unidad de comunicación,



ratificando la estructura de la regla de derecho como porción mínima y, por lo tanto, irreductible del mensaje deóntico-jurídico.

2.1.15. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA:

2.1.15.1 El sujeto Activo

En el criterio personal del consecuente de las normas tributarias generales y abstractas vamos a encontrar los datos indicativos para reconocer a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica del tributo. Hecha la subsunción del hecho a la norma, al montar la estructura de la relación jurídica, señalaremos, fundados en aquella directriz, a las personas físicas o jurídicas que quedarán ligadas hasta que el vínculo se deshaga.

El sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria y, en el derecho brasileño, puede ser una persona jurídica, pública o privada, si bien no vemos inconveniente técnico en que sea una persona física. Entre las personas jurídicas de derecho público, tenemos a aquellas investidas de capacidad legislativa - son las personas políticas de derecho constitucional interno dotadas de competencia legislativa y habilitadas, por eso mismo, a innovar el orden jurídico, editando normas generales abstractas. Es lo que se llama competencia tributaria, esto es, la facultad otorgada a una persona jurídica de derecho público para, en los límites de la Constitución y en los términos de la ley, establecer prestaciones pecuniarias compulsorias, actividad que presupone la existencia del Poder Legislativo y, por tanto, peculiar a las personas políticas. Hay otras, todavía, sin competencia para crear tributos, pero habilitadas para la titularidad de derechos subjetivos, como integrantes de relaciones obligacionales. Entre las personas de derecho privado, sobresalen las entidades paraestatales que, conservando la personalidad jurídico-privada, ejercen funciones de gran interés para el cumplimiento de finalidades públicas.



2.1.15.2. El Sujeto Pasivo

Sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es la persona -sujeto de derechos- físico o jurídico, privado o público, de quien se exige el cumplimiento de la prestación: pecuniaria, en los nexos obligacionales; y no susceptible de valoración patrimonial, en las relaciones que conducen meros deberes instrumentales o formales. Este elemento del vínculo gana calidad de determinación, igualmente, con el procedimiento de subsunción que propicia la ocurrencia del hecho.

a) Sujeto Pasivo y Capacidad Tributaria Pasiva

No es exagerado decir que el legislador brasileño, al enfrentar este tema, cometió algunas impropiedades. Al pretender otorgar autonomía al principio de la capacidad tributaria pasiva, como anotó (Baleeiro 1974) la define como “la aptitud para ser sujeto pasivo de relaciones jurídicas de naturaleza tributaria”, pero acaba confundiendo el ente que da lugar para la realización del evento, obteniendo de él beneficios económicos, o no, con la persona titular de derechos fundamentales, situada en la condición de deudora, en el contexto de una relación jurídico-tributaria. Finalmente, no distingue la capacidad de realizar el evento de la capacidad de participar del vínculo jurídico, integrando la posición pasiva.

Sin duda que ser capaz de realizar el hecho jurídico tributario no significa tener capacidad jurídica para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Una cosa es la aptitud para concretar el éxito abstractamente descrito en el texto normativo, y otra es integrar el vínculo que se instaura en el preciso instante en que adquiere proporciones concretas el hecho previsto en el supuesto de la regla tributaria.

La aseveración de que el legislador puede escoger hechos lícitos que no son acuerdos de voluntad, considerados en sí mismos, y a ellos atribuirles efectos fiscales, es una cláusula pacífica, no habiendo por qué discutirle los fundamentos. Es así como los diversos sistemas tributarios disponen libremente



de las instituciones jurídicas tradicionales o, abriendo brechas al genio imaginativo del político, elaboran figuras enteramente nuevas o absorben determinada categoría, imprimiéndoles una dimensión peculiar.

Todo eso, sin embargo, es válido y tiene visos de inequívoca procedencia para el efecto de tallar la fisonomía y el diseño estructural del hecho que dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria. No se aplica, de forma alguna, a la prescripción genérica de la relación jurídica, estatuida en el consecuente normativo. Reside aquí el criterio de la distinción que la doctrina no sopesó, dando curso a discusiones estériles, que giran en torno a postulados correctos, pero inadecuados, y llegan a conclusiones difusas y contradictorias.

Por ello, una distancia abismal separa las dos circunstancias, sumamente relevantes para la descripción del fenómeno jurídico de las imposiciones tributarias: la posibilidad de que un ente al cual el derecho positivo no le atribuye personalidad jurídica, viniera a concretizar situación establecida en la ley fiscal, desencadenando efectos tributarios; y la aptitud para integrar la relación jurídica tributaria, nexo que surge, automática e infaliblemente, por fuerza de la ocurrencia de los hechos descritos.

Alguna cosa surge con la vehemencia de las afirmaciones verdaderas: no se ha dicho, aún, con claridad y de modo perentorio, que el sujeto capaz de realizar el hecho jurídico tributario o participar de él puede, perfectamente, no tener personalidad jurídica de derecho privado; no obstante, el sujeto pasivo de la obligación tributaria habrá de tenerla, necesariamente.

2.1.16. CLASES DE TRIBUTO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

De conformidad a la clasificación realizada por (Villegas 1999), los tributos se dividen en:



- a) **Impuestos.** - Es el tributo cuyo pago no origina por parte del Estado una contraprestación directa en favor del contribuyente. Tal es el caso del Impuesto a la Renta.

- b) **Tasas.** - Es el tributo que se paga como consecuencia de la prestación efectiva de un servicio público, individualizado en el contribuyente, por parte del Estado. Por ejemplo, los derechos arancelarios de los Registros Públicos. De acuerdo a la doctrina Tributaria se considera tasa como fomento de frontera respecto a los ingresos no tributarios. Son tasas aquellas unidas a actividades esenciales a la función estatal en un momento histórico Lupi.Dir.trib.199.pag.11.

- c) **Contribuciones.** - Es el tributo que tiene como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, como lo es el caso de la Contribución al SENCICO.

2.1.17. EL SISTEMA TRIBUTARIO

2.1.17.1. Teorías Clásicas De Las Brechas Del Incumplimiento Tributario

Toda Administración Tributaria, en el desarrollo de su gestión, se enfrenta con determinados comportamientos de los contribuyentes, que generan las denominadas brechas de incumplimiento. Así, (Silvani 1992) señala que las tres brechas de incumplimiento son las siguientes:

- a) Contribuyentes no registrados: es la brecha existente entre los contribuyentes potenciales y los contribuyentes registrados.

- b) Contribuyentes morosos: es la brecha originada por la diferencia entre el impuesto declarado como debido por los contribuyentes o determinado por la Administración y el impuesto efectivamente pagado por los contribuyentes.

- c) Contribuyentes evasores: es la brecha ocasionada por la diferencia existente



entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencial de acuerdo con lo definido por la Ley.

Ahora bien, en la perspectiva de mejorar el cumplimiento tributario resulta de suma importancia que la Administración Tributaria pueda trabajar efectivamente sobre el control de las brechas antes señaladas.

Por otro lado, el cumplimiento tributario será estimulado si existe una Administración Tributaria eficaz. Como lo mencionas (Silvani 2016) "Una Administración Tributaria eficaz no debe confundirse con una Administración eficiente". Una Administración puede ser muy eficiente porque tiene un costo de recaudación muy bajo y al mismo tiempo puede ser muy ineficaz si es incapaz de controlar el incumplimiento tributario.

En la lucha por cerrar las brechas de incumplimiento tributario, lo realmente relevante es determinar el grado de efectividad global de la Administración. Así, si la Administración solo controla una brecha de manera efectiva, la conducta de incumplimiento se desplazará hacia la brecha donde la Administración no ha conseguido un adecuado control.

En esta perspectiva, no resulta consistente que en el caso de que la Administración realice un esfuerzo especial para incorporar a la economía informal registrando a los contribuyentes de este sector, luego no pueda controlar que tales contribuyentes registrados presenten sus declaraciones pagando el impuesto que les corresponde correctamente.

2.1.17.2. La Brecha Tributaria

El comportamiento de los contribuyentes, que determina su nivel de cumplimiento, está vinculado con la aceptación que estos tengan del sistema tributario y los riesgos en que incurrir al evadir el pago de los tributos.

Resulta relevante analizar algunos elementos que influyen en la conducta de los contribuyentes. Para (Echeberry 1993), un primer aspecto que debe ser considerado es lo concerniente a la carga tributaria; es decir, si esta es moderada y responde a una estructura tributaria adecuada; un segundo elemento está vinculado



con la confiabilidad, esto es, que los contribuyentes conozcan y confíen en el destino de los recursos provenientes de la recaudación de impuestos; un tercer factor está relacionado con la facilidad e información con la que cuentan los contribuyentes para cumplir sus obligaciones tributarias; por último, la percepción de equidad, particularmente en lo que se refiere a la evasión de impuestos; es decir, que cuando los contribuyentes perciben que el fraude fiscal es generalizado y no está adecuadamente sancionado, sienten una menor obligación de cumplir, y la tentación del incumplimiento es muy atractiva.

2.1.17.3. Equilibrio entre el ejercicio de las facultades de fiscalización y los derechos de los contribuyentes

La realidad revela que existe una evidente oposición de intereses entre la gran mayoría de los contribuyentes y el fisco, ello se manifiesta en las denominadas resistencias fiscales.

La dificultad reside en compatibilizar los límites que debe respetar la Administración cuando actúa en la esfera jurídica de los particulares y las facultades de verificación y fiscalización necesarias para el cumplimiento de su obligación.

Esta tarea reguladora está a cargo del legislador; esto es, que, para la creación del impuesto, más allá de la necesidad de una ley formal, se requiere de una causa justa y una debida proporción entre los requerimientos fiscales y la capacidad económica de quienes deben contribuir.

Pero adicionalmente, si bien los límites al poder tributario del Estado deben manifestarse en las normas que crean los distintos impuestos, también tales límites deben proyectarse en los medios y las formas de que se valen las Administraciones Tributarias para aplicarlas.

Como menciona (Vásquez 1995) de nada valdría la legalidad formal de la norma sustantiva, si la Administración Tributaria no actúa de manera coherente en el plano de las realizaciones prácticas.



2.1.18. FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO.

2.1.18.1. Facultad de fiscalización

El artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias establece que "la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa".

Conforme a la norma señalada, evaluación de las pruebas suficientes para efectuar la correcta determinación de la obligación tributaria.

Así, la facultad de fiscalización se encuentra recogida en el artículo 62° del Código Tributario, en el que se establece la discrecionalidad como criterio rector de su ejercicio, y refiere, además, que el ejercicio de la facultad fiscalizados incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso en aquellos casos en los cuales el sujeto goce de inafectación, exoneración y beneficios tributarios.

Al respecto se puede citar lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 807-2-99, donde precisa que "la fiscalización al deudor tributario es un procedimiento que sigue la Administración Tributaria, el cual debe estar revestido de una serie de formalidades de tal modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas ya que de caso contrario puede verse limitado a ofrecer pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos".

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 327-2001-AA/TC establece que "la realización de un proceso de fiscalización



no constituye, por sí mismo una vulneración de los derechos constitucionales, pues para que ello ocurra deberá acreditarse la existencia de alguna irregularidad en su desarrollo".

