

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS



Carrera de Derecho y Ciencias Políticas

“LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES DE LA LIBERTAD, PERIODO 2017 - 2019”

Tesis para optar el título profesional de:

Abogado

Autor:

John Andy Dioses Perez

Asesor:

Mg. Rodrigo Olano Romero

Lima - Perú

2021

DEDICATORIA

**A nuestro creador, por la oportunidad
que me concede para seguir
desarrollándome.**

*A mis padres, Magaly y Francisco, a mis
hermanos, Ruthsary y Elio, por el apoyo
incondicional brindado durante mi
formación profesional y personal.*

*A mis sobrinos, Eduardo, Jesús, Dylan,
Samira, Joao y Doruck, quienes me
motivan a seguir desarrollándome y ser
un ejemplo para ellos.*

*A todos mis seres queridos, que no se
encuentran físicamente en este mundo,
quienes siempre confiaron en mí.*

*A mis amigas y amigos, Mary, Erica,
Evelyn, Verónica, Renzo y Víctor, que
siempre me motivaron para lograr mis
objetivos.*

AGRADECIMIENTO

A Dios por darme la vida y la fuerza suficiente para cumplir con mis metas.

A mis padres por su constante y oportuno apoyo en mi formación como persona y profesional.

A cada uno de los profesionales entrevistados, quienes, con sus opiniones y aportes, contribuyeron al desarrollo de esta investigación.

A mi asesor de tesis, un agradecimiento especial, por su apoyo y participación incondicional, quien contribuyó a culminar la presente investigación.

TABLA DE CONTENIDOS

DEDICATORIA.....	2
AGRADECIMIENTO.....	3
ÍNDICE DE TABLAS.....	5
ÍNDICE DE FIGURAS.....	7
ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	8
RESUMEN.....	9
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	10
CAPÍTULO II. METODOLOGÍA.....	62
CAPÍTULO III. RESULTADOS.....	70
CAPÍTULO IV. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES.....	121
REFERENCIAS.....	137
ANEXOS.....	147
ANEXO N° 1: MATRIZ DE CONSISTENCIA DE VARIABLES.....	147
ANEXO N° 2: GUÍA DE ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.....	148
ANEXO N° 3: GUÍA DE PREGUNTAS.....	149
ANEXO N° 4: ENTREVISTAS APLICADAS A LOS ESPECIALISTAS.....	150

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1:	Elementos para el control de la discrecionalidad.	29
Tabla N° 2:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 7716-1-2017.	77
Tabla N° 3:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 9236-10-2017.	78
Tabla N° 4:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 4446-5-2019.	79
Tabla N° 5:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 10482-10-2019.	80
Tabla N° 6:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 980-5-2017.	81
Tabla N° 7:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 5451-8-2017.	82
Tabla N° 8:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 8309-8-2017.	83
Tabla N° 9:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 4497-8-2018.	84
Tabla N° 10:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 9564-8-2017.	85
Tabla N° 11:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 9386-1-2018.	86
Tabla N° 12:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 10388-8-2018.	87
Tabla N° 13:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 5999-10-2018.	88
Tabla N° 14:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 8731-8-2017.	89
Tabla N° 15:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 761-8-2019.	90
Tabla N° 16:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 4353-8-2019.	91
Tabla N° 17:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 11517-8-2019.	92
Tabla N° 18:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 7206-8-2019.	93
Tabla N° 19:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 12049-10-2019.	94
Tabla N° 20:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 58-3-2018.	96
Tabla N° 21:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 5172-8-2018.	97
Tabla N° 22:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 8612-10-2019.	98
Tabla N° 23:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 5152-11-2018.	100
Tabla N° 24:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 11558-4-2017.	101
Tabla N° 25:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 6469-11-2018.	102
Tabla N° 26:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 6107-11-2018.	103
Tabla N° 27:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 11829-2-2019.	104
Tabla N° 28:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 259-8-2019.	105
Tabla N° 29:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 940-10-2019.	106
Tabla N° 30:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 7119-10-2019.	107
Tabla N° 31:	Resolución de Tribunal Fiscal N° 8164-10-2019.	108

- Tabla N° 32:** Actuaciones de la Administración Tributaria durante el 110
procedimiento de fiscalización que vulneran los derechos del
contribuyente.
- Tabla N° 33:** Fallos emitidos por Tribunal Fiscal en las resoluciones del 111
periodo 2017 - 2019.
- Tabla N° 34:** Pregunta 1: ¿Considera que las atribuciones discrecionales de 113
los auditores durante el procedimiento de fiscalización
tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de
los contribuyentes? ¿de qué manera?
- Tabla N° 35:** Pregunta 2: ¿Cree que los auditores de la Administración 115
Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de
fiscalización, ejercen correctamente sus facultades
discrecionales?
- Tabla N° 36:** Pregunta 3: ¿Considera que los medios probatorios y/o 117
descargos, presentados por los contribuyentes, durante el
procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en
forma correcta por los auditores de la Administración
Tributaria?
- Tabla N° 37:** Pregunta 4: ¿Cree que los resultados del procedimiento de 119
fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se
encuentran debidamente motivados y con las garantías
necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los
contribuyentes?

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 01:	Procedimiento de Fiscalización de la Administración Tributaria.	39
Figura 02:	Fallos del Tribunal Fiscal en las resoluciones del periodo 2017 - 2019.	112
Figura 03:	Discrecionalidad de los auditores y seguridad jurídica de los contribuyentes.	114
Figura 04:	Ejercicio de la facultad discrecional de los auditores.	116
Figura 05:	Valoración de medios probatorios en el procedimiento de fiscalización.	118
Figura 06:	Motivación en el procedimiento de fiscalización y seguridad jurídica.	120

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

CPC	: Constitución Política del Perú.
CT	: Código Tributario.
RPF SUNAT	: Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.
RTF	: Resolución del Tribunal Fiscal.
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
TC	: Tribunal Constitucional.
TF	: Tribunal Fiscal.
TUO CT	: Texto Único Ordenado del Código Tributario

RESUMEN

La presente investigación se desarrolló con la finalidad de estudiar las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, a fin de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes; cuyo objetivo fue determinar la afectación de dicha facultad en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, en el periodo 2017-2019. El tipo de estudio fue no experimental con un diseño descriptivo de corte transversal; aplicando las técnicas de recolección de datos análisis documental, jurisprudencial y entrevista, para una muestra de treinta (30) Resoluciones del Tribunal Fiscal y seis (6) especialistas tributarios, determinadas en forma intencional.

Los resultados obtenidos demuestran que las normas tributarias facultan a la Administración Tributaria para actuar discrecionalmente durante el procedimiento de fiscalización; advirtiéndose que dichas facultades se han ejercido de manera inadecuada y que no se ha ofrecido un ordenamiento jurídico claro y certero a los contribuyentes. De esta manera se concluye que esta facultad discrecional influye considerablemente en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, durante el periodo 2017-2019, puesto que, durante su ejercicio han excedido sus obligaciones establecidas legalmente, ocasionando vulneración a los derechos de los contribuyentes.

Palabras Clave: Facultad Discrecional, Administración Tributaria, Seguridad Jurídica, Derechos de los Contribuyentes.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1. Realidad problemática

El hombre, al vivir en sociedad, estableció normas que debían acatar todos sus miembros, con el propósito de permitir una convivencia armónica que ayude a superar los retos y necesidades que requieren de la acción conjunta de los habitantes; de esta manera, nace la obligación colectiva de contribuir para el Estado, quien se encargó de crear reglas y establecer prestaciones económicas, gravando en un inicio la producción agrícola, el comercio, la herencia, entre otros, para luego estimar que era importante establecer un tratamiento serio, disciplinado y científico de sus relaciones con los ciudadanos. Así, el pensamiento tributario fue evolucionando con el pasar de los años, considerando el régimen económico dominante y las necesidades de desarrollo de la población (Pazmiño, 2003).

Sin embargo, la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente siempre ha sido complicada, no solo por las potestades que esta tiene, que convierte al contribuyente en la parte más débil de la relación jurídica tributaria, sino porque existen diversas normas vigentes en nuestro ordenamiento jurídico que regulan dicha relación, las cuales resultan de compleja interpretación y aplicación, que puede incidir en la seguridad jurídica del sistema tributario. La aplicación discrecional de las normas tributarias por parte de la Administración Tributaria, en los distintos procedimientos tributarios, también puede originar inseguridad jurídica, situación que atentaría contra la esfera de los derechos de los contribuyentes.

De esta manera, el reconocimiento y la protección de los derechos de los contribuyentes, sin lugar a dudas, está ganando relevancia a nivel mundial en los últimos años, debido a que ellos son los protagonistas en la función recaudadora que ejerce el Estado para obtener los recursos necesarios que sirven para atender las

necesidades de la población; lo cual concuerda con lo señalado por Díaz (2003), quien advierte que, la preocupación por el respeto de los derechos del contribuyente en su relación con la Administración Tributaria está tomando fuerza, logrando que diversos países introduzcan en sus textos normativos, el reconocimiento de derechos como la presunción de inocencia y honestidad, a recibir un trato cortés y considerado, a la confidencialidad y privacidad, a gozar de la opción más ventajosa prevista en la ley, entre otros; lo cual permite equilibrar la relación que tienen con el ente encargado de la recaudación. Asimismo, Álvarez (2011) señala que, en materia tributaria, América Latina está dando privilegio a los principios en las constituciones, siendo uno de los más importante, la garantía de los derechos del contribuyente.

En el ámbito nacional, desde una perspectiva constitucional, se advierte que, al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar, entre otros, los derechos fundamentales de la persona, precepto establecido expresamente en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993 (en adelante, “CPC”). De esta forma existe un mandato específico de respetar los derechos fundamentales del contribuyente, no sólo por el Legislador en la creación del tributo, sino también en su aplicación y gestión, por parte de la Administración Tributaria, que en el ejercicio de sus facultades discrecionales puede realizar una serie de actos contrarios a lo dispuesto en el texto constitucional (Villegas, 2013).

Al respecto, la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, “TUO CT”), aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que “(...) En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.”; convirtiéndose, en un medio para el cumplimiento de los fines

del ente encargado de la recaudación y fiscalización tributaria, cuando facilita el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes, y en un mecanismo para mejorar el control y fiscalización.

Sobre la base de cifras de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, “SUNAT”), el Centro de Investigación Empresarial (2019), determinó que, en el departamento de La Libertad, la recaudación tributaria de 2018 se incrementó en 7.3% respecto al 2017, que representa S/ 106.2 millones adicionales en comparación con el año anterior; con una participación del 45.5% , en el 2017 y 41.9 % en el 2018, del total recaudado en la Macro Región Norte, conformada por los departamentos de Tumbes, Piura, Lambayeque, La Libertad y Cajamarca; sumando un total de 407 800 contribuyentes activos, que representa el 29% del total de dicha macro región.

Conforme a ello, se advierte que el departamento de La Libertad, es uno de los principales aportantes en la economía del norte del país, lo cual se ve reflejado en el incremento, no solo de la recaudación de los tributos internos, sino también, en el número de contribuyentes, quienes conforme a la normativa que rige en nuestro ordenamiento jurídico tributario, están dotados de derechos y garantías constitucionales que la Administración Tributaria, representada por la Intendencia Regional de La Libertad de la SUNAT, debe respetar durante el ejercicio de sus funciones y potestades que la ley le otorga.

No obstante, los funcionarios de la Administración Tributaria, durante el ejercicio de su facultad discrecional en el procedimiento de fiscalización incurren en prácticas que pueden vulnerar los derechos de los contribuyentes, tales como, otorgar plazos insuficientes para atender los requerimientos de información en la forma solicitada; no se consideran los argumentos y medios de probatorios que puedan

aportar los sujetos fiscalizados, sin dejar evidencia de los motivos por los que no fueron evaluados; se efectúan cambios en los fundamentos que sustentan los resultados de las actuaciones de la Administración Tributaria; situaciones como estas se traducen en transgresiones que pueden afectar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Antecedentes internacionales

Respecto a la búsqueda de la información relacionada con la presente investigación, se tiene algunos antecedentes a nivel internacional como el estudio realizado por Gonzales y De la Cruz (2014) titulado “*La discrecionalidad en la visita domiciliaria de inspección tributaria*”, cuyo objetivo propuesto fue analizar la discrecionalidad en el procedimiento de inspección del Servicio de Administración Tributaria en México, concluyendo que la administración ejerce la facultad discrecional en los casos que la Ley no precisa todas sus actuaciones, dejando un margen de libre actuación, sin apartarse del marco normativo, siendo que, la discrecionalidad se diferencia de la arbitrariedad, pues la primera nace de un precepto legal y la segunda carece de sustento legal; además precisan que, es importante observar los derechos y garantías del contribuyente en el proceso de investigación de los tributos, a fin de obtener la seguridad e igualdad jurídica que un Estado de derecho exige.

Peralta (2014), en su investigación titulada “*Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*”, establece como objetivo efectuar reflexiones con respecto al papel que desempeñan los principios constitucionales de la tributación en el ejercicio del poder tributario, como parámetros que orientan y vinculan la creación e interpretación de las normas tributarias, concluyendo que los principios constitucionales tributarios, representan

limitaciones al ejercicio del poder tributario del Estado, brindando seguridad jurídica y garantizando la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes, respecto a la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias.

El trabajo realizado por Arias (2018), denominado “*Las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica en México*”, propuso como objetivo contrastar las facultades de gestión que el Código Fiscal de la Federación le otorga al Servicio de Administración Tributaria (SAT) con el derecho humano a la seguridad jurídica a fin de determinar si son válidas desde un punto eminentemente constitucional, llegando a la conclusión que el SAT cuenta con facultades que son violatorias del derecho de seguridad jurídica, toda vez que, cuenta poderes para controlar y vigilar a los contribuyentes, a fin de alcanzar la recaudación fiscal necesaria que sustenta el gasto público, los cuales se aplican de manera arbitraria, generando un estado de incertidumbre a los contribuyentes.

Angeler (2016), realizó una investigación titulada “*Mecanismos de defensa del Contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria*”, con el objetivo de examinar los principios que según la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) deben presidir la aplicación del sistema tributario; logrando concluir que es primordial reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios, a fin de brindar un escenario de predictibilidad tributaria donde la administración Tributaria facilite el ejercicio de los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

Antecedentes nacionales

A nivel nacional también se encuentran trabajos relacionados al tema tales como el de Torres y Vásquez (2017), titulado “*Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la*

provincia de Chiclayo, del periodo 2016”, cuyo objetivo fue determinar la relación entre la facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque, del periodo 2016; concluyendo que, la facultad discrecional de la SUNAT, influye significativamente en la equidad en los procesos de fiscalización de los contribuyentes de la ciudad de Chiclayo, además que, el 59% de los contribuyentes fiscalizados perciben la existencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.