Queda, pues, determinado, según el criterio recogido por el máximo intérprete de la Constitución, que, si bien el inicio de la fiscalización no implica una vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente, este procedimiento debe efectuarse dentro del respeto de las normas de rango constitucional y legal que regulan el desarrollo de dicho procedimiento. Ello en cuanto al hecho de que la vulneración de dichas normas constituyen una afectación al principio del debido procedimiento, produciendo la nulidad de este.

2.1.18.2. Derechos y garantías de los contribuyentes en el ejercicio de la facultad de fiscalización

Toda actuación de la autoridad administrativa debe estar guiada por el estricto cumplimiento y respeto de los principios del procedimiento administrativo. Ello constituye una garantía fundamental de los derechos de los particulares, asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general y sirve de protección frente a la arbitrariedad en el uso de sus facultades por parte de la Administración.

La norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, recoge los principios del procedimiento administrativo. Así refiere el principio de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.



SUB CAPÍTULO II

2.2. LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA NORMA CONSTITUCIONAL

2.2.1. EJERCICIO CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS LÍMITES

Los principios tributarios son los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario del Estado. Ya hemos dicho que la facultad de crear tributos no es irrestricta y, por ello, jurídicamente la función que tienen los principios es representar el límite que no ha de superar el legislador, bajo pena de incurrir en un supuesto que invalide la norma en cuestión.

Los principios tributarios incorporados en la Constitución no solo cumplen una «función positiva» en tanto informan al legislador sobre cómo debe estar regulada la materia tributaria, sino que además tienen una «función negativa» que consiste en la fuerza derogatoria que tienen respecto de todas aquellas normas que se les opongan o que consagren valores contrapuestos (Rodríguez Bereijo, citado por Danos, 1994, p. 135).

El ejercicio del poder que tiene el Estado para crear y regular los tributos se encuentra circunscripto a lo informado por los principios rectores del derecho tributario, que no solo versan acerca de cuál debe ser el procedimiento para la producción de las normas tributarias; sino, también, cómo debe ser regulado el contenido mismo de un tributo, lo cual implica, en términos simples, la exigencia de respeto por el sujeto que asume la carga económica del pago del tributo, de sus derechos y de su patrimonio.

Como se ha dicho, entonces, con la categoría «tributo», como aquella institución que le permite al Estado proveerse de recursos provenientes de los particulares, simultáneamente aparece la exigencia de que este cobro sea establecido por una ley que garantice la aprobación de quienes van a pagarlo, en el entendido que la ley emanada del Parlamento es votada por los representantes del pueblo y, por tanto, indirectamente aprobada por este.



Al respecto, es interesante lo comentado por García Novoa en relación a que el Estado constitucional es una forma determinada de expresar lo que Mortati llama el «Estado ordenamiento», en donde la actividad financiera y la relación Estado administrados pasará a basarse en una serie de principios recogidos en la Constitución y que no solo regulan la producción jurídica, sino que atribuyen derechos a los ciudadanos (García Novoa, 2009, p. 96).

Agrega Ferreiro: “Por ello, el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria)” (2006, p. 52).

No existe en la doctrina una opinión uniforme sobre cuáles y cuántos son los principios tributarios; sin embargo, la mayoría de autores reconoce como tales a los principios de legalidad, reserva de ley, generalidad, igualdad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Salvo el segundo, los otros tres han sido recogidos de modo expreso por nuestra Constitución. A nivel jurisprudencial, han merecido reconocimiento expreso por parte del Tribunal Constitucional los principios de capacidad contributiva y de generalidad.

Sobre el principio de capacidad contributiva, debemos tener presente que ha adquirido en la actualidad gran importancia y es eje de la mayoría de discusiones acerca de la potestad tributaria del Estado.

García Novoa señala, al respecto: “Así, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que erigir la capacidad contributiva como expresión de la justicia tributaria y convertirla en límite a la acción del legislador es uno de los mayores logros de la constitucionalización del fenómeno tributario y de la idea de Constitución financiera del Estado de derecho” (2009, p. 116).

El artículo 74 de la vigente Constitución del Perú señala, como principios tributarios, los de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad. Aun cuando no se trata en estricto



de un principio tributario, el mismo artículo agrega que, al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar los derechos fundamentales de la persona

2.2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

2.2.2.1. El principio de reserva de ley

El artículo 74 de la Constitución de 1993 reconoce como principio tributario el de reserva de ley. Antes de explicar su contenido y alcance, es necesario hacer una precisión. En doctrina, en las leyes y en la jurisprudencia, es común encontrar diversas posiciones sobre el contenido de este principio y su identificación, confusión o diferenciación del llamado principio de legalidad tributaria¹⁵

El principio de legalidad ha sido desde siempre el principio jurídico tributario más conocido, pues nació al mismo tiempo que la noción de tributo, como garantía para el correcto ejercicio de la potestad tributaria. En efecto, históricamente la aparición del tributo lo hace de la mano de los principios de auto imposición, autodeterminación o autorización indirecta del pueblo, quien legitima la apropiación que hace el Estado de la riqueza de los particulares. Sin la autorización popular mediante ley, la creación de un tributo no era posible. De ahí los aforismos «*nullum tributum sine leges*» o «*no taxation without representation*».

Por tanto, la reflexión que hace el autor del principio de legalidad:

El principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria. (Ferreiro 2006, p. 52).



Como se ha dicho, entonces, con la categoría «tributo», como aquella institución que le permite al Estado proveerse de recursos provenientes de los particulares, simultáneamente aparece la exigencia de que este cobro sea establecido por una ley que garantice la aprobación de quienes van a pagarlo, en el entendido que la ley emanada del Parlamento es votada por los representantes del pueblo y, por tanto, indirectamente aprobada por este.

El principio de reserva de ley es definido como aquel que restringe el uso del instrumento normativo y señala que determinadas materias están «reservadas» para ser reguladas exclusivamente por una ley en sentido formal. El principio de legalidad, en cambio, es identificado más con el llamado «principio de normatividad» por apuntar, sobre todo, a la exigencia que la materia tributaria sea regulada a través de las normas que resultan pertinentes según la distribución de competencias existente (Zolezzi Moller, 1986, pp. 25 y 26). Finalmente, están quienes sostienen que el principio de legalidad debe entenderse como el sometimiento o subordinación de todos los poderes públicos al mandato de la ley; lo cual, en materia tributaria, consistiría en que solo será legítimo el ejercicio de la potestad tributaria que resulte sometido a los mandatos de la Constitución y las leyes pertinentes (Landa, 2006, p. 41). Gamba, por su parte, sostiene la identidad entre ambos (2003, p. 203).

El principio de legalidad era, pues, la regla de la creación normativa del tributo y estaba referida solo a la creación que hacía el Parlamento de los tributos mediante ley, a decir de (Sevillano 2014)

En un inicio, entonces, el principio de legalidad se entendía en un sentido absoluto como la exigencia de que solo por ley formal se pudiera regular la materia tributaria, por lo que el referido principio equivalía, en la práctica, a lo que ahora entendemos por una auténtica reserva de ley.

Con el cambio de los Estados a lo largo de los siglos, la creciente presencia de las administraciones públicas y la ampliación de las facultades del Poder Ejecutivo,



aparece otro principio no exclusivo del campo tributario para limitar o excluir sus facultades legislativas para exigir que determinadas materias sean reguladas exclusivamente por ley, sin que quepa la intervención administrativa, salvo para las normas reglamentarias de desarrollo o reglamentos subordinados. Este es el principio de reserva ley, cuyo origen está en la limitación a la actividad legislativa del Ejecutivo.

Ahora bien, la separación de poderes en el Estado nunca ha sido absoluta y las competencias legislativas en no pocos Estados están reconocidas también al Poder Ejecutivo en determinadas materias y, en los países con organización política descentralizada o federal, más aún, las competencias legislativas recaen en diferentes niveles de gobierno. Por consiguiente, pretender un principio de legalidad tributaria como exigencia de norma emanada de un único Parlamento representativo de la voluntad popular ya no resulta apropiado.

¿Cómo entender entonces la relación existente entre el principio de legalidad y el de reserva de ley? Desde un punto general, queriendo ver en ellos la regla básica de la producción normativa de los tributos, se podría afirmar que son equivalentes, aunque ninguno pudiera exigirse en términos absolutos. En ese sentido, la reserva de ley sería el mecanismo técnico a través del cual se liaría efectivo el principio de legalidad (Ferreiro Lapatza, 2006, p. 52).

Al respecto, Eusebio González y Ernesto Lejeune señalan que:

El principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera, como en frase feliz subrayara M.S. GIANINNI, como una norma sobre la normación, de ahí la necesidad de que el mismo venga reconocido en la norma constitucional [...]. El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es la parcela tributaria (González & Lejeune, 2003, p. 35).



En esa misma línea, coincidiríamos entonces en que ambos principios se refieren a la producción normativa, siendo el principio de legalidad la base de la que se desmiembra, particularmente, el principio de reserva de ley como herramienta para limitar la regulación por reglamento de determinadas materias.

Para otros, sin embargo, la distinción entre ambos principios es clara: el principio tributario sobre la emanación de normas sería el de reserva de ley y el de legalidad, el de sometimiento de los poderes públicos al mandato o imperio de la ley; Tal es el caso de Landa (2006, p. 41). El mismo criterio también lo ha expresado el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, como la 2689-2004-PA/TC en la que se dice: «A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias».

De considerarlo así, el principio de legalidad no recuperaría o no trasladaría a nuestros días aquella piedra angular que ha servido para el desarrollo del derecho tributario. Entendido como el sometimiento general de los poderes públicos a ley, no es sino un principio común a todo el derecho público y que alcanza incluso una esfera aplicativa y propiamente de la actuación administrativa. González y Lejeune así lo explican: «[...] también conocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de derecho, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley [...] pues en realidad todo el derecho público puede considerarse derivación de esta idea fundamental» (2003, p. 36).

Por todo lo dicho, parecería lógico afirmar que desde su génesis el principio de legalidad en materia tributaria ha estado vinculado al control del poder estatal,



atribuyendo, en ese sentido, el uso de la ley como cauce jurídico para la regulación de los tributos como una garantía de la autodeterminación. Siendo así, tal principio en esencia mantiene vigencia si, admitiendo que los tributos no solo se regulan por leyes en sentido formal, lo que las Constituciones prevén al exigir su cumplimiento es que sea el titular del poder tributario quien deba ejercerlo, sin que quepa que sustraiga a tal deber y burle el espíritu de la norma. Por ello, en buena cuenta, el principio de legalidad vendría a ser la regla para determinar en quién recae la competencia o poder tributario. La reserva de ley, por su parte, sin ser un principio propiamente tributario, vendría a contribuir en el mismo sentido (solo que con valor negativo) permitiendo que el constituyente excluya al reglamento de la atribución para regular materia tributaria.

En Perú, como ya se ha estudiado, la idea de que solo el Congreso pueda crear tributos ha sido superada y la potestad tributaria del Estado ha sido distribuida entre los distintos niveles de gobierno sin que ello pueda, obviamente, ser contrario al principio de legalidad; pues a cada uno de dichos órganos les corresponderá ejercer su poder tributario a través de su norma con mayor jerarquía e incluso, como se sabe, se admite la delegación de facultades para legislar sobre materia tributaria.

El tribunal Constitucional ha sostenido, en reiterada jurisprudencia, la relatividad del principio de reserva de ley en nuestro sistema. Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia N.º 0042-2004-AI/TC (fundamento 12): «Para los supuestos contemplados en el artículo 74º de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley en cuanto al tipo de norma debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo».



En ese sentido, Zolezzi escribía que el principio de legalidad no es otra cosa que «la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia» (1986, p. 24). Así, el principio en cuestión aludiría a la exigencia de que se observen las reglas sobre distribución de potestad tributaria que han sido establecidas en la Constitución. Como ya se vio, según el texto del artículo 74 de la Constitución, los impuestos y las contribuciones nacionales son normados por ley del Congreso o por decreto legislativo, si hay delegación de facultades; las tasas nacionales y los aranceles son regulados por el Ejecutivo a través de decretos supremos; las tasas y contribuciones municipales, por los gobiernos locales, mediante ordenanzas municipales, y lo propio para los gobiernos regionales.

Por todas estas consideraciones, el principio de normatividad podría expresar de mejor manera el hecho de que la materia tributaria debe ser regulada en cada caso por el órgano competente a través de la norma pertinente, poniendo el énfasis entonces en la forma en que debe ejercerse el poder tributario como cauce normativo para el nacimiento de los tributos.

Entonces, cabe precisar que, aunque la doctrina no muestra una posición unánime sobre la equivalencia entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, lo cierto es que, como garantía de los derechos de los contribuyentes y como contrapeso del poder tributario estatal, se debe cumplir en ambos casos con una serie de requisitos al momento de legislar sobre materias tributarias.

Así lo ha entendido el legislador cuando, en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, se regula el principio de legalidad-reserva de ley. Pareciera entonces que ambos principios son tratados como equivalentes o a lo mucho, el segundo como una derivación del primero. Aunque ello en estricto pudiera ser materia de discusión para algunos, lo que está claro es que sí comparten el rasgo común de referirse a las reglas de creación de los tributos.



Por tanto, en el sistema peruano no es imprescindible que todo tributo sea regulado por una ley en sentido formal (ley del Congreso); sino que normas de rango equivalente pueden cumplir dicha función, sea porque se produce delegación de facultades, La sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00042-2004-AI ha dicho, sobre la relación entre el principio de reserva de ley y la posibilidad, que haya delegación de facultades legislativas:

En atención a esta naturaleza extraordinaria del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, se exige que la observancia del principio de reserva de ley, en este caso, es y debe ser aún más estricta; es decir, no solo se debe cuidar de respetar el aspecto formal del principio de reserva de ley, sino también su dimensión material. En tal sentido, el decreto legislativo por el cual el Poder Ejecutivo ejerce la potestad tributaria debe estar sometida a los siguientes controles:

1. *Control de contenido*, a fin de verificar su compatibilidad con las expresas disposiciones de la ley autoritativa, asumiendo que existe una presunción *iuris tantum* de constitucionalidad de dichos decretos.
2. *Control de apreciación*, para examinar si los alcances o la intensidad del desarrollo normativo del decreto legislativo se enmarca en los parámetros de la dirección política tributaria que asume el Congreso de la República en materia legislativa;
3. *Control de evidencia*, para asegurar que dicho decreto legislativo no solo no sea violatorio de la Constitución por el fondo o por la forma, sino que también no sea incompatible o no conforme con la misma. Porque se trata de ordenanzas de gobiernos locales o, incluso, normas de rango inferior, siempre que estén autorizadas a regular materia tributaria por mandato constitucional (como es el Decreto Supremo, para el caso de tasas y aranceles).

Finalmente, el poder estatal para crear tributos está sometido al mandato de la Constitución y a las garantías que este mandato representa para los contribuyentes.



Ahora bien, la inclusión de una norma constitucional que regula la creación de tributo no solo genera reglas relacionadas con el procedimiento de emisión de la norma tributaria idónea (y que en cada caso legisle el órgano titular de la competencia específica siempre en uso del instrumento normativo pertinente y dentro de sus competencias); sino y esto es una lectura adecuada del principio de legalidad también que todos los aspectos sustanciales referidos al tributo deben ser regulados en dichas normas, con certeza y claridad, no admitiéndose que sean las normas reglamentarias las que realicen dicha tarea, pues de lo contrario no se estaría dando cumplimiento a lo que el principio quiere garantizar.

2.2.2.2. Principio de igualdad.

Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

Según lo señalado por (Bravo Cucci 2003)

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. (Bravo Cucci 2003)

Este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas (Velásquez & Vargas 1997).



El principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales ahí la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

En nuestro país no necesariamente esto se cumple, ya que, como podemos apreciar del Impuesto a la Renta, las deducciones no son reales, sino que se presumen. Es por ello, que dos sujetos que ganan lo mismo, pero que tienen capacidad contributiva real distinta (uno puede ser soltero y vivir en casa de sus padres, y el otro puede ser casado, tener 4 hijos y una esposa que no trabaja ni percibe ingresos), van a tener la misma deducción. (hace algunos años en la ley del Impuesto a la Renta, si se permitían que las deducciones sean reales (principio de causalidad), pero el abuso de los contribuyentes, llevo (aparentemente) a utilizar el criterio actual. Además, hay que tener en cuenta que, para efectos de la fiscalización, es mucho más sencillo trabaja con deducciones presuntas.

Finalmente, es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos:

- a) **Igualdad en la Ley.** - El legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales.
- b) **Igualdad ante la Ley.** - Una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.



2.2.2.3. Principio de no Confiscatoriedad.

Este principio es ambivalente, ya que, valorativamente desempeña dos funciones; en primer lugar, el de límite del poder tributario del Estado, los tributos son creados de una manera razonable y sin exceder los límites, para no vulnerar los derechos fundamentales. En segundo lugar, es un mecanismo de defensa de las instituciones que conforman la constitución económica. En el expediente 2727-2002AA/2002-AA/TC el Tribunal Constitucional expuso que este principio tiene dos funciones: la primera, ser un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando por el derecho de propiedad evitando que la esfera legítima patrimonial de las personas sea afectada irrazonable y desproporcionadamente. Además de este derecho, protege también el derecho a la igualdad en materia tributaria, o, lo que es lo mismo con la capacidad contributiva, según en el reparto de los tributos de debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo cual las cargas tributarias tienen que gravar donde haya manifestación de riqueza, lo que implica que se debe considerar la capacidad económica de los contribuyentes. La segunda es la función institucional que se refiere a que mediante este principio se salvaguardan las instituciones que pertenecen a la Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, y otras) para que cuando El Estado haga uso de su potestad tributaria no las desnaturalice vaciándolas o suprimiéndoles su contenido. En consecuencia, en relación al derecho fundamental de propiedad, éste principio se constituye como un refuerzo a esa garantía ya que limita al *ius imperium*, evitando que se extralimite afectando irrazonablemente el patrimonio del obligado frente a un tributo. Se prohíbe que mediante el uso de los instrumentos tributarios se prive la propiedad privada. Este derecho se encuentra regulado en el inciso 16 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú: “A la propiedad y a la herencia”. (Danós, 2006) ilustra mejor lo dicho anteriormente: “[este principio] protege la propiedad tanto en sentido objetivo o institucional, atendiendo a la configuración técnica de los tributos, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución, como también en sentido subjetivo, impidiendo que a pesar de que una ley tributaria tenga una configuración técnica correcta, sin embargo, pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares en casos concretos” (Danós, 1994: p.139). Relevante



es afirmar que el principio de no confiscatoriedad tiene estrecha relación con el derecho constitucional de propiedad, reconocida a su vez por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, éste afirma que debe haber compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria, así de conformidad con el orden constitucional no se debe impedir que este derecho cumpla su función social. Según Naviera de Casanova en la doctrina tributaria existen diversas posturas respecto del vínculo entre este principio y el derecho constitucional de propiedad: para algunos este derecho es el eje exclusivo para la explicación del principio de no confiscatoriedad, otros admiten que si están relacionados pero que dicho nexo no es exclusivo porque el principio de no confiscatoriedad está relacionado en mayor o menor medida con otros derechos constitucionales o principios tributarios.

Este principio es ambivalente, ya que, valorativamente desempeña dos funciones; en primer lugar, el de límite del poder tributario del Estado, los tributos son creados de una manera razonable y sin exceder los límites, para no vulnerar los derechos fundamentales. En segundo lugar, es un mecanismo de defensa de las instituciones que conforman la constitución económica. En el expediente 2727-2002AA/2002-AA/TC el Tribunal Constitucional expuso que este principio tiene dos funciones: la primera, ser un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando por el derecho de propiedad evitando que la esfera legítima patrimonial de las personas sea afectada irrazonable y desproporcionadamente. Además de este derecho, protege también el derecho a la igualdad en materia tributaria, o, lo que es lo mismo con la capacidad contributiva, según en el reparto de los tributos de debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo cual las cargas tributarias tienen que gravar donde haya manifestación de riqueza, lo que implica que se debe considerar la capacidad económica de los contribuyentes. La segunda es la función institucional que se refiere a que mediante este principio se salvaguardan las instituciones que pertenecen a la Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, y otras) para que cuando El Estado haga uso de su potestad tributaria no las desnaturalice vaciándolas o suprimiéndoles su contenido. En consecuencia, en relación al derecho fundamental de propiedad, éste principio se constituye como un refuerzo a esa garantía ya que limita al *ius imperium*, evitando



que se extralimite afectando irrazonablemente el patrimonio del obligado frente a un tributo. Se prohíbe que mediante el uso de los instrumentos tributarios se prive la propiedad privada. Este derecho se encuentra regulado en el inciso 16 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú: “A la propiedad y a la herencia”. Jorge Danós Ordóñez ilustra mejor lo dicho anteriormente: “[este principio] protege la propiedad tanto en sentido objetivo o institucional, atendiendo a la configuración técnica de los tributos, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución, como también en sentido subjetivo, impidiendo que a pesar de que una ley tributaria tenga una configuración técnica correcta, sin embargo, pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares en casos concretos” (Danós,1994: p.139). Relevante es afirmar que el principio de no confiscatoriedad tiene estrecha relación con el derecho constitucional de propiedad, reconocida a su vez por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, éste afirma que debe haber compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria, así de conformidad con el orden constitucional no se debe impedir que este derecho cumpla su función social. Según Naviera de Casanova en la doctrina tributaria existen diversas posturas respecto del vínculo entre este principio y el derecho constitucional de propiedad: para algunos este derecho es el eje exclusivo para la explicación del principio de no confiscatoriedad, otros admiten que si están relacionados pero que dicho nexo no es exclusivo porque el principio de no confiscatoriedad está relacionado en mayor o menor medida con otros derechos constitucionales o principios tributarios.

2.2.3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

2.2.3.1. Principio de legalidad

Dentro de los principios Administrativos de la Ley del procedimiento administrativo general se regula el principio de legalidad en su artículo IV numeral 1.1, al señalar que "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".