Campos y García (2018), en su investigación titulada *“La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 - 2017”*; establecieron el objetivo de determinar los efectos de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 -2017; llegando a la conclusión, entre otros, que la administración tributaria debería aplicar la facultad discrecional en el procedimiento de fiscalización en base a límites explícitos e implícitos, siendo que, los primeros, se encuentran establecidos en el Código Tributario, al precisarse que debe prevalecer el interés público en las decisiones administrativas, mientras que los segundos, constituyen la razonabilidad, motivación y los principios de interdicción a la arbitrariedad y excesividad; toda actuación que no esté acorde con dichos límites, representa una arbitrariedad en el actuar de la SUNAT.

Calderón, Grosso y Mehan (2017), realizaron un estudio titulado *“La facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización-Lambayeque 2014”*, con el objetivo de analizar la normativa en el ámbito de aplicación de la facultad discrecional en el procedimiento de fiscalización, concluyendo que la

SUNAT durante las fiscalizaciones ejerce la facultad discrecional, vulnerando derechos constitucionales de los contribuyentes, quienes muchas veces desconocen sus derechos y garantías que los protegen, siendo vulnerables a las actuaciones arbitrarias que comete la SUNAT, por la falta de regulación sobre la facultad discrecional que establezca límites a la misma y por el desconocimiento de los derechos del contribuyente por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Mendoza (2017) realizó un estudio titulado *“Facultad Discrecional y su relación con la Fiscalización tributaria en las Mypes del rubro hotelero del distrito de Miraflores 2017”*, cuyo objetivo fue establecer la relación de la facultad discrecional y la fiscalización tributaria en las Mypes del rubro hotelero del distrito de Miraflores 2017; llegando a la conclusión, entre otros, que existe nivel alto de correlación entre la facultad discrecional y la fiscalización tributaria en las Mypes del rubro hotelero del distrito de Miraflores 2017, siendo la facultad discrecional una potestad otorgada a la Administración Tributaria para fijar criterios de actuación en determinadas situaciones, respetando el límite que la ley le otorgue, con el propósito de evitar arbitrariedades en perjuicio de los contribuyentes.

Herrera y Torres (2018) realizaron una investigación titulada *“El fortalecimiento del uso de la discrecionalidad administrativa en el proceso de fiscalización para reducir la elusión tributaria a través de la obtención indebida de exoneraciones tributarias”*, con el objetivo de determinar los mecanismos que deben reforzarse en el uso de la discrecionalidad para reducir la elusión tributaria a través de la obtención indebida de exoneraciones en la Zonas Francas y la Amazonía, a lo cual concluyen que la constante supervisión a los contribuyentes constituye un mecanismo que debe reforzarse en el uso de la facultad discrecional de la administración en ejercicio de la facultad de fiscalización.

Calderón (2017), realizó una investigación titulada “*La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización*”, cuyo objetivo fue determinar si, la falta de reglamentación de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, vulnera derechos fundamentales de los contribuyentes, concluyendo que la falta de reglamentación de la facultad discrecional de la Administración Tributaria vulnera el principio de seguridad jurídica, principio de igualdad, principio de reserva de ley, principio del debido procedimiento, derecho a no presentar documentos prohibidos de solicitar las entidades, y el derecho a la intimidad; advirtiendo además que, la Administración Tributaria goza de diversas facultades discrecionales establecidas en el Código Tributario, y el contribuyente no tiene la vía idónea para accionar cuando se vulneran sus derechos fundamentales en el procedimiento de fiscalización.

Corrales (2016), realizó un estudio titulado “*La facultad de fiscalización de la administración tributaria afecta los derechos de los administrados en Lambayeque 2012*”, con el objetivo determinar si la facultad de fiscalización de la administración tributaria afecta los derechos de los administrados en Lambayeque 2012; concluyendo que dicha facultad de la Administración Tributaria, establecida en el ordenamiento jurídico, afecta negativamente los derechos fundamentales de los administrados en aplicación de determinados procedimientos, siendo que, el 8.33% de los encuestados, considera que se ha violado sus derechos como administrado durante un proceso de fiscalización.

Villegas (2015) en su investigación titulada “*Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria*”, centró su estudio en el análisis de los alcances que tiene el ejercicio de las facultades discrecionales de la

Administración Tributaria - SUNAT a partir de una Sentencia del Tribunal Constitucional que puso freno a los excesos de requerir información que afecta el derecho a la intimidad del contribuyente; toda vez que, en ejercicio de sus facultades discrecionales puede realizar una serie de actos (requerir información a los contribuyentes) pero, de ninguna manera, estos se encuentran reñidos con los límites que impone el texto constitucional, el Código Tributario y las leyes que regulan el procedimiento administrativo en general.

De la Vega (2013), en su estudio titulado “*La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización*” abordó la facultad discrecional de la Administración Tributaria, en el marco de su labor de fiscalización; precisando, que su actuación debe respetar los límites que el Estado Constitucional le impone.

Asimismo, Bustamante (2019) en su investigación titulada “*Las acciones inductivas de la SUNAT y la vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente*”, cuyo objetivo fue determinar si dichas acciones de la Administración Tributaria vulneran el derecho a la seguridad jurídica y al debido proceso del contribuyente; estudio que fue realizado con un enfoque cualitativo mediante el estudio de casos (resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y sentencias del Tribunal Constitucional Peruano), llegando a la conclusión que la seguridad jurídica se vulnera por no contar con un protocolo de atención de acciones inductivas, que permita resguardar la certeza sobre las consecuencias jurídicas que derivan del referido procedimiento; asimismo, en algunas ocasiones las inconsistencias detectadas mediante dicha acción de control no responden a razones objetivas de evaluación de la situación tributaria del contribuyente, basándose en indicadores genéricos, tales como índices globales del sector sin explicar de manera

clara y precisa la observación comunicada, además, no se considera aspectos como la estacionalidad y tamaño del negocio e inspecciones realizadas con anterioridad.

Mini (2013), en su tesis titulada *"Límites a las Facultades Discrecionales de la SUNAT otorgados por el Código Tributario Peruano"*, con el propósito de analizar en qué medida sería necesario establecer límites explícitos más eficaces para evitar el uso arbitrario de las facultades discrecionales de la SUNAT, concluyó que, si bien la Norma IV del título preliminar del Código Tributario (en adelante, "CT") establece que la Administración Tributaria está facultada para actuar discrecionalmente dentro de lo que la ley dispone, debe entenderse ley general y no sólo normas tributarias; por lo que, en el ejercicio de su discrecionalidad, es necesario que adecue su actuación no sólo a los límites explícitos que dispone el precitado texto normativo, sino que, debe considerar los implícitos, que por interpretación sistemática, se encuentran establecidos en los principios tributarios, administrativos y/o constitucionales. Asimismo, considerando la complejidad y dinamicidad de los sectores en los que interviene, es importante reforzar los límites explícitos, mediante parámetros legales de actuación, que eviten fijar sus propios criterios a dichos límites, los cuales pueden ser excesos que permiten realizar actos inmotivados, desproporcionados y arbitrarios.

Bases teóricas

I. La Facultad discrecional en el Perú

1.1 Definición

Villegas (2015) sostiene que, “la discrecionalidad consiste en la atribución que tiene la Administración para adoptar una decisión de entre varias opciones que le confiere la ley sin que esta implique una desviación maliciosa ni abusiva de poder, sino que la decisión adoptada tenga como única finalidad alcanzar el objetivo que la Administración Pública se ha trazado dentro del marco de sus funciones” (p.251). Por su parte Navarro, citado por Campos y García (2018), señala que “la discrecionalidad tiene espacio debido que la Ley no contiene todas las soluciones o interpretaciones a simple vista de los problemas que se presentan, es decir, por la imposibilidad misma de la ley para regular todo caso concreto a partir de alguna forma de generalidad, ya que lo precisado por la ley permite realizar valoraciones conforme a ella” (p.11-12).

En efecto, la denominada discrecionalidad administrativa, faculta a la Administración para aplicar la norma de formas diferentes, debido a que, el ordenamiento jurídico no regula con precisión su manera de actuar, otorgando un amplio margen de decisión, pero considerando lo más conveniente para el interés público (Arrieta, 2017). Es así que, intentar suprimir la discrecionalidad de un ordenamiento jurídico, resulta materialmente imposible, toda vez que, muchas veces es necesario contar con el criterio administrativo, resultante de la experiencia o conocimientos técnicos, para tomar una decisión que se ajuste al derecho y que sea más conveniente para el interés público (Moreno, 1998); concordando con lo señalado por Rosembuj (1993), quien sostiene que la discrecionalidad significa la ponderación de diversos intereses secundarios en

relación a un interés primario, que está representado por el interés público que tiene una autoridad en competencia.

Gamba (2000), citado por Gonzáles y Velásquez (2018), sostiene que el término discrecional expresa la cualidad que tienen algunas facultades, cuando el ordenamiento jurídico no establece parámetros legales o reglamentarios de actuación, es decir, no existe norma que establezca a la Administración el contenido específico de sus decisiones en un determinado supuesto; por lo que, cuando existen facultades discrecionales, es necesario que la Administración regule sus propios criterios de actuación. Sin embargo, conforme lo indicado por Altamirano (2003), independientemente de cuál sea la naturaleza de la potestad de la Administración Pública, la orientación conceptual de la discrecionalidad no puede apartarse de un eje rector: estar sometida a la ley y al derecho.

Sobre el particular, Manduca (2018), sostiene que, la discrecionalidad, definida como el margen de apreciación o posibilidad de elección otorgada normativamente al actuar administrativo, es un valor incorporado a un Estado de Derecho, que cuenta con doble sustento jurídico; el primero, es que toda potestad, incluyendo la discrecional, presupone la existencia de una norma que la habilita y, segundo, que el ejercicio de dicha facultad debe estar sujeto a los límites jurídicos que el ordenamiento le impone.

Por su parte, Baca (2012), considera que la discrecionalidad no surge de la falta de regulación, puesto que se origina, de manera explícita o implícita, del ordenamiento jurídico, es decir, que existen normas que autorizan a la Administración para actuar y decidir sobre determinadas situaciones,

ponderando los diversos intereses involucrados que considere más adecuados para satisfacer el interés general.

Asimismo, el Tribunal Constitucional (en adelante, "TC"), con relación a los actos no reglados o discrecionales, a través del Expediente N° 0090-2004-AA/TC, señala que “los entes administrativos gozan de libertad para decidir sobre un asunto concreto dado que la ley, en sentido lato, no determinan lo que deben hacer o, en su defecto, cómo deben hacerlo” (fundamento 8). Adicionalmente, en la misma sentencia, señala que la discrecionalidad:

(...) opera cuando el ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público. (...) Es decir, la discrecionalidad existe para que la Administración pueda apreciar lo que realmente conviene o perjudica al interés público; esto es, para que pueda tomar su decisión librada de un detallado condicionamiento previo y sometida sólo al examen de las circunstancias relevantes que concurran en cada caso. (...) el ejercicio de una potestad discrecional debe acompañarse de una motivación que muestre puntualmente el nexo coherente entre el medio adoptado y el interés general circunscrito al que apunta. Es así que el interés público, como concepto indeterminado, se construye sobre la base de la motivación de las decisiones, como requisito sine qua non de la potestad discrecional de la Administración, quedando excluida toda posibilidad de arbitrariedad. (fundamento 11)

Sobre el particular, se aprecia que, según lo dispuesto por el TC, la discrecionalidad constituye el poder que el ordenamiento jurídico otorga a la administración pública, para que tome decisiones sobre determinado aspecto,

en el que debe primar el interés público; además, la vincula con el concepto de motivación, siendo ésta última la base para que las decisiones y actuaciones no se tornen en arbitrarias.

De otro Lado, el Tribunal Fiscal (en adelante, "TF"), citando a Gamba (2001), a través de la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, "RTF") N° 01092-1-2016, establece que:

Si bien la atribución de una potestad discrecional consiste en fijar normativamente los presupuestos habilitantes de la actuación administrativa en forma indeterminada o imprecisa- o en otras palabras, la ausencia de parámetros normativos de tal actuación- con el objeto que la Administración deba fijar los propios parámetros de su accionar, también lo es que resulta esencial considerar, dentro de la naturaleza misma de la discrecionalidad, la obligación de fijarse los criterios, razones y/o fundamentos de la propia actuación – que fueron omitidos por el legislador-, circunstancia que revela como ilegítimo cualquier acto contrario a ese mandato, por más que haya sido dictado en uso de una facultad discrecional, siendo que por más discrecional que sea la actuación o decisión administrativa no puede obedecer a la mera voluntad del funcionario sino que la Administración debe aportar las razones o criterios que la llevaron a elegir o determinar la consecuencia jurídica, evitando así cualquier ejercicio arbitrario del poder. (p.6)

En ese sentido, la discrecionalidad se puede definir como la capacidad, atribuida por una norma, que tienen las entidades públicas para actuar libremente respecto a determinados hechos no regulados con precisión por el ordenamiento jurídico; sin embargo, ello no significa que, su actuación sea

contrario a las normas o vulnere los derechos de los administrados, debiendo existir un margen aceptable de motivación, razonamiento y proporcionalidad en las decisiones que adopte.

1.2 Clases de discrecionalidad

De acuerdo con Dworkin (1984), citado por Cassagne (2008), existe una discrecionalidad débil y otra fuerte, la primera está referida a las situaciones en que las normas no permiten una aplicación mecánica, por el contrario, exigen un grado de discernimiento, dicha discrecionalidad está limitada por estándares impuestos a los órganos administrativos; mientras que, la segunda proporciona poder de decisión, otorgado por el ordenamiento, sin limitar el margen de actuación de la administración, sin embargo, dicha libertad no es absoluta, pues debe respetar determinados estándares de justicia, racionalidad y eficacia.

Por su parte, Cassagne (2008), clasifica la discrecionalidad en tres (3) tipos, según se describe a continuación:

- Discrecionalidad fuerte o típica, a través de la cual el margen de libertad no se limita por conceptos jurídicos determinados o indeterminados.
- Discrecionalidad débil o atípica, es limitada por un concepto indeterminado, que en principio solo admite una solución justa; pero, en ocasiones permite un margen de valoración de determinados supuestos para escoger entre varias soluciones igual de justas.
- Discrecionalidad atenuada, considera supuestos predeterminados por el ordenamiento como límite a la actuación.

El Tribunal Constitucional, mediante Expediente N° 0090-2004-AA/TC, señala que, de acuerdo a los mandatos de la Constitución o la ley, la

discrecionalidad puede clasificarse según los grados de arbitrio concebidos, los cuales pueden ser:

- La discrecionalidad mayor es aquella en donde el margen de arbitrio para decidir no se encuentra acotado o restringido por concepto jurídico alguno. Por ende, el ente administrativo dotado de competencias no regladas se encuentra en la libertad de optar plenariamente.
- La 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.
- La discrecionalidad menor es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra constreñido a la elección entre algunas de las variables predeterminadas por la ley. (fundamento 9)

Adicionalmente, a través del mismo fundamento, el TC señala que la discrecionalidad se puede vincular con algunas de las cuatro materias siguientes:

- **La discrecionalidad normativa**, que otorga la facultad de reglamentar las leyes sin desnaturalizarlas ni vulnerarlas, que permite a la autoridad administrativa elaborar reglamentos institucionales, ejecutivos y autónomos. El primero referido a la organización y funcionamiento administrativo, estableciendo responsabilidades y derechos de los funcionarios y servidores que pertenecen a la institución; el segundo, permite la especificación de detalles y aspectos complementarios a la ley; y, el tercero, coadyuvan a cumplir las actividades o atribuciones que establece la ley.

- **La discrecionalidad planificadora**, permite seleccionar alternativas de solución para lograr racionalidad y eficiencia en la administración pública.
- **La discrecionalidad política**, cuenta con mayor grado de libertad, pues opera en el campo de las competencias de naturaleza política; usualmente es otorgada a los poderes del Estado y organismos constitucionalmente autónomos.
- **La discrecionalidad técnica**, permite seleccionar, dentro de una variedad de opciones, juicio de perito o procedimientos científicos o tecnológicos.

1.3 Importancia

Según Gonzales y Velásquez (2018), existen algunos aspectos que justifican la necesidad de la discrecionalidad, siendo estos los siguientes:

- Colaborar con el legislador ante la imposibilidad práctica de éste de detallar todos los aspectos requeridos para que se ejerza una potestad determinada. Así, cuando se da esa imposibilidad la potestad discrecional permite que la autoridad administrativa realice un juicio de valor y opte por la alternativa más adecuada de acuerdo al interés público.
- Colaborar con el legislador ante la imposibilidad técnica de éste para detallar algunos aspectos, a fin que como ente especializado sea quien se encargue de ello.
- Lograr eficiencia en la gestión en la medida que la autoridad administrativa tiene recursos escasos por lo que es preferible que, en

algunos casos, tenga la posibilidad de escoger qué tareas emprender y cuáles no.

- Proteger los derechos fundamentales al tener la posibilidad de flexibilizar criterios, de manera tal que, se provea una protección dinámica de los derechos. (p. 9-10)

1.4 Límites de la facultad discrecional

Según Arrieta (2017), las facultades discrecionales son limitadas por los fines que persiguen con su otorgamiento, así como, por la proporcionalidad en su aplicación; por tanto, estas facultades no son absolutas.

Para Mundaca (2018), los principios de derecho constituyen una valla a la facultad discrecional de la administración pública, siendo estos límites relativos o elásticos; así, entre los principales principios que limitan la discrecionalidad, tenemos los siguientes:

- Razonabilidad, una decisión discrecional será ilegítima, aun cuando no transgreda una norma expresa, si es irrazonable; ello puede ocurrir cuando:
 - a. Los fundamentos de hecho o derecho que la sustentan no son expresados.
 - b. Los hechos acreditados en el expediente no son considerados; o, se fundamenta en hechos o pruebas que no existen.
 - c. Sea una medida excesiva respecto al fin que se quiere lograr.
- Proporcionalidad, debe existir una relación entre las medidas adoptadas discrecionalmente y la finalidad que se persigue; por ello, el fin de la ley debe ser proporcional con el fin del acto y los medios que se eligen para cumplirla.

- Desviación de poder, se presenta cuando una decisión discrecional se sustenta en una finalidad distinta a la legal, ya sea por actuar con un personal o uno administrativo, pero no querido por la ley; no obstante, por tratarse de aspectos subjetivos del funcionario, este límite presenta una dificultad, siendo preciso contar con pruebas indiciarias o elementos probatorios circunstanciales que acrediten la desviación de poder existió realmente.
- Buena fe, las conductas (por acción u omisión, incluido el silencio) en el ejercicio de una potestad pública que conllevan a engaño o error a un particular, son ilegítimas e incompatibles con el deber ser de una función administración, aun cuando se trate de una facultad que se ejerce discrecionalmente.
- Alterum non laedere, no se puede perjudicar a nadie, a menos que se cuente con un fundamento legal y fáctico suficiente, razonable y adecuado, que permita admitir una excepción al principio jurídico general; si ello ocurriera, corresponde indemnizar al afectado.

Por su parte, García de Enterría, citado por Calderón (2017), establece que la forma de controlar la actividad discrecional se realiza a través de cinco elementos, conforme se detallan en la tabla siguiente:

Tabla N° 1
Elementos para el control de la discrecionalidad

Elemento de control	Descripción
Control de elementos reglados	Verificar la existencia de norma que habilite dicha potestad, su contenido, órgano competente, finalidad perseguida y finalidad seguida.
Control de hechos determinantes	Análisis de la realidad fáctica que justifica la discrecionalidad.
Control de conceptos jurídicos indeterminados	Someter las actuaciones de la administración a fiscalizaciones de su aplicación, conforme con el sentido o intención de la norma que creó el concepto indeterminado.
Control de los principios generales del derecho	Respeto de principios tales como interdicción de la arbitrariedad, seguridad jurídica, buena fe, entre otros; los cuales constituyen límites a las facultades discrecionales.
Control de la Motivación	Verificar que la motivación de la decisión adoptada sea suficiente, razonable, racional y proporcional.

Fuente: La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización. (Calderón, 2017).

Elaboración: Propia.

Asimismo, Mini (2013) considera que, la aplicación de la discrecionalidad de la administración es correcta cuando se enmarca dentro de los límites explícitos e implícitos, conforme de describe a continuación:

- Explícitos, son aquellos que se encuentran establecidos expresamente en la norma; por ello, de conformidad con lo dispuesto en el Numeral IV del Título Preliminar del Código Tributario, el interés público constituye un límite a la facultad discrecional, debiendo ajustarse dentro del marco del Principio de legalidad, a fin de evitar que se vulnere los derechos de los contribuyentes.
- Implícitos, son limitaciones que derivan de interpretar sistemáticamente el ordenamiento jurídico, y que, sin estar establecerlo

expresamente, se convierten en restricciones a la facultad discrecional, tales como: la motivación, los principios de proporcionalidad, de razonabilidad, de interdicción a la arbitrariedad y de interdicción a la excesividad; precisando lo siguiente:

- a. Motivación, es indispensable que sea suficiente, exponiendo las razones por las cuales la administración resuelve en determinado sentido, siendo necesaria para evitar actos de arbitrariedad.
- b. Principio de proporcionalidad, también denominado Principio de razonabilidad, por el cual los fines que persigue la actuación pública han de lograrse a través de un medio o medida necesaria, al no existir otra alternativa menos restrictiva de los derechos de los ciudadanos.
- c. Principio de interdicción a la arbitrariedad, en el ejercicio de las facultades discrecionales existe un mayor riesgo de actuar arbitrariamente, por ello, el TC considera que en los actos de la administración se debe enfatizar la motivación suficiente, a efecto de garantizar la no arbitrariedad.
- d. Principio de interdicción a la excesividad, la administración no puede exigir algo excesivo o irracional, sino que su actuación debe adecuarse a lo realmente necesario y proporcional para cada caso en concreto.

De igual manera, el Tribunal Constitucional Peruano, a través de sus sentencias ha establecido límites al ejercicio de las facultades discrecionales, tal como se describe a continuación:

- Expediente N° 04168-2006-PA/TC, establece que, cuanto más amplia sea la acción discrecional de la Administración, mayor será la exigencia de motivar tales actos; pues esta permitirá diferenciar un acto arbitrario de uno discrecional. (fundamento 6)
- Expediente N° 07279-2013-PA/TC, dispone que, el principio de razonabilidad es un límite a la facultad discrecional, precisando que esta potestad no es absoluta, sino que debe ser "ejercida con razonabilidad a fin de excluir la arbitrariedad y asegurar una solución justa para cada caso" (fundamento 10). Además, agrega que "la razonabilidad implica que el acto estatal debe mantener su justificación lógica y axiológica en los sucesos o circunstancias que fueran" (fundamento 11). En tal sentido, bajo una perspectiva de control constitucional, los actos discrecionales deben observar el principio de razonabilidad, que exige una relación lógico - axiológica entre la circunstancia que motiva el acto, el fin buscado y las medidas empleadas.

1.5 Facultad discrecional de la Administración Tributaria

La facultad discrecional de la Administración Tributaria se encuentra establecida en el Código Tributario, concediéndole libre criterio de actuación sobre la determinación de los agentes de retención y percepción (artículo 10), el procedimiento de fiscalización (artículo 62), la determinación y sanción administrativa a los contribuyentes (artículos 82 y 166), el ejercicio de medidas cautelares (artículo 116), la aplicación de condiciones para el pago de la deuda tributaria (artículos 10, 29, 36 y 79) y en la presunción de delito tributario (artículo 192).

De la revisión de la literatura científica, se advierte que la política tributaria está alineada con el objetivo de ampliar la base tributaria y para lograr este objetivo, la SUNAT realiza fiscalizaciones a sus contribuyentes, es ahí donde encontramos la facultad discrecional y su implicancia, pues en la consecución de estos objetivos se vulneran los principios y derechos constitucionales de los contribuyentes, además, los resultados demuestran que los funcionarios de la Administración y los mismos contribuyentes desconocen dichos derechos que deben ser aplicados ante una fiscalización. (Calderón, Grosso & Mechán, 2017).

Villegas (2013) señala que la Constitución y las leyes han conferido al Estado una serie de facultades, exorbitantes, por cierto, pero ninguna de ellas justifica que sean utilizadas de manera abusiva y en detrimento de los derechos y garantías del ciudadano.

Asimismo, De la Vega (2012), sostiene que, existe una necesidad del legislador de otorgar facultades discrecionales a la Administración Tributaria para el cumplimiento de sus obligaciones establecidas legalmente, sin embargo, ésta debe tener en cuenta que su actuación no puede ser arbitraria, sino que debe sujetarse a límites imperativos, tales como, el respeto al principio de legalidad, los derechos constitucionales, el interés público, los principios de razonabilidad y proporcionalidad, así como los demás principios, valores y derechos reconocidos en la Constitución. En el mismo sentido, Cabos (2018), que la discrecionalidad se origina a partir de las limitaciones que tiene el legislador para regular todas actuaciones de la Administración Tributaria, existiendo la necesidad de flexibilizarlas para alcanzar el interés público, dejando de lado la arbitrariedad y respetando los derechos de los administrados.

Ahora bien, se entiende por facultad discrecional a la libertad que tiene la Administración Tributaria acorde a Ley, para decidir las acciones inherentes que ejecutará, aun cuando las circunstancias no están reguladas por norma alguna (Gavidia, 2018); siendo la misma ley la que faculta al funcionario para actuar en uno u otro sentido, pero siempre teniendo en cuenta el imperativo del interés público, para concretar su decisión.

Es más, la discrecionalidad implica la elección o determinación, por la Administración Tributaria, de la actuación o decisión que sea más conveniente para el interés público sobre la base de parámetros o criterios objetivos y generales, los cuales han sido omitidos por el legislador. (Rosales, citado Llenque y Sandoval, 2018).

Sobre el particular, según Tello (2017), la Administración Tributaria emite normas de carácter interno que definen criterios para su actuar discrecional, convirtiéndose en lineamientos generales para tratar de forma igualitaria a todos los sujetos; no obstante, la vía para fijarlos no es la adecuada, pues al contener derechos para el administrado y obligaciones para la Administración, deben formar parte de una norma legal; sumado a ello, se tiene que, estas normas no son públicas, impidiendo que el administrado pueda hacer un control de su aplicación y que el Tribunal Fiscal se vincule con las mismas.

Conforme lo expuesto, podemos afirmar que la facultad discrecional de la Administración Tributaria es la potestad para reglar aquellas conductas que cuentan con un marco mínimo de regulación en el ordenamiento jurídico, para ello se debe aplicar criterios razonables y motivados que garanticen el cumplimiento con los límites establecidos en la Ley.

1.6 Procedimiento de fiscalización tributaria

Artiles (2017), define el término fiscalización, como el procedimiento formal que permite a la Administración Tributaria efectuar su labor de verificación respecto al tiempo y forma adecuada de presentar y pagar los impuestos correspondientes de conformidad con lo dispuesto en la Constitución, reglamentos, códigos y otras normas aplicables; precisando que, éste se debe realizar con pleno respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Por su parte, Zegarra (2015), sostiene que, se entiende por fiscalización “al procedimiento administrativo que inicia la Administración Tributaria o un tercero en caso de delegación, en virtud de la “Función Fiscalizadora”, y dentro del cual se ejercen las atribuciones específicas de fiscalización, el mismo que se encuentra orientado a obtener todos los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo debidamente fundado” (p. 7).

Asimismo, Mendoza (2017), citando a Robles, Ruiz de Castilla, Bravo y Villanueva (2010), señala que:

La fiscalización puede ser vista como una facultad de la Administración Tributaria, pero también como un procedimiento administrativo y, por lo tanto, regulado por la Ley del Procedimiento Administrativo General. En efecto, fiscalizar implica desplegar ciertas actuaciones respecto de una persona natural o jurídica, a los efectos de verificar si respecto de ella se produjo algún hecho imponible, y de haber ocurrido ello, si cumplió oportuna y adecuadamente con la obligación de su cargo, para lo cual la Ley le otorga facultades discrecionales.