De conformidad a lo expresado por (BARROS CARVALHO) "el principio de legalidad rige severamente toda la actividad administrativa del Estado. Los actos administrativos dictados por los agentes públicos se mantienen dentro de los estrictos términos de la ley, tanto los de competencias vinculadas, como los discrecionales, en cualquier sector de su vasto campo de actuación. En materia tributaria, terreno sobremanera delicado, por tocar derechos fundamentales de los administrados, como el derecho de propiedad y el de libertad, las normas que rigen la actividad administrativa son especialmente rígidas, con sus momentos capitales regulados por títulos que deben guardar una cabal adherencia a los mandatos que el derecho positivo instituye. No puede practicarse ningún acto sin autorización expresa de la ley y el funcionario no dispone de libertad de acción para innovar el marco de las actuaciones legalmente posibles".

El principio de legalidad se podría resumir en el hecho de que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, a la ley y al derecho. Por consiguiente, en ningún supuesto la Administración Tributaria puede apartarse de los límites fijados por el ordenamiento jurídico.

2.2.3.2. Principio del debido procedimiento

Según el principio del debido procedimiento que se encuentra recogido en el numeral 1.2 del artículo IV de la LPAG: "Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del derecho administrativo. La regulación propia del derecho procesal civil es aplicable sólo



en cuanto sea compatible con el régimen administrativo"

2.2.3.3. Principio de impulso de oficio u oficialidad

Según el principio de oficialidad, el cual se encuentra contenido en el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General "Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias".

En este sentido la Administración se encuentra obligada a no ser un mero partícipe del procedimiento de fiscalización, sino que tiene el deber de poner en práctica todos los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

El principio podría ser cuestionado cuando, por ejemplo, la Administración Tributaria, luego de comunicar al contribuyente sucesivos requerimientos de información, no demuestra una verdadera conducta activa decidida a valorar de forma exhaustiva e integral tanto el contenido formal de la documentación presentada como su finalidad, objetivo y relación efectiva con el giro del negocio y el mantenimiento de la fuente de sus ingresos.

Al respecto, cabe señalar que la aplicación de este principio no solo implica ciertas acciones positivas o de hacer que debe desarrollar el auditor, sino inclusive algunas obligaciones de no hacer. Así, no procedería al archivo de un expediente sin haberlo resuelto.

No se vulneraría de forma alguna el principio del impulso de oficio cuando se constate que la Administración no ha realizado y concluido el procedimiento de fiscalización de una manera irregular o atípica.

En consecuencia, resulta indispensable por parte de la Administración una conducta activa que le permita determinar los reparos partiendo de la



constatación de hechos objetivos y con la aplicación de la norma legal correspondiente.

2.2.3.4.Principio de razonabilidad

Este principio tiene su fundamento en el artículo IV numeral 1.4 de la LPAG, el cual refiere que "las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido".

En el ámbito del procedimiento de fiscalización, este principio se patentiza cuando los requerimientos de información cuyo cumplimiento la Administración Tributaria exige a los contribuyentes, deben mantener la debida proporción con el fin que se pretende alcanzar con el acto emitido. En tal sentido, como lo señala KARLA ALVA ALVA, al efectuar un pedido de información la Administración Tributaria debe evaluar necesariamente:

- i) Si tal pedido es estrictamente necesario para alcanzar la finalidad que busca;
- ii) Buscar la forma menos gravosa para que el contribuyente pueda alcanzar el objetivo y
- iii) Verificar que la información obtenida cumpla con la finalidad que se pretenda alcanzar".



2.2.3.5. Principio de imparcialidad

El artículo IV, numeral 1.5, de la Ley del Procedimiento Administrativo General ha contemplado este principio conforme al cual las "autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general".

Bajo este principio, la Administración Tributaria no puede conceder un tratamiento discriminatorio a los deudores tributarios que se encuentren en idéntica situación. En efecto, el objetivo de la fiscalización debe ceñirse al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, mediante la aplicación de las normas vigentes en igualdad de condiciones.

2.2.3.6. Principio de presunción de verdad material

En el artículo IV, numeral 1.7, de la Ley del Procedimiento Administrativo General se dispone que "en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario".

En el procedimiento de fiscalización las declaraciones presentadas por los contribuyentes se presumen veraces mientras no hayan sido objeto de cuestionamiento por parte de la Administración. Así, aquellos documentos que no han sido materia de observación por parte de la Administración se presumen ciertos en cuanto a los hechos que estos sustentan.

2.2.3.7. Principio de verdad material

El principio de verdad material constituye uno de los principales principios que



dirigen la actuación de la Administración. Así, el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General enuncia el citado principio al señalar que "en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas".

De lo anterior, se explica que la Administración tiene bajo su cargo el deber de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, lo cual tiene relevancia durante el procedimiento de fiscalización.

En este sentido, es pertinente citar lo expresado por (GUZMAN NAPURI 2004) en relación con la naturaleza y finalidad del principio de verdad material: "La Administración no debe contentarse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aun de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan a la búsqueda de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal. Ello conlleva un principio de especial importancia en el ámbito de la actividad probatoria que es la oficialidad de la prueba, por la cual la Administración posee la carga de la prueba de los hechos alegados o materia de controversia, a menos que considere que basta con las pruebas aportadas u ofrecidas por el administrado".

"El principio de verdad material parte de la concepción publicista del procedimiento administrativo, considerando que la entidad administrativa no solo debe cautelar el interés de los administrados, sino también el interés común. Por ello, se distingue claramente de la concepción de verdad formal, propia más bien del proceso judicial, en donde la búsqueda del interés general es indirecta, a través de la solución de conflicto o la corrección de la incertidumbre jurídica". (Guzmán, 2014).

Así, constituye una obligación para la Administración Tributaria efectuar una



revisión cuidadosa de la información entregada, además de realizar un análisis completo del contenido de esta, sin que se pueda amparar ninguna clase alguna de pretensión en una revisión parcial e incompleta, especialmente si el motivo fundamental del reparo consiste en la falta de sustento documentado.

De este modo, se tiene que la verdad material a la que debe tender el procedimiento proviene de todas las actuaciones que suscite la fiscalización; asimismo, la decisión a la que arribe la Administración deberá estar fundada en tales actuaciones o evidencias y no en presunciones sin correlato probatorio.



CAPITULO III

3. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

3.1. NORMA CONSTITUCIONAL RESPECTO A POTESTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ.

El artículo 38 de la CP señala que “Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación”. Sobre el particular, Rubio Correa recuerda citando a Emmanuel Sieyès, quien señalaba que “el poder constituyente es el que da las reglas máximas del Estado, es decir las reglas constitucionales. Los poderes constituidos son los creados por el poder constituyente y que deben obedecer, necesariamente, las reglas que este les ha impuesto” (2011, p. 126).

Nuestra Tribunal Constitucional ha indicado en la sentencia del expediente 0014-2002-AI-TC que el “Poder Constituyente le pertenece al pueblo soberano y es la facultad por la cual el pueblo, en cuanto titular de la soberanía, decide instituir un orden constitucional”. En este sentido, el poder constituyente, al ser del pueblo es la fuerza inicial de hecho de la legalidad (Rubio Correa, 2011, p. 128), poder al que el Tribunal le ha reconocido tres características propias, ser único, extraordinario e ilimitado:

“El Poder Constituyente responde, entre otras, a tres características: es único, extraordinario e ilimitado. Único como consecuencia de que ningún otro poder o forma de organización, puede, en estricto, ejercer la función que aquél desempeña. Se trata, por consiguiente, de un poder omnímodo, que no admite ningún poder paralelo en el ejercicio de sus atribuciones. Es, a su vez, extraordinario, en tanto que la responsabilidad por él ejercida, no es permanente sino excepcional; como tal, sólo puede presentarse en



momentos o circunstancias históricas muy específicas (como las de creación o transformación de la Constitución)”.

“Es, finalmente, ilimitado, en tanto asume plenipotenciariamente todas las facultades, sin que puedan reconocerse restricciones en su ejercicio, salvo las directamente vinculadas con las que se derivan de las valoraciones sociales dominantes”.

En alusión a las restricciones del poder constituyente, el Tribunal señala que se encuentra limitado por las valoraciones sociales dominantes, por lo que pretender que su contenido sea exacto en cada entorno social y cultural es *inviable*. Sin embargo, son los derechos fundamentales de las personas, los que se encuentran en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de Naciones Unidas, un punto de referencia básico que irradia los referentes jurídicos, a pesar que cada sociedad y cultura les podrían dar un contenido distinto. Así lo ha señalado el tribunal al indicar que:

“Los derechos humanos son la expresión jurídica de un conjunto de facultades y libertades humanas que encarnan las necesidades y aspiraciones de todo ser humano, con el fin de realizar una vida digna, racional y justa. Es decir que, con independencia de las circunstancias sociales y de las diferencias accidentales entre las personas, los derechos humanos son bienes que portan los derechos humanos por su condición de tales” fundamento 71 Expediente N°005-2004-AI-TC.

En este sentido queda claro que los derechos humanos son reconocidos por el poder constituyente, no otorgados por él, gozan de los principios de universalidad, irrenunciabilidad e inalienabilidad, inviolabilidad, eficacia, transcendencia, interdependencia y complementariedad, igualdad, progresividad, irreversibilidad y corresponsabilidad. Así lo ha señalado la sentencia del Expediente N°005-2004-AI-TC.



71. (...) Sobre ellos (derechos humanos) *es* posible predicar que son tributarios de los principios de universalidad, imprescriptibilidad, irrenunciabilidad e inalienabilidad, inviolabilidad, eficacia, trascendencia, interdependencia y complementariedad, igualdad, progresividad e irreversibilidad y corresponsabilidad. Estos principios deben integrarse a la concepción de derechos fundamentales planteados en la Constitución, que a su vez son resultado de las exigencias de los valores que coexisten en una sociedad política organizada, cuya plasmación normativa se encuentra en el derecho positivo.

Dado que los poderes constituidos son aquellos que han sido establecidos en la Constitución por el poder constituyente y son legítimos gracias a él, deben ejercerse por las reglas que le fueron impuestas (Rubio Correa, 2011, p. 131). Si aquellas reglas están en la propia Constitución, entonces ningún poder constituido puede alterarlas y únicamente serán constitucionalmente válidas si no vulneran los principios y derechos fundamentales de la persona contenidos en la Constitución. Lo ha señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia del Exp. 2409-2002-AA-TC respecto a los límites impuestos al Consejo Nacional de la Magistratura indicando que:

En el fondo, no se trata de otra cosa sino de la misma teoría de los llamados poderes constituidos, que son aquellos que operan con plena autonomía dentro de sus funciones, pero sin que tal característica los convierta en entes autárquicos que desconocen o hasta contravienen lo que la misma Carta les impone. El Consejo Nacional de la Magistratura, como cualquier órgano del Estado, tiene límites en sus funciones, pues resulta indiscutible que éstos no dejan en ningún momento de sujetarse a los lineamientos establecidos en la normal fundamental. Por consiguiente, sus resoluciones tienen validez constitucional en tanto las mismas no contravengan el conjunto de valores, principios y derechos fundamentales de la persona contenidos en la Constitución, lo que supone, a contrario sensu, que si ellas son ejercidas de una forma tal que desvirtúan el cuadro de principios y valores materiales o los derechos fundamentales que aquella reconoce.



Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha indicado que el ejercicio de la aplicación de sanciones administrativas está condicionado al respeto de la Constitución, de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales ha dejado establecido que, en el aspecto administrativo la exigencia del respeto de los derechos fundamentales dependerá de cuán intensa sea la afectación de los mismos. Por lo tanto, su mayor aflicción se presenta cuando la Administración ejerce su facultad sancionadora, por lo que los principios que son propios del derecho administrativo sancionador, tales como el de culpabilidad, legalidad, proporcionalidad, razonabilidad, tipicidad, presunción de inocencia, interdicción de la arbitrariedad y motivación, deben respetarse y garantizarse como principios que protegen los derechos humanos.

3.2. EXCESO EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Mediante los artículos 102° y 154° del CT', cuando el TF aplica la norma de mayor jerarquía, o está frente a criterios recurrentes de las salas especializadas o cuando interpreta de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, emitirá resoluciones que constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria; como fue el caso de la RTF N° 05922-2-2014' materia de análisis.

El 11 de julio de 2013, la Administración emitió la resolución de cierre de establecimiento al local del contribuyente, ubicado en calle 2 de mayo N° 762 provincia y departamento de Huánuco; programando su ejecución entre el 23 al 25 de julio de 2013.

El Acta de Inspección, levantada el 23 de julio de 2013, indicó que la sanción de cierre no pudo ejecutarse, porque el establecimiento donde se cometió la infracción se encontraba cerrado, procediendo a sustituir la sanción de cierre por una multa.

La recurrente apeló la resolución de multa porque consideró que se la impuso de manera arbitraria y vulneraba el principio de legalidad. Al respecto, el artículo 183 del Código



Tributario establece lo siguiente que cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento, la SUNAT adoptará las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dio lugar a la infracción, por el período que correspondería al cierre.

La SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa:

- Si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan,
- Cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o,
- Cuando la SUNAT lo determine en base a los criterios que esta establezca mediante Resolución de Superintendencia.

Por tratarse de un criterio recurrente de las salas especializadas, el Tribunal Fiscal dispuso emitir jurisprudencia de observancia obligatoria, sometiendo a evaluación los dos criterios que, a la fecha, se identificaron en los diversos pronunciamientos del TF sobre el tema, que fueron los siguientes:

- a. Si el Fedatario Fiscalizador en el acta probatoria constataba que, en el momento de la ejecución del cierre, el establecimiento se encontraba cerrado, no procedía la sustitución, por tanto, el cierre debía ejecutarse.
- b. Si el Fedatario Fiscalizador en el acta probatoria constataba que, en el momento de la ejecución del cierre, el establecimiento se encontraba cerrado, si procedía la sustitución, y se imponía una multa.

En este marco, el Tribunal Fiscal concluyó que procedía la *sustitución* por multa en caso el establecimiento se encontraba cerrado, sobre la base de la lectura del mencionado artículo 183.

Del análisis de dicho artículo, el Tribunal Fiscal concluyó que procedía la sustitución del cierre por multa en dos casos:

1. Cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar el cierre



2. Cuando sea imposible aplicar el cierre, SUNAT adoptará las acciones necesarias que impidan la actividad por parte del contribuyente que dio lugar a la infracción, por el período del cierre.

El Tribunal Fiscal motivó su conclusión señalando que, en éste último caso, ‘el objetivo de la sanción de cierre era impedir que el sujeto infractor desarrolle actividad comercial en el local intervenido’, por lo tanto, si el Fedatario Fiscalizador constata que el local está cerrado, tal situación le impedía verificar si el infractor continuaba realizando actividades. Por tanto, “el simple proceder de colocar en un lugar visible los sellos y/o carteles oficiales, sin comprobar si en el referido local se continuaban realizando actividades y, de ser el caso, sin comprobar si es el sujeto infractor quien los realiza, no permitiría tener certeza de que se esté aplicando la referida sanción”, en este sentido, el funcionario estaría obligado a adoptar las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dio lugar a la infracción, imponiendo así la multa en sustitución al cierre.

Es así como, el Tribunal Fiscal concluyó que, procedía sustituir el cierre por multa, restringiendo adicionalmente con su interpretación, el derecho del contribuyente a solicitar rebaja, asumiendo que cuando se verifica que el local se encuentra cerrado, es por causas imputables al infractor. Correspondería la multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la SUNAT lo determine en base a los criterios que ésta establezca mediante resolución de superintendencia.

- Código Tributario. Art.183° Sanción de Cierre Temporal. Segundo Párrafo

(...) Cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, la SUNAT adoptará las acciones



necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dio lugar a la infracción, por el período que correspondería al cierre.

- Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario. Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Artículo 9°: Causal de pérdida de Gradualidad

Se perderán los beneficios de la gradualidad aplicables a la sanción por la infracción acogida al Régimen si por causa imputable al infractor, no es posible que se proceda a ejecutar el cierre del local. En este caso, se aplicará la multa que sustituye al cierre, la que no gozará de la gradualidad establecida en el Anexo B.

Artículo 10'. - Efectos de la pérdida

Como se observa, la RTF N° 05922-2-2014 de Observancia Obligatoria, que ordena sustituir el cierre por multa cuando el establecimiento se encuentra cerrado, incorpora un supuesto sancionatorio no previsto en la ley de forma expresa e inequívoca, por lo tanto, vulnera el Principio de Legalidad Sancionatoria, que prohíbe ser sancionado con pena no prevista en la ley recogido en el literal d) del numeral 24 del art. 2 de la Constitución y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que establece que en vía de interpretación no podrán establecerse sanciones ni extenderse disposiciones tributarias a supuestos distintos al de los señalados en la ley.

Además, la Resolución del Tribunal Fiscal comentada, vulnera el principio de Legalidad recogido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, que establece, que sala por Ley o decreto legislativo se pueden establecer las sanciones, lo que se complementa, con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que prohíbe que, en vía de interpretación, se establezcan



sanciones", interpretación que justamente efectuó el Tribunal Fiscal respecto a los señalado en el art. 183 del referido código.

El Tribunal Constitucional en la sentencia del Expediente N° 2235- 2004-AA/TC" se pronunció sobre la prohibición de la interpretación de una limitación legalmente impuesta en términos amplios, encontrándose vedada la interpretación analógica de las normas que restrinja derechos en todo el ordenamiento jurídico. La sentencia, refiriéndose al literal "a" del artículo 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos señaló que, ninguna disposición de la Convención puede ser interpretada en el sentido de permitir a alguno de los Estados partes, limitar los derechos y libertades reconocidos en la Convención, en mayor medida que la prevista en ella. Así la comentada sentencia señala lo siguiente:

"F (8) (...) si bien las limitaciones a los derechos fundamentales sólo pueden establecerse respetando el principio de legalidad, no interpretación de una limitación legalmente impuesta, deberá, realizarse en términos necesariamente restrictivos, encontrándose vedada la interpretación analógica, *in malam partem*, de las normas que restrinjan derechos.

En efecto, los alcances de dicho principio de inaplicabilidad por analogía de las normas que restrinjan derechos no han de entenderse restrictivamente como pertenecientes sólo al ámbito del derecho penal y procesal penal, sino como aplicables a todo el ordenamiento jurídico, particularmente cuando con una medida limitativa de derechos el Estado intervenga en el seno del contenido constitucionalmente protegido de estos.

Los alcances del principio en referencia han sido desarrollados en diversas normas del ordenamiento jurídico; por ejemplo, en el artículo IV del Título



Preliminar del Código Civil verdadera norma materialmente constitucional, según el cual “La ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía”; también por el ordinal “a” del artículo 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos, según el cual “Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: a) permitir a alguno de los Estados partes, grupo o persona (...), limitarlos (los derechos y libertades reconocidos en la Convención) en mayor medida que la prevista en ella.

El principio de legalidad ordena que la actuación del Tribunal Fiscal debe ajustarse a la Constitución y a la Ley. Ningún ciudadano puede verse restringido ni limitado en sus derechos, sin que se haya previsto en una norma. Recordemos el caso García Asto y Ramírez Rojas contra Perú, resuelto por la Corte Inter Americana de Derechos Humanos, en el que la Corte estableció que, en un Estado de Derecho, el principio de legalidad preside la actuación de todos los órganos del Estado en sus respectivas competencias, particularmente cuando ejercen el poder punitivo. Por lo tanto, supone que:

- La elaboración de los tipos debe contener una clara definición de la conducta incriminada, que fije sus elementos y permita deslindarla de otros comportamientos no sancionables (tipicidad).
- La Convención Americana obliga a los Estados a extremar las precauciones para que las sanciones se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita;
- Exige al juez la aplicación estricta de lo dispuesto en la ley, observando con mayor rigurosidad la adecuación de la conducta de la persona incriminada al tipo legal, de forma tal que no se incurra en la penalización de actos no punibles en el ordenamiento jurídico.



Lamentablemente, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha seguido estos criterios. El Tribunal Fiscal ha generado pronunciamientos similares en el año 2015. Tal es el caso de la RTF N° 07919-3-2015 que, confirmó la multa de S/. 1,900.00 a una persona natural con negocio sujeta al RUS, a quien correspondiéndole la sanción de cierre se le sustituyó por una de multa, al constatarse que el *establecimiento se encontraba cerrado*, asumiendo que tal situación fue por causas imputables al deudor, negándosele la rebaja de la multa ocasionando, tal hecho se puede considerar un inconstitucional sistema de recaudación de multas que desincentiva la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Del análisis de la comentada RTF N° 05922-2-2014 se concluye que vulnera el principio de Legalidad, en tanto se establece el supuesto de sustitución de cierre por multa distinto al señalado en la Ley, mediante una interpretación de observancia obligatoria.

3.3. CONSECUENCIAS QUE SE DERIVAN PARA LOS CONTRIBUYENTES CUANDO SE DA UN EXCESO EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

De conformidad a lo establecido por el artículo 136 inciso 5° de la Constitución Política del Perú, la misma que garantiza que las partes que se encuentran inmersas en una controversia, tengan acceso a una respuesta por parte de los juzgados y que sus argumentos se deban justificar en concordancia lógica y razonada, basada en los hechos acreditados en el proceso y en el derecho aplicable al caso en concreto, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia.

Este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la Litis, sino que también juega un papel esencial en la



idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directa mente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y lo que implica, sin duda alguna, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Controlar las razones por las cuales el Juez ha decidido una controversia en un sentido determinado.

El Tribunal Constitucional en sendas resoluciones ha establecido que la fundamentación que hagan las autoridades en razón de su función, la fundamentación y los razonamientos en los que se apoye sus resoluciones estén dados ineludiblemente enmarcado al principio de legalidad, siendo de exigencia también de los actos administrativos emanados de una potestad reglada como la discrecional, así mismo el Tribunal Constitucional, ha hecho hincapié que, la falta de motivación o su carencia constituyen arbitrariedad e ilegalidad en la medida en que es una condición impuesta.