Tal despliegue de actuaciones inicia con la notificación de un requerimiento que da inicio a un procedimiento administrativo, respecto del cual el fiscalizado tiene derechos y garantías. (p.37)

Coello (2020), define la fiscalización tributaria como la potestad de la Administración Tributaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones del deudor tributario; precisando que, según el análisis de la información proporcionada por el contribuyente y terceros, esta facultad permite modificar la determinación de la obligación tributaria cuando se identifiquen omisiones o inexactitud en la misma.

Según la SUNAT (s/f), la fiscalización es el procedimiento mediante el cual se “comprueba, en forma parcial o definitiva, la correcta determinación de la obligación tributaria, el cual finaliza con la notificación de la Resolución de Determinación y las Resoluciones de Multa en caso se detecten infracciones en el procedimiento”

Para el Tribunal Constitucional (2001), la fiscalización tributaria comprende una serie de actividades para estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Por su parte, el Tribunal Fiscal, en reiterados pronunciamientos, establecidos en las Resoluciones N° 02212-5-2005, 09515-5-2004, 05214-4-2002 y 1010-2-2000, señala que la fiscalización tributaria consiste en comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios; para ello, la Administración tributaria está facultada a solicitar a los contribuyentes la información y documentos que considere necesarios para determinar la naturaleza del hecho imponible, según las actividades económicas que estos realicen.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 61° y 62° del CT, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente está sujeta a fiscalización por la Administración Tributaria; instancia que, en el marco de su facultad de fiscalización, que incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, podrá modificarla cuando compruebe que existe omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa, de corresponder.

Clases de Fiscalización

El ordenamiento jurídico tributario, establece que la SUNAT podrá realizar las siguientes clases de fiscalización:

- Fiscalización parcial, a través del cual se revisa parte, uno o algunos de los elementos que conforman la obligación tributaria. (artículo 61° del CT)
- Fiscalización parcial electrónica, se comprueba parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria declara por el deudor tributario, según información que proviene de los sistemas de la SUNAT. (artículo 61° del CT)
- Fiscalización definitiva, se revisa todos los elementos del tributo y periodo a fiscalizar, de manera simultánea. (Coello, 2020)

Plazos de la Fiscalización

De conformidad con lo dispuesto en el CT, las clases de fiscalización que ejerce la SUNAT se realizan considerando los plazos siguientes:

- Fiscalización parcial, se desarrolla en el plazo de seis (6) meses, que puede prorrogarse excepcionalmente cuando se cumpla con alguna de

las causales establecidas en el numeral 2 del artículo 62°-A del CT; es de precisar que, cuando el caso se derive a una fiscalización definitiva se aplica el plazo de un (1) año, conforme lo establecido en el numeral 1 del artículo 62°-A del citado texto normativo. (artículo 61° del CT)

- Fiscalización parcial electrónica, debe efectuarse en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente en que surte efectos la notificación que dio inicio a dicha fiscalización; no siendo aplicable las disposiciones del artículo 62°-A del CT. (artículo 61° del CT)
- Fiscalización definitiva, deberá realizarse en el plazo de un (1) año, que se cuenta a partir de la fecha que deudor tributario cumple con entregar toda la información o documentación solicitada en el primer requerimiento; dicho plazo podrá ser prorrogado excepcionalmente por uno adicional, cuando la fiscalización sea compleja, se determinen indicios de evasión fiscal o el deudor tributario forme parte de un grupo empresarial. (artículo 62°-A del CT)

Procedimiento de Fiscalización

El procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria se encuentra regulado en el Código Tributario, así como, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (en adelante, "RPF SUNAT"), aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el cual se describe a continuación:

- **Inicio del procedimiento**

Se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación de la Carta de presentación del agente fiscalizador (auditor tributario) y el primer requerimiento de información al sujeto fiscalizado (contribuyente). En

caso los citados documentos se comuniquen en fechas distintas, se considera como fecha de inicio, cuando surte efectos el último documento notificado.

▪ **Desarrollo del procedimiento**

Durante el procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria puede emitir, entre otros, la documentación siguiente: Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas.

Las cartas emitidas por la Administración Tributaria son utilizadas para comunicar al contribuyente el tipo de fiscalización a realizar, presentar, cambiar o incluir al agente fiscalizador, tributos o aspectos a fiscalizar, ampliación de la materia a examinar o plazo, suspensión o prórroga de plazos y cualquier otra información pertinente.

Los requerimientos emitidos por la Administración se emplean para solicitar al contribuyente la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables vinculados con la materia a fiscalizar; asimismo, a través de ellos, se comunica las observaciones detectadas durante la fiscalización y se requiere los fundamentos legales o sustento documentario correspondiente.

Las actas dejan constancia de los hechos constatados durante el procedimiento de fiscalización, entre ellos, los pedidos de prórroga que efectúan los contribuyentes, cuando se solicita la inmediata exhibición y/o presentación de documentación.

▪ **Conclusión del procedimiento**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75° del CT, cuando se concluye el procedimiento de fiscalización, la Administración

Tributaria emitirá la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, según corresponda.

El desarrollo del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria se muestra en la imagen siguiente:

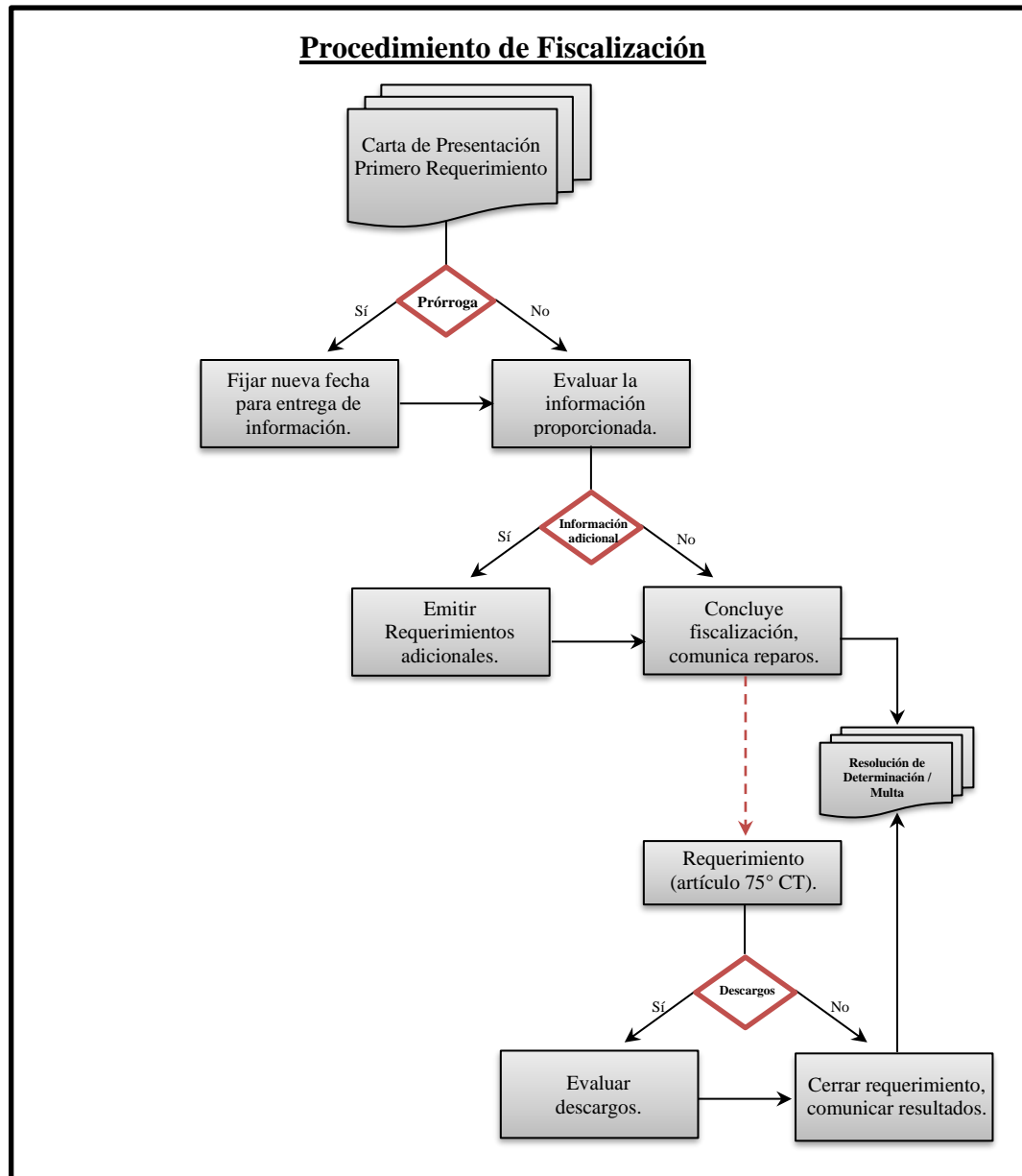


Figura 01: Procedimiento de Fiscalización de la Administración Tributaria. La presente figura muestra el procedimiento de fiscalización establecido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, artículo 61° y ss.

1.7 Facultad discrecional en el procedimiento de fiscalización

Según lo establecido en la Norma IV del Título Preliminar y el artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria ejerce la facultad de

fiscalización en forma en forma discrecional; para tal efecto, cuenta con las facultades discrecionales siguientes:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:
 - a. Libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.
 - b. Documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en caso no se encuentren obligados a llevar contabilidad, de acuerdo a las normas legales.
 - c. Documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
 - d. Informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas.
2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:
 - a. Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin.

- b. Información o documentación relacionada con el equipamiento informático incluyendo programas fuente, diseño y programación utilizados y de las aplicaciones implantadas, ya sea que el procesamiento se desarrolle en equipos propios o alquilados o, que el servicio sea prestado por un tercero.
 - c. El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.
3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas; incluyendo la facultad de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.
 4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

La citación deberá contener como datos mínimos, el objeto y asunto de ésta, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos.

5. Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arquez de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Las actuaciones indicadas serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.
6. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza; debiendo disponer de lo necesario para la custodia de aquello que haya sido inmovilizado.
7. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; previa autorización judicial.
8. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.

Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar

- autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento.
9. Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo responsabilidad.
 10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:
 - a. Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria.
 - b. Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazos y condiciones que señale la Administración Tributaria.
 11. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.
 12. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad.
 13. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.
 14. Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.
 15. Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario.

16. La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.
17. Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones que le han sido establecidas por las normas legales, en la forma, plazos y condiciones que ésta establezca.
18. Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.
19. Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video; la cual no podrá ser divulgada a terceros, bajo responsabilidad.
20. La SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, archive y conserve.

La Administración deberá considerar la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas, a efectos de otorgar los plazos para su cumplimiento. Asimismo, ninguna persona o

entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar la información que ésta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional (2008), señala que la facultad de fiscalización no debe ser ejercida irrazonablemente, vulnerando principios o valores de rango constitucional, que atente contra los derechos fundamentales de los contribuyentes; pues se estaría desconociendo la importancia de un Estado Constitucional, que procura controlar y limitar el ejercicio arbitrario del poder del Estado. Al respecto, Cabos (2018) señala que, el ejercicio de una facultad discrecional no involucra libertad absoluta en la actuación de la Administración Tributaria, sino que, debe realizarse en el marco de las normas legales y constitucionales, evitando actos arbitrarios y considerando el respeto de los derechos del contribuyente en un Estado de Derecho. Por ello, el procedimiento de fiscalización debe ser un procedimiento reglado, con limitadas facultades discrecionales (García, citado por Uriol, 2002).

Asimismo, se debe tener en cuenta que, la Administración Tributaria debe considerar las siguientes obligaciones:

Verificar la realidad material de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios; cumplir con un rol activo en el inicio, desarrollo y conclusión de la fiscalización; realizar una fiscalización y consecuente determinación integral y única de las obligaciones tributarias; realizar una adecuada notificación de los requerimientos; precisar en los requerimientos los documentos necesarios para levantar los reparos; establecer una motivación adecuada de los reparos

realizados; no exigir el cumplimiento de formalidades o requisitos no previstos por ley para levantar un reparo. (De la Vega, 2013, p.38)

1.8 Procedimiento contencioso tributario

En términos de Campos y García (2018), el procedimiento contencioso tributario es "el conjunto de actos tramitados por los administrados o contribuyentes en las oficinas de la Administraciones Tributarias o en las del Tribunal Fiscal, y tienen como fin cuestionar las decisiones tributarias que la SUNAT interpone. Las etapas de este procedimiento son; la etapa administrativa en la que se realiza la reclamación y apelación; y la etapa judicial en la que se desarrolla el proceso contencioso administrativo" (p.48).

Al respecto, según lo dispuesto en el Título III del CT, el Procedimiento Contencioso - Tributario (en adelante, el "PCT"), se desarrolla en dos (2) etapas: i) La Reclamación ante la Administración Tributaria y ii) La Apelación ante el Tribunal Fiscal (artículo 124°). Asimismo, establece que las resoluciones emitidas deberán expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sirven de base, decidiendo sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente (artículo 129°).

Reclamación

De conformidad con lo establecido en el artículo 133° del CT, los contribuyentes están facultados a interponer un recurso de reclamación cuando sean afectados por los actos de la Administración Tributaria; siendo actos reclamables, entre otros, la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa (artículo 135°).

Así, la Administración Tributaria deberá resolver las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, contados a partir de la fecha de presentación del recurso (artículo 142° del CT).

Apelación

El recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada el cual, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación, previa revisión del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad establecidos. (artículo 145° del CT)

Por su parte, el Tribunal Fiscal debe resolver las apelaciones dentro del plazo de doce (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Cuando este órgano constate vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; caso contrario, dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

II. La Seguridad Jurídica y los derechos de los contribuyentes

2.1 Definición

De otro lado, respecto a la variable **seguridad jurídica**, tenemos que para Medrano (1994), está vinculada con la certeza, la cual se obtiene de aplicar principios jurídicos que permitan a los ciudadanos contar con una aptitud razonable de conocer sus derechos y obligaciones; además agrega que, “la seguridad jurídica más que una regla explícita en el derecho positivo puede considerarse el resultado de la conjugación de diversos principios

fundamentales que la realizan, muchos de los cuales deben estar recogidos por la Constitución” (p. 6).

Asimismo, Arrazola (2013) sostiene que, la seguridad jurídica es un principio que implica, “por un lado, la certeza del derecho en cuanto al conocimiento de cuáles serán las normas aplicables en un caso concreto y, por otro lado, algún grado de seguridad en cuanto a la interpretación uniforme que jueces y tribunales darán a dichas normas, de tal forma que tenga realización el principio de igualdad ante la ley, es decir, que ante situaciones de hecho similares deben seguir pronunciamientos jurisdiccionales similares” (p.7).

El mismo autor, citando a Kemelmaier de Carlucci (1998), señala que la seguridad jurídica “es la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en saber o poder predecir cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho” (p. 6).

Así, la seguridad jurídica se convierte en un equivalente a estabilidad normativa; y, su eficacia depende de la aplicación *ex ante* y *ex post*, la primera constituye para el ciudadano una posibilidad de calcular los efectos jurídicos de su actuación, toda vez que, desde el inicio se cuenta con reglas claras y estables en contenido, vigencia y aplicación; la segunda garantiza que los resultados o expectativas de resultados, no sean alterados o desconocidos por quienes aplican las normas. (Carvalho, 2013)

Para Preciado (citado por Trejo, 2014, p.101), la seguridad jurídica “es un criterio que se relaciona más que con el aspecto racional y ético del derecho, con su aspecto técnico, positivo y sociológico”; cuyo concepto incluye además nociones de orden, eficacia y justicia. (Trejo, 2014)

Villar y Suñe (2006), citado por Serrano (2018), sostienen que la seguridad jurídica, constituye la predictibilidad en las consecuencias de los actos o conductas, cuya naturaleza busca condicionar la actuación de los que crean o aplican el derecho respecto a un conjunto de supuestos similares, es decir que, ante situaciones semejantes las personas tienen la certeza que recibirán un mismo trato.

Según Morón (2019), citado por Mamani (2019), la seguridad jurídica es un principio que obliga a las entidades públicas a actuar con predictibilidad, además, considera que es un derecho subjetivo, por medio cual los ciudadanos tendrán una perspectiva razonable que sus conductas, amparadas por el derecho, no serán desconocidas o modificadas de manera arbitraria.

Por su parte, Bravo (2010) sostiene que la seguridad jurídica constituye un principio general del derecho que trasciende en el derecho tributario, y gira en torno a la idea de certeza respecto a las consecuencias jurídicas que tiene determinado hecho realizado por una persona, es decir, que ante determinada situación se conocen previamente los efectos jurídicos.

En ese sentido, la seguridad jurídica puede ser definida, como un principio que brinda certeza al ciudadano respecto de las consecuencias jurídicas que tendrán sus actos, conociendo anticipadamente las normas aplicables y sus efectos.

2.2 Importancia

Alterini (1993), citado por Arrazola (2013), señala que la importancia de la seguridad jurídica radica en que, “cada uno tiene derecho –porque es justo– a vivir, a disfrutar de los bienes, a negociar, con leyes tendientes a evitar que se cometan transgresiones, y que sean efectivamente aplicadas por los jueces; con leyes iguales para todos que especifiquen con claridad qué se puede hacer y

qué está impedido; con leyes que tengan cierta estabilidad. Sólo cuando se da todo eso hay seguridad jurídica” (p.13).

La seguridad jurídica constituye un principio que fundamenta el Estado de derecho, siendo un pilar para los otros principios que lo conforman y un argumento sustancial que justifica la obediencia al derecho; haciendo posible la materialización de bienes jurídicos como la vida, la libertad, la igualdad, entre otros (Arrazola, 2013).

Asimismo, Gómez-Olano et al. (2018), afirma que es importante la certidumbre y previsibilidad a fin de garantizar un sistema tributario efectivo, el cual se puede lograr a través de la aplicación adecuada de las normas por parte de la Administración Tributaria. La facultad de aplicación de normas, la ejerce mediante de la interpretación normativa, verificación de adecuado cumplimiento de las normas y mediante la resolución de conflictos; siendo esencial que, estas potestades sean ejecutadas con coherencia, uniformidad y sin dar lugar a arbitrariedades, estas últimas pueden manifestarse, por ejemplo, con un diverso entendimiento de los hechos al momento de interpretar y aplicar las normas tributarias.

Ante ello, el autor propone que la Administración y los órganos resolutores de conozcan las condiciones empresariales y los motivos que fundamentan cada negocio. Además, considerando que las relaciones fácticas y jurídicas empresariales son cada vez más sofisticadas, sería conveniente la intervención de peritos o expertos, que comprendan las operaciones económicas del negocio, a fin determinar los efectos jurídicos tributarios. De igual manera, señala que, resulta importante que los criterios de la Administración sean públicos y transparentes.

2.3 Elementos

Arrazola (2013), señala que la seguridad jurídica cuenta con dos (2) elementos esenciales, el primero referido a la determinación de normas claras, estables y aplicables en el tiempo, que brinden a los ciudadanos certidumbre respecto a sus derechos y deberes; y, el segundo concerniente a la certeza en la observancia y aplicación de las normas, permitiendo que las consecuencias jurídicas de las mismas se materialicen.

2.4 Naturaleza jurídica

El principio de seguridad jurídica no se encuentra reconocido expresamente en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú. No obstante, con relación al citado principio, el Tribunal Constitucional (2002) ha establecido que, “forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad” (Exp. N° 016-2002-AI/TC, p. 3).

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente (2014), señala que:

La seguridad jurídica es un principio implícito [en] todo nuestro ordenamiento y en la Constitución Política del Estado se concretiza en el artículo 2 inciso 24 parágrafos a) y d) e inciso 3 del artículo 139. En tal virtud, se encuentra claramente establecido que el principio de seguridad jurídica es de orden constitucional y su vulneración por parte del Estado, implica la comisión de actos arbitrarios en perjuicio del derecho e interés de los administrados. (CAS. N° 12754-2014 LIMA, considerando Vigésimo Tercero)

2.5 Dimensiones

Según Pérez (2000), la seguridad jurídica está vinculada con el Estado de Derecho y se concreta en dos (2) dimensiones, la objetiva y la subjetiva.

- La dimensión objetiva de la seguridad jurídica comprende la corrección estructural, que consiste en la formular adecuadamente las normas del ordenamiento jurídico, y la corrección funcional, referido al cumplimiento de las normas por la sociedad y primordialmente por los órganos encargados de su aplicación.

Con relación a las condiciones de corrección estructuras, se consideran las siguientes:

- a. *Lex promulgata*, la ley debe ser promulgada para conocimiento público y aplicación.
- b. *Lex manifesta*, normas claras que eviten expresiones confusas para los que deben cumplirlas y aplicarlas; delimitando en forma precisa las consecuencias jurídicas que contribuye a evitar discrecionalidad excesiva de los órganos que la aplican.
- c. *Lex plena*, garantiza que se produzcan consecuencias jurídicas para aquellas conductas que la ley no haya previsto previamente.
- d. *Lex stricta*, estableciendo un orden de prelación de las fuentes de derecho, en respeto del principio de jerarquía normativa.
- e. *Lex previa*, posibilita el cálculo de los efectos jurídicos de una conducta, en base a las normas previamente definidas.
- f. *Lex perpetua*, genera un clima de confiabilidad en virtud a la estabilidad jurídica.

- La dimensión subjetiva, se representa por la certeza del derecho, que requiere del conocimiento del derecho por parte los usuarios, para que puedan comprender anticipadamente lo que está regulado, permitido y prohibido. A partir de ese conocimiento se puede organizar conductas actuales y proyectar expectativas de consecuencias jurídicas a futuro, bajo directrices razonables de previsibilidad.

2.6 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria implica tener seguridad plena sobre las normas que se aplicarán, así como, que los organismos públicos conducirán su actuación en el marco de la misma, asegurando su cumplimiento (Uriol, 2002).

Garfias (2018), citando a Fernández (1998), señala que la seguridad jurídica cumple un rol importante en el procedimiento de fiscalización, permitiendo conocer, a través de un acto administrativo, las actuaciones y diligencias practicadas durante su desarrollo.

Conforme señala Serrano (2018), existen distintos motivos que atentan contra la seguridad jurídica, entre ellos, se detallan los siguientes:

Las cuestiones internas y organizativas de la Administración Tributaria pueden considerarse uno de los factores que más inciden en la seguridad jurídica en los sistemas fiscales; en particular, la burocracia en la aplicación del sistema fiscal, la complejidad de la redacción normativa, la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal, la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios, los cambios de criterios en la Administración Tributaria, la falta de transparencia de los procedimientos tributarios y la publicación de las normas y actos con

impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes.

(p.12)

Al respecto, Díaz y Aguado (2018), sostienen que se debe normar el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración a través de determinados procedimientos administrativos, que incluya de forma precisa las formalidades y principios que limitan su actuación y brindan certeza jurídica a los contribuyentes.

2.7 Derechos de los contribuyentes

Salazar (2016), sostiene que el listado de derechos de los contribuyentes debe interpretarse de manera extensiva, considerando un enfoque garantista, conforme se efectúa la interpretación de los derechos en calidad de persona; es decir, que los contribuyentes deben gozar los derechos establecidos en la Constitución Política. Así, por ejemplo, tienen el “derecho a la verdad material y procesal cuando los contribuyentes requieran conoce[r] los motivos factuales y jurídicos que sustentan las imputaciones de las deudas e infracciones tributarias.” (p. 89).

Asimismo, el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en el artículo 92°, establece los derechos de los administrados, conforme se describen a continuación:

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria;
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes

El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario quienes podrán solicitarlo en los términos establecidos por el Artículo 39°.

- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.
Asimismo, el acceso a los expedientes se rige por lo establecido en el Artículo 131°.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;
- g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170°;
- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;
- i) Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 93°, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85°;

- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria;
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria;
- m) Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36°;
- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria;
- p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.
- q) Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.

Sobre el particular, es de precisar que, en nuestro ordenamiento jurídico tributario se regula mecanismos que buscan salvaguardar los derechos de los contribuyentes ante posibles vulneraciones por parte de la Administración Tributaria, siendo uno de ellos, el recurso de apelación que se interpone ante el

Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas, según lo establecido en el artículo 145° del Código Tributario.

Conforme lo expuesto, resulta pertinente estudiar las facultades discrecionales de la Administración Tributaria desde la perspectiva jurídica y fáctica para poder establecer lineamientos jurídicos adecuados con base en una realidad tangible, donde se respete a cabalidad los límites impuestos por el ordenamiento legal de un Estado de Derecho, a fin de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al Estado y a la Administración Tributaria.

Por ello, la presente investigación está orientada a contribuir de manera práctica y teórica los efectos que tienen las facultades discrecionales de la Administración Tributaria sobre la seguridad jurídica, situación que puede vulnerar, en mayor o menor proporción, los derechos de los contribuyentes, en especial durante el procedimiento de fiscalización tributaria. De esta manera, se busca incentivar que la autoridad administrativa ejerza sus facultades discrecionales debidamente, respetando los límites que la ley impone, a fin de garantizar el respeto de los derechos de los sujetos fiscalizados (contribuyentes).

III. Marco conceptual

En el presente trabajo se basa en los siguientes conceptos:

- **Apelación:** recurso presentado por el contribuyente contra las resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven los reclamos; en este caso, el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver dentro de los plazos establecidos. (artículo 145° del Código Tributario)
- **Contribuyente:** Es aquél que forma parte de la relación tributaria, es decir, que interactúa directamente con la administración tributaria, toda vez que,

realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. (Artículo 8° del Código Tributario)

- **Discrecionalidad:** se origina a partir de las limitaciones que tiene el legislador para regular todas actuaciones de la administración tributaria, existiendo la necesidad de flexibilizarlas para alcanzar el interés público, dejando de lado la arbitrariedad y respetando los derechos de los administrados (Cabos, 2018).
- **Facultad de fiscalización:** es la facultad que la Administración ejerce discrecionalmente, la cual consiste en inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias. (Artículo 62° del Código Tributario).
- **Procedimiento de Fiscalización:** procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo el cumplimiento de obligaciones formales; y, concluye con la notificación de la Resolución de Determinación, y las Resoluciones de Multa que correspondan. (Artículo I del RPF SUNAT)
- **Reclamación:** constituye un mecanismo de defensa, que se interpone contra los actos de la administración tributaria relacionados con la determinación de la obligación tributaria que afectan al contribuyente. (Artículo 135° del Código Tributario).
- **Seguridad Jurídica:** representa la garantía que poseen los individuos en un Estado de Derecho, brindando certeza respecto a las consecuencias jurídicas que tiene determinado hecho realizado por una persona (Bravo, 2010).

1.2. Formulación del problema

Ante lo expuesto anteriormente, formulamos la siguiente pregunta:

¿Cómo afecta la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019?

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo general

Determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1.3.2. Objetivos específicos

O₁: Establecer la naturaleza jurídica de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.

O₂: Identificar la facultad discrecional de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización.

O₃: Describir la seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización, como garantía de los derechos de los contribuyentes.

1.4. Hipótesis

La facultad discrecional de la Administración Tributaria afecta la seguridad jurídica, como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017 - 2019.

1.5. Limitaciones

Para afrontar el brote del Coronavirus (COVID - 19) calificado como pandemia por la Organización Mundial de la Salud, el Gobierno Peruano declaró el Estado de Emergencia Nacional durante el 2020, estableciendo medidas restrictivas que se han

extendido hasta la actualidad; generando que, durante desarrollo de la presente investigación, se presenten las siguientes limitaciones:

- El acceso a lugares públicos como bibliotecas inicialmente fue restringido, luego fue permitido de manera progresiva y con límite de aforo según el nivel de riesgo de cada provincia; asimismo, las universidades a nivel nacional, incluyendo la Universidad Privada del Norte (UPN), aún no han reiniciado sus actividades académicas de manera presencial, por lo que, no brindan el servicio de biblioteca. Por estas razones, el investigador ha tenido acceso limitado a fuentes bibliográficas impresas como libros, revistas, tesis, que permitan contar con información suficiente sobre las variables en estudio.
- Respecto a las entrevistas a los especialistas en materia tributaria, como consecuencia de las medidas sanitarias establecidas para reducir el riesgo de contagio, fue imposible aplicarlas de manera presencial; asimismo, no fue posible entrevistar una mayor cantidad de especialistas, debido al cierre de las entidades donde era posible ubicarlos, como Colegios Profesionales, Universidades, Empresas; no obstante, se consiguió contactar con un número mínimo de especialistas, que contribuyeron con el desarrollo de la investigación.