El artículo 6° de la Ley general del proceso administrativo, establece, la obligación de motivar todas las resoluciones emitidas por la autoridad administrativa, señalado con claridad la relación concreta y directa de los hechos relevantes de cada caso en específico, así como la exposición clara y precisa de los hechos y las razones jurídicas y normativas de los actos que la justifiquen en relación al acto adoptado.

La RTF N° 00111-2-2016", en la que la recurrente reclama que la resolución de multa impuesta en sustitución al internamiento temporal de vehículo adolece de nulidad, al no encontrarse debidamente motivada. El recurrente sostiene que el acta que dejó constancia de la comisión de la infracción, no indicó respecto de qué bienes no se presentó la Guía de Remisión- Transportista, lo que generó que no se consigne con precisión, la infracción aparentemente detectada.

Al respecto, la Administración tributaria en su fundamentación sostiene que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 174 numeral 4 y que se pudo comprobar que el transportista realizaba el movimiento de bienes sin la guía de Remisión del



Transportista, por lo que, en aplicación del Art. 182° del Código Tributario y el inciso C del Artículo 5° del Reglamento de Internamiento Temporal de Vehículos, Res. SUNAT N° 158-2004/SUNAT, se procedió a sustituir el internamiento temporal por el de multa.

La apelación por parte del contribuyente fue desestimada por el Tribunal Fiscal, confirmando la multa impuesta y desconoció la rebaja de la misma por ser la sexta oportunidad de su comisión según el Reglamento del Régimen de Gradualidad, señalando lo siguiente:

- De conformidad con la jurisprudencia de observancia obligatoria RTFN 01608-9-2011, para la infracción que consiste en transportar bienes sin la guía de remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción.
- En el presente caso, la sanción de Internamiento Temporal de Vehículo se sustenta en el acta probatoria consignándose en ella lugar, placa del vehículo, peso bruto vehicular, detectando que la recurrente transportaba bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias, esto es, las Guías de Remisión por lo que, sustituyó dicha sanción por multas en atención al art. 182 del CT y el inc. c) del art. 5 del Reglamento de Internamiento Temporal de Vehículos.
- Las resoluciones de multa impugnada contienen la fecha de infracción y como importes de las multas el equivalente a 4 UITs, vigente a la fecha de la comisión de la infracción es decir S/. 15,200, más los intereses respectivos.
- Respecto a lo señalado por la recurrente que las "actas probatorias carecen de validez al no consignar con precisión la infracción aparentemente detectada ya que no indican respecto de qué bienes no se presentaron las Guías de Remisión, no resulta atendible, toda vez que, no es requisito de validez de las actas probatorias consignar tal información, más aún si la comisión de la infracción se configuró con el solo hecho de no contar con



ellas, en «este sentido, al no haberse presentado medio probatorio que desvirtúe la validez de las citadas actas, queda fehacientemente acreditada la comisión de las infracciones materia de autos».

- Añadió que, respecto a lo señalado por la recurrente que las resoluciones de multa impugnadas no se encuentran debidamente motivadas carece de sustento, porque “de su revisión se observa que cumplen con lo dispuesto por el Art. 77 del C.T, señalando los fundamentos y disposiciones que la amparan, normas aplicables y las actas probatorias en las que se dejaron constancia de la comisión de la infracción, monto de éstas, los intereses y los antecedentes de aquellas”.

Del análisis de la resolución emitida, tanto por la administración tributaria con de la resolución del Tribunal Fiscal, el argumento dista de la norma constitucional, al establecer que los actos administrativos deben ser debidamente motivados de manera clara y expresa, mediante la relación directa entre los hechos y el derecho. La omisión de la indicación respecto de qué bienes, no se presentaron las correspondientes guías de remisión constituye un elemento esencial de la motivación de aquél acto administrativo, al constituir un hecho que debió ser probado por ser relevante en el caso, debido a que justamente dio origen a la sanción.

Artículo 77°. - Requisitos de las Resoluciones de Determinación y de Multa la Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.
5. La cuantía del tributo y sus intereses.
6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración



tributaria. La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI. (Segundo párrafo del numeral 6 del artículo 77° incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1422, publicado el 13.9.2018 y vigente desde el 14.9.2018).

7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados. En el caso de Resoluciones de Multa emitidas por la SUNAT por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 87° vinculadas a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, estas deben señalar, en lugar de lo dispuesto en el numeral 1, a los administrados que deben cumplir con dichas obligaciones.

La Administración Tributaria podrá emitir en un sólo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.



3.4. LINEAMIENTOS PARA UN MEJOR CONTROL DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD DISCRECIONAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La Administración tributaria, en el ejercicio de su poder discrecional, en muchos aspectos ha transgredido algunos principios constitucionales tales como el principio de legalidad, eficacia, transcendencia, igualdad, tal como se puede desprender del análisis de las resoluciones emitidas tanto por la administración tributaria como del Tribunal Fiscal. Tal el caso de la RTF. N° 05922-2-2014 Resolución de Observancia Obligatoria, que permite a la administración tributaria, sustituir la sanción de cierre por una de multa, por lo que, esta resulta ser a todas luces, transgresora del principio de legalidad, puesto que la constitución Política del Estado, señala que no se puede realizar interpretaciones de disposiciones no contempladas en la ley; en un modelo constitucional como el nuestro, el principio de legalidad es de observancia obligatoria, ya que, ningún mandato administrativo puede apartarse de los mandatos legales y constitucionales, por tanto, las sanciones emitidas en el ejercicio de sus funciones se den en el marco de legalidad. Asimismo, que las conductas prohibidas y las sanciones estén claramente limitadas por Ley.

Solo por Ley o Decreto Legislativo se puede establecer infracciones y sanciones en materia tributaria, por tanto, la aplicación de disposiciones administrativas emitidas sin arreglo a Ley, vulneran los principios constitucionales y administrativos señalados.

Par realizar un mejor control en el marco sancionador, por parte de la Administración Tributaria, previamente deberá realizar un análisis exhaustivo de las disposiciones constitucionales, lo que, permitirá a los administrados ejercer, de mejor manera su derecho de defensa.



CONCLUSIONES

1). En un Estado Constitucional y Democrático, la Administración ejerce la facultad sancionadora respetando los derechos fundamentales de las personas en tanto fin supremo de la sociedad. El ámbito sancionador tributario no es una excepción ni se justificaría su ejercicio sin cobertura constitucional. Por tanto, de conformidad al análisis de la resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 05922-2-2014 y las emitidas por la Administración Tributaria, respecto a la potestad discrecional, se puede concluir que la administración tributaria, al ejercer la potestad tributaria (discrecionalidad), vulnera el principio de reserva de la ley, Así como los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona; al imponer sanciones no contempladas taxativamente en el marco normativo nacional.

2). Se determinó con claridad la vulneración de los principios de proporcionalidad, tipicidad, culpabilidad y principalmente de legalidad, en los casos analizados respecto de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00111-2-2016, RTF N° 07991-3-2014, RTF N° 05922-2-2014, Así como lo dispuesto por el principio de verdad material, donde la autoridad administrativa está en la obligación de verificar plenamente los hechos y motivos que sirven de sustento en la toma de decisiones, por lo que, adoptará todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley; pese a que no fueran propuestas por los administrados o hayan convenido eximirse de ellas, así mismo se comprobó que en las resoluciones arriba mencionadas los actos administrativos carecen de motivación, respecto de la relación entre el hecho a legado y el derecho.

3). Se identificó con claridad las consecuencias generadas en los contribuyentes, derivadas del ejercicio de la potestad discrecional por parte de la Administración tributaria, ya que, sus actos, al no estar debidamente motivadas y enmarcadas dentro



de los principios Constitucionales y Administrativos, generaron en los contribuyentes daños de carácter económico al emitirse sanciones sin observancia legal, las mismas, que fueron asumidas por el contribuyente, Así mismo, la administración tributaria al ejercer facultades no contempladas taxativamente en las normas tributarias como la de sustituir el cierre por multa, al aplicar el Art. 183° del Código Tributario, sin realizar la debida motivación excedieron su facultad discrecional y al ser la sustitución de cierre por la multa pecuniaria de manera frecuente donde se le atribuye al contribuyente responsabilidad sin admitir prueba en contrario, cada vez que el establecimiento se encuentre cerrado, situación no prevista en la ley, lo que genera indefensión en el contribuyente.

4). Conforme lo dispuesto por el Principio de tipicidad, en el ejercicio de su facultad sancionadora y en aplicación del ejercicio de discrecional por parte de la administración tributaria, los actos emitidos, deben estar contemplados en marco constitucional y legal, por tanto, las sanciones no pueden dejar de estar establecidas en la norma, por lo que se debe definir la conducta que constituye infracción y su correspondiente sanción en la Ley. En concordancia son la norma IV del Título Preliminar, la misma que señala “solo por Ley se puede definir infracciones y establecer sanciones”. De la misma forma la norma VIII señala que en vía de interpretación no podrán establecerse sanciones, ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la Ley, por lo que, las Resoluciones del Tribunal Fiscal, emitidas de modo expreso y con carácter general, que constituyan observancia obligatoria para la Administración Tributaria no deben crear nuevas sanciones ni sustituir unas por otras mediante interpretación. El Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa en materia tributaria está obligado a realizar un estricto y efectivo control del cumplimiento de los principios constitucionales aplicables al ejercicio de la potestad sancionadora tributaria.



RECOMENDACIÓN

Recomendar a la Administración Tributaria que para establecer sanciones estas deben estar debidamente motivadas, y que estas sanciones no se den en vía de interpretación, ni extender supuestos a los señalados en la ley. Hacer de práctica obligatoria el uso de los principios constitucionales y administrativos, a fin de evitar indefección en los contribuyentes.

Sugerir al Tribunal Fiscal como última instancia administrativa en materia tributaria, poner mayor énfasis en el cumplimiento de los principios constitucionales, a efecto de que se realice un estricto y efectivo control en el ejercicio de la potestad sancionadora en el ejercicio de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria.

El Tribunal Fiscal, debe delinear las pautas para el ejercicio de la facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria, la que bajo ningún concepto puede ejercerse sin la debida motivación. La Administración Tributaria debe explicar las razones y los criterios que la llevaron a determinar la infracción y la correspondiente sanción, así como es urgente la aprobación de un procedimiento sancionador en el ámbito tributario, que lo diferencie con el procedimiento de fiscalización. Apremia diferenciar en su estructura entre quién conduce la fase instructora y quién aplica la sanción (art. 252 de la LPAG). Los procedimientos sancionadores especiales, como el tributario, no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados que las señaladas en la Ley del Procedimiento Administrativo General.



REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Allorio E. (1942) “dirittto processuale tributrio”. Torino

Barros P. (1999) “Fundamentos Jurídicos da incidencia” editorial Noeses, editorial Grijley.

Barros P. (2012) “Curso de Derecho Tributario” primera edición peruana, editorial Noeses, editorial Grijley.

Baluarte, J. V. (abril 2019). La Facultad Discrecional de Sunat. Lima, Perú.