1.6. Implicancias

La presente investigación tiene implicancias prácticas y teóricas, conforme de describen a continuación:

- Implicancia práctica

El propósito de esta investigación es incentivar que la Administración Tributaria ejerza sus facultades discrecionales en el marco de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico, respetando los derechos de los contribuyentes y brindando certeza respecto a su actuación en los distintos procedimientos tributarios,

especialmente en el de fiscalización, donde se puede generar obligaciones económicas para el contribuyente, por la determinación de mayores impuestos e imposición de multas por infracciones tributarias. Asimismo, permite que los contribuyentes cuenten con un sistema tributario eficiente, donde prevalece el respeto de sus derechos y garantías, por parte de la autoridad tributaria.

- Implicancia teórica

La presente investigación facilitará a los lectores, estudiantes e investigadores a entender el tema de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria y la seguridad jurídica como garantía de los derechos del contribuyente, además, constituye una fuente de consulta para futuras investigaciones sobre la materia; de esta manera se contribuye en ampliar la doctrina existente del tema investigado.

CAPÍTULO II. METODOLOGÍA

2.1. Tipo de investigación

Para Hernández (2006), “La investigación cualitativa se fundamenta en una perspectiva interpretativa centrada en el entendimiento del significado de las acciones de los seres vivos, principalmente humanos y sus instituciones”, precisando que, “el enfoque cualitativo evalúa el desarrollo natural de los sucesos, es decir, no hay manipulación de ni estimulación de con respecto a la realidad” (p. 9).

El mismo autor, señala que el “Diseño de investigación”, constituye el plan o estrategia que se define para recopilar la información que se necesita para responder a las preguntas de investigación; precisando que, el diseño no experimental, es aquel que se realiza sin manipular las variables, observando los fenómenos en su estado natural para luego analizarlos. La investigación de las variables puede efectuarse en un momento único, indagando su incidencia en una población para su posterior descripción; aplicando un estudio transversal descriptivo.

De esta manera, la presente investigación tiene un enfoque cualitativo con diseño no experimental transversal descriptivo, por los siguientes motivos:

- **Tipo de investigación:** Hernández (2006), citando Mertens (2005), señala que “la investigación no experimental es apropiada para variables que no pueden o deben ser manipuladas o resulta complicado hacerlo” (p. 207). Por ello, el presente estudio es no experimental, puesto que, se efectúa sin manipular las variables intencionadamente.
- **Tiempo de aplicación de la variable:** Según Hernández (2006) el tipo diseño transversal, permite realizar un corte temporal al momento de investigar las variables, es decir, no es obligatorio analizarlas a lo largo del tiempo. Por tanto, la presente

investigación corte transversal, tiene definido un periodo de evaluación de las variables, que son los años 2017, 2018 y 2019.

- **Tipo de pregunta planteada en el problema:** Hernández (2006), sostiene que las investigaciones con diseño transversal descriptivo indagan la incidencia de las variables en una población. Por lo que, la presente investigación es descriptiva, indagando la situación de las variables en el periodo de estudio, para evaluar y describir el efecto que tiene la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad.

2.2. Población y muestra

2.2.1. Población

La población en estudio está conformada las Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en merito a los recursos de apelación presentados por contribuyentes inscritos en la Intendencia Regional de La Libertad durante el periodo 2017-2019, equivalen a un total de 563 resoluciones, según base de datos del Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), considerando el criterio de búsqueda “Intendencia Regional de La Libertad” y periodo “01/01/2017 al 31/12/2019”, excluyendo aquellas que no guardan relación con el objeto de estudio (Quejas, Asuntos Aduaneros, entre otros).

2.2.2. Muestra

Para las investigaciones cualitativas, al no pretender generalizar los resultados, “las muestras no probabilísticas o dirigidas son de gran valor, pues logran obtener los casos que interesan al investigador y que llegan a ofrecer una gran riqueza para la recolección y el análisis de los datos” (Hernández, 2006, p. 565); siendo necesario en algunas ocasiones la opinión de expertos en un tema (Hernández, 2014).

Asimismo, Arias (2012) señala que el muestreo intencional es aquel que permite al investigador seleccionar los elementos que considera apropiados en base sus propios juicios.

Así, a fin de establecer el tamaño de la muestra se consideró la población total, conformada por las 563 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante el periodo 2017-2019, relacionadas con los contribuyentes de la Intendencia Regional La Libertad - SUNAT, de las cuales, a juicio del investigador, se ha seleccionado por conveniencia treinta (30) de ellas, las cuales estén referidas al desarrollo del procedimiento de fiscalización y que cuenten con un fallo para el contribuyente.

Asimismo, se considera una muestra de seis (6) especialistas, conformado por profesionales abogados y contadores, con experiencia en materia tributaria mínima de tres (3).

2.3. Técnicas e instrumentos de recolección y análisis de datos

El procedimiento de recolección de datos consistió en analizar documentos, jurisprudencia, normatividad jurídica, empleo de entrevistas que sirvieron para lograr los objetivos de la investigación; a través de la aplicación de técnicas e instrumentos que tienen por finalidad estudiar y describir cada variable, los cuales han sido los siguientes:

2.3.1. Técnicas

- Análisis documental: aplicada para obtener información contenida en libros, trabajos de investigación y artículos; analizando doctrina como “Fundamentos de Derecho Tributario”; “Aspectos básicos respecto a la fiscalización tributaria en el Perú”, “La discrecionalidad en el Derecho Tributario”, entre otros. Garantizando su confiabilidad a través del

establecimiento de criterios que orientan la búsqueda de la información, tales como “Facultad discrecional”, “Seguridad jurídica”, “Derechos del contribuyente”; así como, por la experiencia del investigador en materia tributaria.

- Análisis Jurisprudencial: aplicada para analizar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, como, las siguientes: RTF N° 7716-1-2017, N° 980-5-2017, N° 10388-8-2018, N° 5152-11-2018, N° 11829-2-2019, N° 259-8-2019, entre otras.
- Análisis normativo: aplicada para analizar la normatividad sobre el tema investigado, tales como, el TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (2007), aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF.
- Entrevista: aplicada a especialistas en materia tributaria, con más de Rodolfo Zárate Genaro, Aparicio Chiroque Alvines, Marlo Aguilar Castro, Jorge Vértiz Cayo y Juan Farfán Ramírez, profesionales en contabilidad, así como, a la abogada Lita Castillo Gonzáles; quienes compartieron su opinión en relación con las preguntas formuladas sobre el tema de investigación; que permite validar la información obtenida mediante el análisis documental, jurisprudencial y normativo.

2.3.2. Instrumentos

- Guía de Análisis Documental: para extraer información de los libros, revistas, artículos, normas, entre otros, respecto al tema de investigación.
- Guía de Análisis Jurisprudencial, para la recolección de información sobre las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se hará uso de este instrumento, donde se

consigna datos como número de resolución, fecha de expedición, asunto, procedencia, base legal, afectación por la Administración Tributaria (Intendencia Regional de La Libertad), argumentos de las partes (Administración Tributaria y Contribuyentes), argumentos del Tribunal Fiscal para resolver el recurso y parte resolutive (Fundado, Infundado, Fundado en Parte, Revocatoria, Confirmación, Nulidad, etc.), con la finalidad de conocer el efecto de la facultad discrecional de la administración tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de Trujillo.

- Guía de Preguntas, mediante el cual los especialistas en materia tributaria brindan sus opiniones respecto al tema de investigación; para ello se consideró a profesionales Abogados con especialidad en derecho tributario, así como, contadores que cuentan experiencia en el tema, quienes intervienen directamente en los procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria.

2.3.3. Métodos de Análisis de Datos

Para el desarrollo de la presente investigación se empleará los siguientes métodos:

- **Inductivo-deductivo:** mediante este método, se efectúa la observación y análisis de cada caso en particular, que brindan una mayor aproximación sobre la realidad que enfrentan los contribuyentes durante el proceso de fiscalización de la Administración Tributaria, quien ejerce sus facultades discrecionales durante dicho procedimiento; así, al relacionar los datos obtenidos, nos permite generar conclusiones generales, a través de una labor deductiva.

2.4. Procedimiento

Para cumplir con los objetivos establecidos en la presenta investigación, la recolección y análisis de datos, se realiza de la manera siguiente:

- Obtener datos e información sobre doctrina relacionada con las variables materia de estudio, a través de la revisión de fuentes bibliográficas como libros impresos y digitales, revistas, repositorios de universidades nacionales y extranjeras, bases de datos de Scielo.org, Redalyc.org y Google Académico, para cual se utilizó criterios de búsqueda como “Derecho Tributario”, “Facultad Discrecional”, “Administración Tributaria”, “Principios tributarios”, “Procedimiento de Fiscalización”, “Seguridad Jurídica”, “Derechos del Constitucionales”, “Derechos del Contribuyente” entre otros que necesarios para abordar el tema de investigación; extrayendo los aspectos más relevantes de cada texto consultado, aplicando de la técnica de análisis documental y el instrumento Guía de Análisis Documental.
- Asimismo, para obtener la información de la jurisprudencia relacionada con las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, se efectuó la búsqueda de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el periodo 2017-2019, publicadas en el portal institucional del Ministerio de Economía y Finanzas, sección "Jurisprudencia / Búsqueda de Precedentes Jurisprudenciales / Por contenido de Resoluciones"¹, respecto a recursos de apelación presentados contra las resoluciones que resuelven los reclamos atendidos por la Intendencia Regional La Libertad de la SUNAT, seleccionando por conveniencia treinta (30) de ellas, que guardan relación con el objeto de

¹ Consulta efectuada a través del enlace: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_Contenido.htm

estudio, por estar referidas al desarrollo del procedimiento de fiscalización de los contribuyentes de La Libertad.

- Luego, a través del instrumento Guía de Análisis Jurisprudencial se obtiene la información pertinente de las treinta (30) Resoluciones del Tribunal Fiscal seleccionadas, del periodo 2017 - 2019; procediendo analizar de cada caso en concreto, para identificar los aspectos más relevantes sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización y la afectación de la seguridad jurídica como garantía de los contribuyentes de La Libertad.
- Posteriormente, con la aplicación la técnica de entrevista y el instrumento Guía de Preguntas, se obtuvo la opinión de los especialistas (contadores y abogados), sobre las cuatro (04) preguntas formuladas, con relación a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria y la seguridad jurídica.
- Por último, la información y datos obtenidos son presentados a través de tablas y gráficos elaborados a través de la herramienta informática Excel, los cuales muestran los principales hallazgos sobre las facultades discrecionales de la Administración Tributaria y la seguridad jurídica como garantía de los derechos del contribuyente, en el periodo 2017 – 2019; efectuando su análisis e interpretación de manera conjunta con la finalidad dar respuesta al planteamiento del problema de investigación.

2.5. Aspectos éticos

Para el desarrollo del presente estudio, la aplicación los instrumentos de recolección de datos se efectuó respetando la propiedad intelectual de los autores, al realizar las citas y referencias de las fuentes consultadas por el investigador, las cuales

se redactan aplicando las normas APA (American Psychological Association), en cumplimiento con la normatividad de la Universidad Privada del Norte.

Asimismo, se tiene en cuenta la confidencialidad de datos personales, protegiendo y manteniendo en reserva la información personal de los entrevistados, en caso así lo dispongan.

Además, como parte de los lineamientos éticos se considera el respeto de valores como la honestidad, responsabilidad, profesionalismo, veracidad y autenticidad, en la recolección, procesamiento y análisis de datos e información, que orientan al cumplimiento de los objetivos establecidos en la investigación.

CAPÍTULO III. RESULTADOS

En el presente capítulo, se muestran los resultados que se obtuvieron con la aplicación de las técnicas de investigación, tales como, análisis documental, jurisprudencial y normativo y entrevista a especialistas.

Los hallazgos de la investigación se analizan considerando los objetivos e hipótesis establecidos, a fin de determinar la afectación de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad durante el periodo 2017-2019.

El análisis y presentación de los resultados se muestran en tablas y gráficos, conforme se detalla a continuación:

- **Con relación al Objetivo Específico₁: “Establecer la naturaleza jurídica de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria”.**

Mediante la aplicación de la Guía de Análisis Documental, se recopiló información de diversas fuentes, tales como, libros, revistas, tesis, artículos científicos, entre otros; advirtiendo que, la discrecionalidad es la facultad que tienen los órganos de la administración pública para decidir su forma de actuación respecto a situaciones no reguladas en las normas, teniendo en cuenta el interés público.

Al respecto, se tiene lo señalado por algunos autores nacionales y extranjeros, como Villegas (2015), De la Vega (2012) y Gavidía (2018), quienes consideran que la facultad discrecional es una potestad que la norma otorga a la Administración para decidir libremente su actuación sobre situaciones no reguladas, considerando diversas alternativas; Baca (2012), agrega que, la autorización para ejercer una facultad discrecional puede ser explícita o implícita. Estos autores coinciden que, la decisión adoptada por la autoridad debe considerar el interés público y el respeto de los derechos constitucionales, sin abusar del poder otorgado.

Asimismo, Gonzáles y Velásquez (2018), señalan que la administración, en ejercicio de una facultad discrecional, puede regular sus criterios de actuación, considerando que las normas no establecen el contenido concreto de sus decisiones en una situación específica. Así, considerando lo señalado por Manduca (2018), la facultad discrecional cuenta con doble sustento, el primero es que su existencia se remite a una norma que autoriza su ejercicio, y el segundo es que, está sujeta a los límites que le impone el ordenamiento jurídico.

De lo expuesto, se desprende que la facultad discrecional es una potestad de la autoridad administrativa, incluyendo a la Administración Tributaria, que permite tomar decisiones respecto a situaciones no previstas en el ordenamiento jurídico, basándose en la experiencia y conocimientos técnicos sobre el tema; siendo preciso mencionar, que las decisiones adoptadas en mérito a dichas facultades deben ser las más convenientes para el interés público, sin vulnerar los derechos de los ciudadanos.

Respecto al marco normativo de las facultades discrecionales, en legislación nacional, tenemos que la Constitución Política del Perú (1993), en su artículo 74°, dispone que “(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. (...)”.

De igual manera, el TUO del Código Tributario, en la Norma IV del Título Preliminar, establece que, “(...) En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. (...)”. Además, el citado texto normativo, regula los procedimientos en los que la Administración ejerce discrecionalmente sus facultades, tales como:

- Artículo 10°, “(...) la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos. (...)”.
- Artículo 62°, “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional (...). Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales: (...)”.
- Artículos 82° y 166°, “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”; “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, (...)”.

- Artículo 116°, “(...) el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades: (...) Ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares (...)”.
- Artículos 10°, 29°, 36° y 79°, “(...) pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario”; “El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar”; “(...) la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite (...)”; “Si los deudores tributarios no declararan ni determinaran, o habiendo declarado no efectuaran la determinación de los tributos de periodicidad anual ni realizaran los pagos respectivos dentro del término de tres

(3) días hábiles otorgado por la Administración, ésta podrá emitir la Orden de Pago, a cuenta del tributo omitido, (...).”

- Artículo 192°, “La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. (...).”

Es así que, la Administración Tributaria cuenta con un marco normativo que autoriza su actuación discrecional en distintas situaciones que la norma contempla, es decir, que puede regular su propio actuar sobre determinadas materias tributarias, entre ellas, el ejercicio de la facultad de fiscalización; sin embargo, según lo establecido en la norma constitucional, dichas facultades deben ser ejercidas dentro de los límites que la ley impone, respetando el interés público, así como, los derechos de los contribuyentes.

- Respecto al Objetivo Específico2: “Identificar la facultad discrecional de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización”.

De la aplicación de la Guía de Análisis Documental, a través de la técnica de análisis normativo del ordenamiento jurídico interno que establece las disposiciones sobre el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, se obtuvo la siguiente información:

La legislación nacional regula las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, a través del Texto Único Ordenado del Código Tributario, estableciendo que, debe ejercerse adoptando decisión más conveniente para el interés público y dentro del marco de la ley establece (Norma IV del TP); advirtiendo que, la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional, contando una serie de facultades que le permitan cumplir con sus objetivos (artículo 62°).

De igual manera, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, define criterios que la Administración Tributaria debe cumplir durante el ejercicio de la facultad de fiscalización, estableciendo lo siguiente:

- Artículo 1, “El Procedimiento de Fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento”.
- Artículo 2, “Durante el Procedimiento de Fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas”.
- Artículo 4, “Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para:

a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización (...)

- Artículo 6, “Del Resultado del Requerimiento

Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización (...)

- Artículo 10, “El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Las resoluciones de determinación y de multa contendrán, los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario y en el caso del procedimiento de fiscalización parcial electrónica, la resolución de determinación, adicionalmente debe incluir la evaluación de los sustentos proporcionados por el sujeto fiscalizado, en caso éste los hubiera presentado.”

- Primera Disposición Complementaria Final, “El Agente Fiscalizador y el Sujeto Fiscalizado deben cumplir, durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización, con el principio de conducta procedimental establecido en el inciso a) del artículo 92 del Código Tributario así como en el numeral 1.8 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General”.

De esta manera, se aprecia que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Tributaria discrecionalidad para el ejercicio sus funciones durante el procedimiento de fiscalización, existiendo la posibilidad que el auditor (agente fiscalizador) requiera a los contribuyentes y a terceros la información y documentación que considere pertinente para el cumplimiento de sus objetivos; incluso tiene la potestad de solicitar la elaboración de informes y análisis relacionados con hechos que pueden generar obligaciones tributarias, decidiendo sobre la forma y condiciones de presentación que estime pertinente, siendo que las actuaciones adoptadas durante el citado procedimiento, son de libre elección del funcionario de la Administración.

Asimismo, del análisis de las normas tributarias, se advierte que, en las fiscalizaciones definitivas, queda a criterio de la Administración Tributaria comunicar al sujeto fiscalizado (contribuyentes) la evaluación de los sustentos proporcionados durante el procedimiento de fiscalización.

De otro lado, como resultado de la aplicación de la Guía de Análisis Jurisprudencial, mediante la técnica de análisis jurisprudencial, se recopiló la información de las Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas durante el periodo 2017 - 2019, conforme se muestra a continuación:

A. Reparos efectuados sin haber solicitado información al contribuyente.

Tabla N° 2

Resolución de Tribunal Fiscal N° 7716-I-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Los valores emitidos por la administración le atribuyen operaciones por montos que no ha realizado con las facturas observadas, pues estas se le extraviaron y les dio de baja, hecho que fue acreditado con la denuncia policial y formatos presentados a la Administración
Argumentos de la Administración Tributaria	Producto de la fiscalización practicada a la recurrente se efectuaron reparos a la base imponible, entre otros, por ventas omitidas derivadas de compras no registradas; así como reparos al crédito fiscal por gastos ajenos al giro de negocio que tampoco fueron sustentados en la etapa de reclamación.
Argumentos del Tribunal Fiscal	<p>La Administración podía determinar la obligación tributaria sobre base cierta en base a los elementos proporcionados por el contribuyente o por terceros, siempre que se estableciera con exactitud y con pruebas concluyentes que la recurrente vendió los bienes a que se refiere las facturas de compra observadas, es decir, que se haya comprobado que realmente se produjo las ventas de dichos bienes, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron.</p> <p>La Administración efectuó un reparo al crédito fiscal sin haber requerido previamente al contribuyente que sustente con la documentación pertinente la relación existente entre el giro de negocio y las compras efectuadas, vulnerando el ejercicio de su derecho de defensa durante esta etapa del procedimiento de fiscalización.</p>
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia y las Resoluciones de Determinación, en el extremo referido al ingreso de ventas, sobre base cierta, por compras no registradas.
Comentario del tesista	En la presente resolución se advierte que la administración no ejerció adecuadamente su facultad discrecional otorgada para realizar su función fiscalizadora, toda vez que, durante el procedimiento de fiscalización al contribuyente realizó reparos sin contar con elementos suficientes que los acrediten, toda vez que, no requirió información necesaria durante la etapa de fiscalización, lo cual constituye una vulneración a los derechos del contribuyente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 3

Resolución de Tribunal Fiscal N° 9236-10-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Señala que en los casos en que el bien materia del traslado constituya parte integrante de su propio medio de transporte (autopartes) no será de aplicación lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago; precisando que, prestó servicios de transportes de carga por carretera a empresas localizadas en la provincia de Chiclayo, en donde adquiriría los repuestos, combustibles y lubricantes observados, trasladándolos en vehículos de su propiedad.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que el contribuyente emitió diversas facturas, el mismo día, por el mismo tipo de bienes (suministros y/o repuestos y combustibles) y al mismo proveedor, por tanto, se trata de una sola operación, sujeta a la obligación de usar los medios de pago establecidos en la norma; sin embargo, el contribuyente no ha acreditado los medios de pago utilizados para cancelar dichas facturas. Asimismo, señala que el contribuyente no acreditó el traslado (guías de remisión remitente y transportista emitidas y/o recibidas) de los bienes detallados en las facturas de compra observadas; por tanto, estas corresponden a operaciones no reales.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración no solicitó al recurrente que acredite la realización de las operaciones contenidas en las facturas observadas, sino que, solo requirió la exhibición de diversas guías de remisión como determinante para considerar dichas facturas (materia del reparo) como operaciones no reales. Asimismo, la Administración efectuó reparos a diversas facturas cuyo pago no se realizó con los medios de pago que señala la norma, por considerar que todas estas pertenecen a una sola operación; sin embargo, no se ha acreditado que las partes hayan pactado un precio o cantidad determinados, sobre cuya base pueda considerarse que las distintas facturas emitidas corresponden a una sola operación, que determine el uso de los medios de pago.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en el extremo referido al reparo por operaciones no reales y por el no uso de medios de pago.
Comentario del tesista	Como se aprecia en la presente Resolución, el Tribunal Fiscal revoca lo determinado por la Administración Tributaria, toda vez que, con su actuar en el procedimiento de fiscalización practicado al contribuyente, no logró acreditar fehacientemente que los reparos efectuados estén debidamente sustentados, asumiendo criterios que afectaban los derechos del contribuyente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 4
Resolución de Tribunal Fiscal N° 4446-5-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	La resolución debe ser declarada nula, toda vez que, no se ha pronunciado sobre todas las cuestiones planteadas en su recurso de reclamación.
Argumentos de la Administración Tributaria	Como resultado del procedimiento de fiscalización realizado por sus obligaciones tributarias del IGV, se efectuaron reparos al débito y crédito fiscal del IGV, entre otros, por diferencias entre lo declarado y lo anotado en el Registro de Ventas, diferencias entre lo declarado y lo anotado en el Registro de Compras, por lo que, se declaró infundado el reclamo presentado.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración reparó el crédito fiscal por diferencia entre lo declarado y lo anotado en el Registro de Compras; sin haber procedido a requerir al recurrente al respecto ni detallado resultado alguno que sustente el reparo formulado en dicho extremo; por lo que, procede levantarlo por falta de sustento.
Parte Resolutiva	Declarar NULA la Resolución de Intendencia, en el extremo referido al reparo por diferencias entre lo declarado y lo anotado en el Registro de Compras, y declarar Fundado el recurso de reclamación en tal extremo.
Comentario del tesista	Conforme se advierte de la Resolución, la Administración Tributaria efectuó reparos al contribuyente, pese a que, durante el procedimiento de fiscalización no se pronunció respecto aquellos hechos, actuación que resulta arbitraria y que vulnera los derechos del contribuyente por carecer de sustento.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.
Elaboración : Propia.

Tabla N° 5
Resolución de Tribunal Fiscal N° 10482-10-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Señala que la gratificación extraordinaria objeto de reparo fue otorgada a los obreros que se encontraban laborando, así como, a los que contaban con boleta de baja producción o permisos autorizados, sin considerar a los que tenían ausencias no autorizadas; siendo que, el objeto de dicha gratificación es incentivar al personal para que realicen sus labores al igual que años anteriores.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que, como resultado del procedimiento de fiscalización parcial iniciado al contribuyente por el Impuesto a la Renta, reparó el gasto por gratificaciones extraordinarias al considerar que está no acreditó el criterio de generalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración sólo reparó el incumplimiento del criterio de generalidad en el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias otorgadas a los trabajadores que se encontraban en la situación “Suspensión Perfecta”, sin efectuar cuestionamiento alguno respecto de las gratificaciones otorgadas a los trabajadores del contribuyente que se encontraban en situación de “Activo o Subsidiado”; por lo que, corresponde levantar el reparo en este extremo.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en el extremo que incluye en el importe a reparar las gratificaciones extraordinarias que otorgó el contribuyente a sus trabajadores que se encontraban en condición de “Activo o Subsidiado”.
Comentario del tesista	Del análisis efectuado a la citada resolución se advierte que, la Administración efectuó reparos por un importe que no está totalmente fundamentado, es decir, que no se motivó debidamente todo el monto del reparo, toda vez que, solo se requirió al contribuyente información y/o documentación relacionada con un solo aspecto; dicha situación generó un estado de indefensión al contribuyente y atento contra la seguridad jurídica, pues el contribuyente no tiene la posibilidad de conocer con certeza o exactitud los motivos de la actuación de la administración para efectuar dicho reparo durante el procedimiento de fiscalización.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

B. Reparos efectuados sin valorar adecuadamente los documentos presentados por el contribuyente.

Tabla N° 6

Resolución de Tribunal Fiscal N° 980-5-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	El contribuyente señala que se encuentra imposibilitado de sustentar el hecho que los documentos involucrados hubieran sido pagados mediante el sistema de medios de pago, no teniendo la documentación fehaciente que le permita tener dicha evidencia, siendo que solicitó a su proveedor, sin haber recibido respuesta.
Argumentos de la Administración Tributaria	Solicitó al contribuyente presentar y/o exhibir los medios de pago con relación a las facturas observadas detalladas en el requerimiento efectuado, además que, respecto de las facturas pendiente de pago, el estado de adeudos presentado por el recurrente no constituye medio de pago dispuesto en la normativa pertinente.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración efectuó reparo al Impuesto General a las Ventas correspondiente al mes de enero, pese a que, de la información remitida por el contribuyente no verifica que haya efectuado el pago de la Factura N° 025-2937, en efectivo. Asimismo, efectuó reparo al IGV, considerando que letra de cambio correspondiente a las Facturas N° 025-3001 y N° 025-3003 no estaría pendiente de pago en el año 2005, el contribuyente no ha acreditado el uso del medio de pago correspondiente. Sin embargo, el vencimiento de dicha letra de cambio no corresponde al 2005 sino al 2006, por tanto, no se ha demostrado que el pago se hubiera efectuado en el 2005
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en el extremo referido al reparo por operaciones no acreditadas con medios de pago por los importes de S/ 1511.74 y S/ 1311.56, correspondiente a enero y junio.
Comentario del tesista	En la presente resolución se advierte que la Administración determinó reparos al Impuesto General a las Ventas en perjuicio del contribuyente, al no haber acreditado el uso de medios de pagos previstos en la normativa pertinente para el pago de determinados comprobantes de pago; no obstante, la Administración no consideró la información proporcionada por el contribuyente, efectuando dichos reparos a su libre discrecionalidad en el ejercicio de la facultad de fiscalización.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.
Elaboración : Propia.