Baleeiro A. Direito Tributário Brasileiro (1ª ed. 1970 - 6ª ed. 1974). recuperado el 2020 de <https://www.migalhas.com.br/quentes/12145/centenario-aliomar-de-andrade-baleeiro>.

Bravo Cucci, J. (2017) Fundamentos de Derecho Tributario. Primera edición. Palestra Editores. Perú. 2003. p.114

Brarone, G. (1989). “Discrezionalità Diritto ammmministrativo”, en Enciclopedia Giuridica Treccani, Roma

Beckeo A. (2018) “Teoría geral do direito Tributario”. Edición en portugués Editorial Noeses- Brasil.

Borges A. (1979) artículo publicado en la “Revista de estudios tributarios” IBET.

Bustamante, M. (octubre 1995). La discrecionalidad administrativa en el codigo tributario peruano. Lima.

(Blumenstein E. (1954) “Sistema di diritto delle Imposta” Trad. it. F. Forte. Milano

Calderón M. (2017) “La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la



administración tributaria en el procedimiento de fiscalización” Tesis. Universidad Nacional de Trujillo.

Danós J. (2006) El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano, en Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima, Palestra Editores, pp.135-167.

Danós J. (1994) El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar, Lima, Themis, N° 29, p.135.

Fonrougeí G. (1970) “Derecho Financiero” 2 ed. Buenos Aires, Depalma.

Franco Gallo 2001, “Tratado de derecho tributario” editorial Temis S.A. Bogotá - Colombia). 298-299.

Ferreiro J. (2001) Tratado de Derecho Tributario “los elementos constitutivos de la obligación tributaria” Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia.

Gamba C. (junio, 2008). Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia. PT – Precios de Transferencia, 229 – 261. [Versión PDF]. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1640_08_Gamba.pdf.

Gamba C. (1999). Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (37). 117 – 118. [Versión PDF]. Recuperado de www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf.

García de Enterría, E. y Fernández, T. (2006). Curso de Derecho Administrativo, (12.a ed.). Lima: Palestra.

Gomes de Sousa R. (1954) “Compendio de legislação Tributaria” Segunda edición Rio de Janeiro, ed. Financieras p.p. 12),

Guastini R. (1993) “Delle fonti alle norme” Giappichelli, Torino p.p. 16.



Guastini, R. (2010). Interpretación, Estado y Constitución. Lima, Lima, Perú: Ara Editores.

Ignacio, M. F. (1998). La discrecionalidad en el derecho tributario. Valladolid: Editorial Lex Nov.

Manco, H. L. (2015). Discrecionalidad y buena administración:. Lima: XX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma.

Murillo, A. V. (2015). Arbitrariedad, discrecionalidad y. Lima: Revista Derecho.

Uriol Egido, C. (2002). La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general. [versión PDF]. Documentos, 29(2), 1-60.]. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/202_29.pdf

Rubio M. (2006) “El sistema jurídico. introducción al derecho (octava edición, 6ta reimpresión fondo editorial de la PUCP.

Rubio M. (2006). Liberalismo y derechos individuales. En Miradas que construyen. Perspectivas multidisciplinares sobre los derechos humanos. (pp.- 123). LIMA. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Rubio M. (2011). El Estado Peruano según la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Lima, Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Rubio M. (2011). El Estado peruano según la jurisprudencia El Tribunal Constitucional. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Rubio M. (2011). El Estado peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Segunda ed.). Lima, Perú: F

Rosembuj T. (1993) “Apuntes sobre Discrecionalidad Tributaria” en revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 25, IPDT, Lima.



Rubio, M. (2006). El concepto de tributo y de reserva legal tributaria según el Tribunal Constitucional. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. (Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller). LIMA. Palestra Editores. fondo Editorial PUCP.

Sánchez M. (2011). Función, límites y control judicial de la discrecionalidad administrativa. *Revista de la Universidad de Cusco* (43), 260-270.

Sentencia recaída en expediente N.º 00081-2008-PA/TC. (Tacna). (2007). Tribunal Constitucional. Pleno. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sevillano, S. (2014) lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario. (Primera edición) Fondo editorial PUCP.

Tello A. “Medios” Para el Ejercicio de la Potestad Discrecional en Materia Sancionadora Tributaria, Tesis -2017.

Tribunal Constitucional del Perú 2005 Expediente N° 6712-2005-HC/TC.

Tribunal Constitucional del Perú 2004 Expediente N.º 0090-2004-AA/TC

Tribunal Constitucional del Perú 2004 Expediente. N.º 2689-2004-A AA/TC.

Tribunal Constitucional del Perú 2004 Expediente N° 2868-2004-AA/TC.

Tribunal Constitucional del Perú 2006 Expediente N° 0014-2006-PI/TC. SENTENCIA: 19 DE ENERO DEL 2007.

Tribunal Constitucional del Perú 2005 Expediente N° 003-2005-PI/TC. SENTENCIA: 9 DE AGOSTO DEL 2006.

Tribunal Constitucional del Perú 2013 Expediente N° 04415-2013-PHC/TC. SENTENCIA: 27 DE ENERO DEL 2014.

Tribunal Constitucional del Perú 2012 Expediente N° 00156-2012-PHC/TC. SENTENCIA:



8 DE AGOSTO DEL 2012.

Tribunal Constitucional del Perú 2004 Expediente N° 2868-2004-AA/TC. SENTENCIA: 24
NOVIEMBRE DEL 2004.

Tribunal Constitucional del Perú 2010 Expediente N° 03167-2010-PA/TC. SENTENCIA: 18
DE MARZO DEL 2011.

Tribunal Constitucional del Perú, 0090-2004-AA/TC (FISCAL 5 DE JULIO DE 2004).

Uriol E. (2002) “la discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la
elaboración de una teoría del interés general” Instituto de estudios fiscales Madrid –
España.

Villanova, L. (2000), “Causalidade e relação no direito”

Velásquez J. y Wilfredo C. Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario
Peruano. Editora Grijley Primera edición. 1997. Perú. P.18

Villegas H. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (octava edición).
Buenos Aires: Astrea.



ANEXOS

Anexo N° 01.

FICHA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL			
CASO	TIPO DE DOCUMENTO	INSTITUCIÓN	FECHA
EXPEDIENTE N ° 2014009910	RESOLUCIÓN N° 07991-3-2015	TRIBUNAL FISCAL	01/07/2014
ANÁLISIS DEL DOCUMENTO			

Anexo N° 02

FICHA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL			
CASO	TIPO DE DOCUMENTO	INSTITUCIÓN	FECHA



CAMAC CÉSPEDES ANTONIO EXPEDIENTE N ° 563-2014	RESOLUCIÓN N° 05922-2-2014'	TRIBUNAL FISCAL	16/05/2014
ANALISIS DEL DOCUMENTO			

Anexo N° 03

FICHA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL			
CASO	TIPO DE DOCUMENTO	INSTITUCIÓN	FECHA
EXPEDIENTE N ° 2015011071	RESOLUCIÓN N° 00111-2-2016	TRIBUNAL FISCAL	06/01/2016
ANÁLISIS DEL DOCUMENTO			



Anexo N° 4



Tribunal Fiscal

N° 05922-2-2014

EXPEDIENTE N°	:	2563-2014
INTERESADO	:	CAMAC CÉSPEDES, ANTONIO
ASUNTO	:	Multa
PROCEDENCIA	:	Huánuco
FECHA	:	Lima, 16 de mayo de 2014

VISTA la apelación interpuesta por **CAMAC CÉSPEDES, ANTONIO**, identificado con R.U.C. N° 10224773612, contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1960140002179/SUNAT, emitida el 31 de octubre de 2013 por la Oficina Zonal Huánuco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 194-002-0008442, girada en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que el fedatario de la Administración incurrió en error respecto del lugar donde se habría cometido la infracción, toda vez que desde el 31 de octubre de 2012, su local comercial se encuentra ubicado en Jr. Dos de Mayo N° 895, Huánuco y no en Jr. Dos de Mayo N° 762, Interior A, Huánuco, conforme se puede apreciar del contrato de arrendamiento que ofrece como medio probatorio, señalando que no ha impedido el cierre del establecimiento, sino que el fedatario no se presentó en su establecimiento para ejecutar dicha sanción.

Que manifiesta que el domicilio intervenido pertenece a tercera persona, no constituyendo por tanto el Acta de Inspección N° 1900620002960-03 prueba suficiente para que se sustituya la sanción de cierre por una multa, indicando que no se puede desconocer la aplicación del régimen de gradualidad, toda vez que el cierre no se realizó por su causa.

Que la Administración señala que mediante Resolución de Oficina Zonal N° 194-012-0004178 se dispuso el cierre del establecimiento del recurrente por 3 días, al haber incurrido por primera vez en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, sustentada en el Acta Probatoria N° 1900600012622-01.

Que refiere que conforme con el Acta de Inspección N° 1900620002960-03 y su Anexo, ante la imposibilidad de aplicar la sanción de cierre de establecimiento dispuesta por la Resolución de Oficina Zonal N° 194-012-0004178, por encontrarse cerrado el domicilio donde se cometió la infracción, se substituyó la sanción de cierre por una multa de acuerdo con el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario.

Que de conformidad con el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, entre otras, asimismo, en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante decreto supremo.

Que el numeral 1 del artículo 174° del citado código, prescribe que constituye infracción no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.



Tribunal Fiscal

Nº 05922-2-2014

Que la Tabla III de Infracciones y Sanciones Tributarias del referido código, aplicable a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado¹, señala como sanción aplicable por no otorgar comprobantes de pago, la de cierre de establecimiento.

Que la Nota 2 de la Tabla III de Infracciones y Sanciones, prevé que la multa que sustituye al cierre señalada por el inciso a) del cuarto párrafo del artículo 183° no podrá ser menor al 50% de la UIT.

Que el inciso a) del artículo 183° del citado Código, establece que la SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la SUNAT lo determine en base a los criterios que ésta establezca mediante resolución de superintendencia, agregando que la multa será equivalente al 5% del importe de los ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción, sin que en ningún caso la multa exceda de las 8 UIT, y que cuando no exista presentación de declaraciones o cuando en la última presentada no se hubiera declarado ingresos, se aplicará el monto establecido en las Tablas.

Que los artículos 4° y 5° del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, sustituida por Resolución de Superintendencia Nº 195-2012/SUNAT², señalan que las sanciones por las infracciones previstas por los numerales 1 a 3 del artículo 174° del Código Tributario, se aplicarán de manera gradual considerando el criterio de frecuencia, precisándose en el Anexo B los topes para la multa aplicada en sustitución del cierre en función a la frecuencia de la comisión de la infracción.

Que en el Anexo B del citado reglamento, se indican los topes para la multa aplicada en sustitución del cierre de establecimiento en caso de los sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado en función a su categoría y la frecuencia de la comisión de la infracción, siendo que para la primera oportunidad las multas oscilan entre 8% y 19% de la UIT.

Que el artículo 9° del referido reglamento, señala que se perderán los beneficios de la gradualidad aplicables a la sanción por la infracción acogida al régimen de gradualidad si por causa imputable al infractor, no es posible que se proceda a ejecutar el cierre del local. En este caso, se aplicará la multa que sustituye al cierre, la que no gozará de la gradualidad establecida en el Anexo B, y según el artículo 10° del mismo reglamento establece que la pérdida de la gradualidad tendrá por efecto que la multa que sustituye al cierre sea equivalente al monto señalado por el inciso a) del cuarto párrafo del artículo 183° del Código Tributario.

Que el artículo 4° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por Decreto Supremo Nº 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 101-2004-EF, precisa que este tiene como función, entre otras, dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 174° del Código Tributario, ejecutar las sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como practicar inspecciones en los locales que se encuentren ocupados bajo cualquier título por los deudores tributarios, para lo cual levantará el acta probatoria o el documento correspondiente dejando constancia de los hechos ocurridos y/o de la infracción cometida.

Que conforme con el artículo 5° del mencionado reglamento, modificado por el citado decreto supremo, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador tienen el carácter de documento público y de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario, dichos documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador con

¹ Situación en que se encuentra el recurrente, según Comprobante de Información Registrada que obra a folios 19 y 20.

² La Resolución de Superintendencia entró en vigencia el 26 de agosto de 2012 según la Única Disposición Complementaria



Tribunal Fiscal

Nº 05922-2-2014

motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dejando constancia en los documentos que acrediten los hechos que en ellos se consignan, a que se refieren los artículos 6º, 7º y 8º del citado reglamento.

Que de la documentación que obra en autos se aprecia que el 27 de abril de 2013, se levantó el Acta Probatoria N° 1900600012622-01, por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, esto es, por no emitir y/u otorgar comprobante de pago en el establecimiento ubicado en Jr. Dos de Mayo N° 762, Interior A, Distrito, Provincia y Departamento de Huánuco (folio 12).

Que en virtud de la citada acta probatoria se emitió la Resolución de Oficina Zonal N° 194-012-0004178 de 11 de julio de 2013 (folio 13), mediante la cual se dispuso la sanción de cierre del establecimiento ubicado en Jr. Dos de Mayo N° 762, Interior A, Distrito, Provincia y Departamento de Huánuco, al haber incurrido el recurrente en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174º del Código Tributario, por 3 días calendario a ejecutarse entre el 23 al 25 de julio de 2013.

Que según se advierte del Acta de Inspección N° 1900620002960-03 y Anexo: Constatación de Hechos de 23 de julio de 2013, la sanción de cierre no pudo ejecutarse pues el establecimiento donde se cometió la infracción se encontraba cerrado, por lo que de conformidad con el inciso a) del artículo 183º del Código Tributario, la Administración procedió a sustituirla por una multa (folios 14 y 15).

Que la Administración emitió la Resolución de Multa N° 194-002-0009442, en sustitución de la sanción de cierre dispuesta por la Resolución de Oficina Zonal N° 194-012-0004178, la que es materia de impugnación en el presente procedimiento (folio 18).

Que conforme se ha señalado, la Administración se encuentra facultada para sustituir la sanción de cierre por una multa, entre otros casos, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre, de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 183º del Código Tributario, sin embargo, corresponde en el presente caso determinar si en el supuesto que el establecimiento se encuentre cerrado procede la ejecución de la sanción, levantando la constancia de cierre y/o colocación de sellos y/o carteles oficiales o su sustitución por una multa.

Que al respecto, sobre dicha controversia, se han planteado dos posiciones:

1. Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, no procede sustituir dicha sanción por una multa sino que debe ejecutarla.
2. Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa.

Que en atención a ello, se decidió someter ambas posiciones al procedimiento de Sala Plena, adoptándose mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-07, de 5 de mayo de 2014, el siguiente criterio:

"Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa."

Que el referido acuerdo ha sido adoptado por la Sala Plena de este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"De acuerdo con lo previsto por el artículo 165º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 05922-2-2014

administrativamente, entre otros, con penas pecuniarías y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes. En concordancia con ello, el artículo 180° del citado código prevé que la Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, sanciones tales como la multa y el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes¹ de acuerdo con las tablas forman parte del referido Código.

En efecto, la sanción de cierre de establecimiento ha sido recogida por las Tablas I, II y III del Código Tributario y prevista, entre otros, en los casos de las infracciones tipificadas por los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174° del anotado código².

Por otro lado, según lo previsto por el artículo 183° del mencionado código, cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento³, la SUNAT adoptará las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dio lugar a la infracción por el período que correspondería al cierre. A ello se agrega que la SUNAT podrá sustituir dicha sanción por una multa, entre otros casos, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicarla.

Al respecto, en algunos casos se ha observado que cuando el Fedatario Fiscalizador acude al establecimiento en el que se aplicará la sanción de cierre temporal de establecimiento, constata que éste se encuentra cerrado, por lo que corresponde determinar si en dicho supuesto procede la ejecución de la sanción, levantando la constancia de cierre y/o colocación de Sellos y/o carteles oficiales o su sustitución por una multa.

Conforme con lo dispuesto por el artículo 4° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, dicho funcionario tiene entre sus funciones ejecutar las sanciones de cierre temporal de establecimiento así como colocar sellos, carteles, letreros oficiales, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria en aquellos casos que las normas legales lo establezcan como su función o en la ejecución de las sanciones correspondientes a las Tablas I, II y III del Código Tributario.

Ahora bien, mediante Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT se han dictado disposiciones para la colocación de sellos, letreros y carteles oficiales con motivo de la ejecución o aplicación de sanciones o al ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria.

Sobre el particular, el artículo 2° de la citada resolución de superintendencia prevé que cuando se proceda a la ejecución de la sanción de cierre temporal de establecimiento, el Fedatario Fiscalizador se presentará en el establecimiento donde se cometió o se detectó la infracción o en su defecto, en el domicilio fiscal del deudor tributario infractor, según sea el caso, de conformidad con lo establecido por el artículo 183° del Código Tributario, a efecto de colocar en un lugar visible los sellos y/o carteles

¹ En adelante, "cierre temporal de establecimiento".

² El artículo 174° prevé entre las infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago a conductas como no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión (numeral 1), emitir y/o otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión (numeral 2), y emitir y/o otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o a la modalidad de emisión autorizada o a la que se hubiera acogido el deudor tributario de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT (numeral 3).

³ Cabe precisar que de conformidad con el artículo 183° del Código Tributario, tratándose de las infracciones previstas por los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174° del Código Tributario, si el deudor tributario tiene varios establecimientos, la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, en el que se detectó la infracción. Asimismo, se prevé que tratándose de las demás infracciones, la sanción de cierre se aplicará en el domicilio fiscal del infractor.



Tribunal Fiscal

Nº 05922-2-2014

oficiales, según corresponda. Asimismo, se señala que la SUNAT podrá emplear adicionalmente letreros, precintos u otros mecanismos con motivo de la ejecución de la sanción de cierre, para lo cual deberá tener en cuenta el procedimiento señalado en el citado artículo.

A ello se agrega que colocado el sello y/o cartel oficial, el Fedatario Fiscalizador emitirá una "Constancia de Cierre y/o Colocación de Sellos y/o Carteles Oficiales" en la que hará constar el cierre efectuado.

Como se aprecia, el objetivo de la sanción de cierre temporal de establecimiento es impedir que el sujeto infractor desarrolle actividad comercial o de servicios en el local intervenido. Por consiguiente, si el Fedatario Fiscalizador de la Administración se presenta para ejecutar dicha sanción y constata únicamente que el establecimiento u oficina se encuentra cerrado, ello le impide verificar si el infractor continuaba realizando actividades en el local, por lo que el simple proceder de colocar en un lugar visible los sellos y/o carteles oficiales, sin haber comprobado si en el referido local se continúa realizando actividades, y de ser el caso, si es el sujeto infractor quien las realiza, no permite tener certeza de que se esté aplicado de acuerdo a ley la referida sanción.

Asimismo, el Fedatario Fiscalizador de la Administración tampoco estaría en la posibilidad de constatar si se afectan derechos de terceros como sucede por ejemplo si el establecimiento es compartido con otras personas o si constituye además la vivienda del infractor o de terceros y si no hay un acceso adicional que les permite ingresar a éste.

Además, de acuerdo con las normas citadas es a la Administración –representada por el Fedatario Fiscalizador– a quien le corresponde ejecutar la sanción temporal de cierre de establecimiento, por lo que no puede considerarse que ésta se ha ejecutado con el solo hecho de haber el referido funcionario constatado que el establecimiento u oficina se encuentra cerrado.

Como se advierte, todas estas circunstancias imposibilitan al Fedatario Fiscalizador ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento, por lo que de acuerdo con las normas citadas, procede la sustitución de dicha sanción por una resolución de multa.

Por consiguiente, se concluye que si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa."

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las salas especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en dicho caso, en la resolución correspondiente, se señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y se dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el referido Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-07, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria. En tal sentido, se dispone su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".



Tribunal Fiscal

Nº 05922-2-2014

Que estando al criterio antes expuesto, y teniendo en cuenta la imposibilidad de aplicar la sanción de cierre, conforme se detalla en el Acta de Inspección N° 1900620002960-03 de 23 de julio de 2013 y su Anexo: Constatación de Hechos (folios 14 y 15), dado que el establecimiento donde debía ejecutarse dicha sanción se encontraba cerrado, la sustitución de la referida sanción por la Resolución de Multa N° 194-002-0009442, se encuentra conforme a ley.

Que en cuanto al monto de la sanción, es preciso anotar que la citada resolución de multa (folio 18), ha sido emitida por el monto de S/. 1 850,00, equivalente al 50% de una UIT*, de acuerdo con lo dispuesto por la Tabla III del Código Tributario al no ser aplicable rebaja alguna, toda vez que el recurrente incurrió en la causal de pérdida del Régimen de Gradualidad conforme lo regulado por los artículos 9° y 10° del citado régimen, correspondiendo confirmar la resolución apelada.

Que respecto del argumento del recurrente en el sentido que la sustitución de la sanción de cierre de establecimiento por una multa no se encuentra amparada a ley, pues no se negó a la ejecución de dicha sanción, sino que el fedatario se presentó en un domicilio distinto, es preciso anotar que del Acta Probatoria N° 1900600012622-01 se aprecia que el domicilio intervenido fue el ubicado en Jr. Dos de Mayo N° 762, Interior A, Distrito, Provincia y Departamento de Huánuco, habiendo obtenido el fedatario los datos del recurrente del talonario de Boletas de Ventas 002 N° 023651 a 002 N° 027700, siendo que este Tribunal en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 08022-3-2010 y N° 06568-4-2010, ha interpretado que tratándose de la infracción materia de autos, la sanción de cierre debe ejecutarse en el local donde se cometió la infracción, por lo que la sanción no puede ser aplicada en un establecimiento distinto, no resultando por tanto amparable lo alegado por el recurrente al respecto.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 1960140002179/SUNAT de 31 de octubre de 2013.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa."

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Charca Huacupe
Secretario Relator
ZV/LR/rsc.

* El monto de la UIT en el año 2013, fue de S/. 3 700,00 conforme el Decreto Supremo N° 264-2013-EF