Tabla N° 7

Resolución de Tribunal Fiscal N° 5451-8-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que sus operaciones son reales, lo que se ha visto materializado en el proyecto habitacional que le permitió realizar operaciones generadoras de la obligación tributaria vinculada con el Impuesto General a las Ventas, para lo cual presentó fotografías, que prueban los servicios prestados por su proveedor y que no fueron meritados debidamente.
Argumentos de la Administración Tributaria	Producto del procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó reparos, entre otros, por operaciones no reales, toda vez que, el contribuyente no presentó documentación fehaciente (documentos que evidencien la entrega al contratista de los materiales utilizados, kárdex de control de materiales utilizados, valorizaciones, etc.) que acredite la prestación de los servicios reparados.
Argumentos del Tribunal Fiscal	De la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por el contribuyente, se infiere de manera fehaciente que contrató a la empresa para brinde diversos servicios referidos a la actividad de construcción, que debían estar ejecutados en la obra de propiedad del contribuyente denominada “Condominio El Floral”; verificándose que por dichos servicios se emitieron las respectivas valorizaciones y cotizaciones por importes que se ajustan a los montos de las facturas emitidas por el servicio prestado, dejando constancia que la empresa cumplió con ejecutar los trabajos contratados y que estos fueron cancelados en su totalidad.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en el extremo referido al reparo por operaciones no reales con relación a las Facturas N° 001-000252, 001-000281, 001-000343, 001-000672 y 001-000746.
Comentario del tesista	En la referida Resolución se aprecia que la Administración Tributaria, en el marco de sus facultades discrecionales, solicitó información al contribuyente para acreditar de manera fehaciente los servicios contratados; sin embargo, a su juicio consideró que ciertos documentos no eran pasibles de merituar por carecer de fecha cierta de celebración al haberse presentado con posterioridad, además que, los documentos proporcionados no resultan suficientes para acreditar que los servicios contratados por el contribuyente se realizaron realmente; lo cual vulnera los derechos del contribuyente durante el procedimiento de fiscalización.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 8

Resolución de Tribunal Fiscal N° 8309-8-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que la Administración indicó que al no haber cumplido con exhibir el medio de pago que sustentara el ingreso de efectivo correspondiente al préstamo registrado en su Libro de Caja y Bancos, determinó ingresos presuntos por saldo de caja negativo, sin embargo, no se le solicitó que desvirtuara ello, sino que se le pidió que cumpliera con lo solicitado, sin especificar lo requerido, lo cual deviene en ambiguo, restándole posibilidades de defensa.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señalan que efectuó reparos al débito fiscal y crédito fiscal del Impuesto General de las Ventas, debido a que determinó sobre base presunta de ventas o ingresos omitidos, toda vez que, se detectaron saldos negativos de caja y se verificó que el contribuyente no acreditó el uso de medios de pago respecto de diversas operaciones de compra.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración no se encontraba facultada para utilizar el procedimiento de determinación sobre base presunta para determinar la obligación tributaria, amparándose en el solo hecho de la no utilización de medios de pago en el préstamo que habría recibido el contribuyente, lo cual determinó saldos negativos que constituyen ventas o ingresos omitidos a partir de lo cual se presumen ingresos no contabilizados, pese a que, el contribuyente durante la fiscalización presentó diversos documentos que acreditan que el préstamo es real, los cuales no fueron meritados en su totalidad por la administración tributaria.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia y la Resolución de Determinación.
Comentario del tesista	De la revisión de la Resolución se aprecia la Administración Tributaria, durante el procedimiento de fiscalización practicado al contribuyente, solicitó información para acreditar el ingreso de efectivo que fue registrado en sus libros contables; sin embargo, la información proporcionada por el contribuyente, según el criterio de la administración, no acredita lo solicitado al no haber presentado el documento de medio de pago, sin valorar los demás documentos presentados.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 9

Resolución de Tribunal Fiscal N° 4497-8-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Durante el procedimiento de fiscalización el contribuyente sostuvo que la correcta determinación de la obligación tributaria implicaba el reconocimiento como costo de venta en la determinación del Impuesto a la Renta de segunda categoría, de las mejoras que habrían sido introducidas por el Banco Interamericano de Finanzas en dicho inmueble, que le fueron transferidos a título gratuito, antes de producirse su venta.
Argumentos de la Administración Tributaria	La Administración Tributaria señala que durante el procedimiento de fiscalización verificó que el contribuyente no habría efectuado el cálculo correcto del Impuesto a la Renta correspondiente a la ganancia de capital obtenida por la enajenación del inmueble materia de observación, toda vez que, dedujo como costo de venta el monto de edificación y demás obras complementarias; así como, el costo de adquisición al ser cancelado en efectivo (sin utilizar medio de pago), no corresponde ser considerado como costo computable sujeto a deducción del valor de venta.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Sostiene que corresponde que la Administración evalúe la documentación presentada por el contribuyente a fin de determinar si las mejoras fijas y permanentes que este alega, son pasibles a ser consideradas como costo computable para deducirlas del valor de venta del inmueble, considerando que el contribuyente presentó diversa información para sustentar la determinación del impuesto a la renta de segunda categoría, la cual no fue merituada por la Administración.
Parte Resolutiva	Declarar Nula la Resolución de Intendencia y Resolución de Determinación.
Comentario del tésista	Conforme se aprecia de la Resolución, durante el procedimiento de fiscalización efectuado al contribuyente, la Administración Tributaria procedió a reparar el impuesto a la renta de segunda categoría por la enajenación de un inmueble, al considerar que este no acredita fehacientemente el costo computable que se dedujo del valor de venta para determinar dicho impuesto, pese a que, el contribuyente presentó diversos documentos para levantar las observaciones efectuadas por la Administración.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 10

Resolución de Tribunal Fiscal N° 9564-8-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que cuando aún no había concluido la fiscalización, presentó mayores pruebas que no fueron consideradas por la Administración, procediendo a efectuar reparos por operaciones no reales; advirtiendo que, existirían vicios en la actuación del auditor, al no haber considerado las facturas proporcionadas y no pronunciarse sobre los pagos y depósitos a los proveedores. Concluye que las operaciones observadas se efectuaron en la realidad, pues no podrían haberse construido y terminado las obras, sin haber realizado las operaciones de compra contenidas en las facturas observadas.
Argumentos de la Administración Tributaria	El contribuyente no presentó documentos adicionales a los comprobantes de pago que sustenten suficientemente la realización de las operaciones observadas; determinando que, las operaciones descritas en los comprobantes de pago, por la compra de materiales de construcción y artículos de ferrería constituían operaciones no reales.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración Tributaria, en el ejercicio de su facultad discrecional, solicitó al contribuyente información que sustente la realización, naturaleza, cuantía y necesidad del costo o gasto con cada proveedor; sin embargo, la información proporcionada por el contribuyente no fue evaluada por la administración durante la fiscalización y precedió a efectuar los reparos por operaciones no reales, limitando su derecho de defensa.
Parte Resolutiva	Declarar Nulas las Resoluciones de Determinación y la Resolución de Intendencia, en el extremo del reparo por operaciones no reales.
Comentario del tesista	Conforme se aprecia de la Resolución, el Tribunal Fiscal advierte que corresponde a la Administración Tributaria evaluar toda la documentación que el contribuyente proporciona durante el procedimiento de fiscalización, a efectos de determinar si estos desvirtuaban o no las observaciones que sustentaban el reparo por operaciones no reales con los proveedores.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 11

Resolución de Tribunal Fiscal N° 9386-1-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que si bien las liquidaciones de compra no señalan la dirección completa donde se entregaron los productos, este hecho es una falta de carácter formal, pero no es argumento suficiente para señalar que las operaciones comerciales sustentadas en dichos comprobantes de pago son inexistentes o que los bienes no fueron entregados en los almacenes.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señalan que las liquidaciones de compra indican de manera general la dirección del vendedor, no identificándose la dirección de las personas que habrían vendido los espárragos detallados en dichos comprobantes.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Del análisis conjunto de la documentación proporcionada por el contribuyente, se concluye que este presentó un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acreditan razonablemente que las liquidaciones de compra observadas corresponden a operaciones fehacientes y además presentó documentación que evidencia indicios razonables de la efectiva compra de espárragos a los proveedores.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia, en el extremo del reparo al costo de ventas por no acreditar fehacientemente la adquisición de los bienes descritos en las liquidaciones de compra emitidas a proveedores
Comentario del tesista	Conforme se aprecia de la Resolución, el Tribunal Fiscal revoca lo determinado por la Administración Tributaria, al considerar que existen indicios suficientes en la documentación proporcionada por el contribuyente para acreditar fehacientemente que realizó las operaciones comerciales observadas, aspectos que no fueron considerados por la Administración durante el procedimiento de fiscalización

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 12

Resolución de Tribunal Fiscal N° 10388-8-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que no existe norma alguna que obligue a contratar proveedores del medio local que tengan cierto reconocimiento, y que el mercado de la oferta y demanda de productos es libre y de competencia leal; además considera que la administración tributaria tiene un criterio arbitrario y subjetivo al señalar que los correos electrónicos, las fotocopias de comprobantes de caja, cheques y vouchers de depósitos no constituyen elementos mínimos de prueba de las operaciones efectuadas.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señala que las labores efectuadas por la proveedora podrían haber sido realizados en la ciudad de Trujillo, más aún, el proveedor no es reconocido en el rubro, toda vez que en el ejercicio 2017 ha tenido un mes en el que no ha percibido ingresos y en cinco meses estos no han superado los S/ 1000.00; precisando que el contribuyente presentó diversos documentos que sustentan el pago, mas no la realización de la operación.
Argumentos del Tribunal Fiscal	En el caso de la proveedora que se efectuó el reparo, se advierte que las operaciones comerciales corresponden a los servicios, toda vez que, obran correos electrónicos a través de los cuales se estableció la orden del servicio, la aceptación del trabajo, los lineamientos del servicio, se dio la conformidad a los avances y al resultado final, lo que demuestra que se llegaron a ejecutar; no siendo competencia de la Administración establecer la forma de elección de los proveedores, toda vez que, ello responde a las estrategias de negocios que desarrolla la recurrente en su actividad empresarial.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia, en el extremo referido al reparo de las operaciones efectuadas con una proveedora.
Comentario del tesista	En la presente Resolución se aprecia que el Tribunal Fiscal revoca lo determinado por la Administración Tributaria, al considerar que, de la documentación proporcionada por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, existen elementos suficientes para acreditar las operaciones comerciales del mismo.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 13

Resolución de Tribunal Fiscal N° 5999-10-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que presentó documentos que no fueron meritutados por la administración tributaria, siendo preciso que, investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señala que el contribuyente no proporcionó los medios probatorios suficientes que acrediten la efectiva realización de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago observados; por tanto, no acreditó la fehaciencia de las operaciones materia de reparo.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La administración tributaria no consideró los documentos presentados por el contribuyente, a efectos de desvirtuar o no las observaciones que sustentan el reparo por operaciones no reales, pese a que, fueron presentados con anterioridad al cierre del requerimiento efectuado, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente.
Parte Resolutiva	Declarar Nulas las Resoluciones de Determinación y la Resolución de Intendencia en el extremo referido a dichos valores.
Comentario del tesista	Conforme la presente Resolución, el Tribunal Fiscal declaró nulo lo actuado por la Administración Tributaria, al considerar que durante el procedimiento de fiscalización se vulneró el derecho de defensa del contribuyente, al no evaluar adecuadamente todos los documentos proporcionados por el mismo para acreditar la fehaciencia de sus operaciones.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 14

Resolución de Tribunal Fiscal N° 8731-8-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que, durante el procedimiento de fiscalización presentó a la Administración diversa documentación a fin de acreditar el principio de causalidad en el contrato de alquiler celebrado con el socio y principal accionista de la empresa, a fin de justificar el gasto que califica como deducible.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señala que el contribuyente tiene como actividad económica la fabricación de autobuses, precisando que este no sustentó la relación de necesidad del gasto observado (relación de causa –efecto), es decir, cuál sería el beneficio directo o indirecto que con el uso de las marcas alquiladas obtendría en la fabricación de autobuses.
Argumentos del Tribunal Fiscal	De la apreciación conjunta de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que el contribuyente celebró un contrato de autorización de uso de marcas, a efectos de ser utilizados en los vehículos que fabrica, lo cual resulta razonable en su quehacer empresarial y sus fines del negocio; por tanto, el gasto observado se encuentra acorde con el principio de causalidad.
Parte Resolutiva	Declarar fundado el reclamo, en el extremo referido al reparo por alquiler de marca mediante contrato de 2 de enero de 2012.
Comentario del tesista	De la presente resolución se aprecia que el Tribunal Fiscal declara fundado el pedido del contribuyente, al considerar que, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada se acredita el principio de causalidad en el gasto efectuado, toda vez que, dichos distintivos contribuyen a crear valor en los productos que se ofrecen en el mercado, siendo generadores de ingresos potenciales para la empresa.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 15
Resolución de Tribunal Fiscal N° 761-8-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que se encuentra acreditado que el pago de regalías materia de observación califica como un gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta.
Argumentos de la Administración Tributaria	La Administración señala que producto de la fiscalización efectuada al contribuyente, se reparó el gasto incurrido por concepto de regalías, debido a que no se acreditó que cumpla con el principio de causalidad; concluyendo que la diversa información exhibida durante el procedimiento de fiscalización no permitía demostrar que el incremento del nivel de ventas se debía al uso de la marca, sino que, correspondía a la publicidad ofrecida a través de diversos medios.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Resulta razonable en el quehacer empresarial de la recurrente y para sus fines y objetivos de negocio, por cuanto, por definición propia las marcas y los signos distintivos contribuyen a crear valor al diferenciar la calidad y las características particulares de los productos y servicios que se ofrecen en el mercado, por consiguiente, se verifica que el gasto observado se encuentra acorde con el principio de causalidad; precisando que el incremento de las ventas de la recurrente tiene relación con lo que invirtió en publicidad, puesto que conforme se verificó, en dicha publicidad (volantes, banners, paneles, periódicos, revistas y demás documentos) se utilizó la marca materia del “Contrato de Cesión de Derechos de Uso”.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia, en el extremo referido al reparo al gasto por concepto de regalías contenido en las Facturas observadas.
Comentario del tesista	Del análisis de la citada Resolución se advierte que, la Administración Tributaria no valoró los medios probatorios presentados por el contribuyente de manera razonable, toda vez que, una actuación conjunta de los documentos presentados durante el procedimiento de fiscalización, permiten evidenciar que los gastos efectuados por el contribuyente se encuentran debidamente sustentado. Por tanto, se vulnera los derechos del contribuyente, pues a, criterio y discreción del auditor se pretende formular reparos sin evaluar razonablemente los documentos presentados.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 16

Resolución de Tribunal Fiscal N° 4353-8-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Señala que la operación observada corresponde a un préstamo concedido al Sector Público Nacional, y en consecuencia los intereses generados por los bonos emitidos a través del Programa de Rescate Financiero Agropecuario (RFA) se encuentran dentro de los alcances de exoneración prevista en la Ley del Impuesto a la Renta.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que, como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado al contribuyente, se reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, al haber observado entre otros, intereses generados por el rendimiento de los bonos emitidos por el RFA, debido a que no constituyen créditos al Sector Público Nacional, y, por tanto, dentro de los alcances de las exoneraciones establecidas en la Ley del impuesto a la Renta.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Considerando los pronunciamientos emitidos por los órganos competentes del Ministerio de Economía y Finanzas, sobre la naturaleza de los bonos emitidos en el marco del Programa de Rescate Financiero, así como, las normas legales sobre la materia, los bonos de Tesoro Público emitidos por el MEF, califican como un crédito otorgado al Sector Público Nacional, ya que están dentro del marco de la Ley General del Sistema de Endeudamiento Público y cuyo servicio es atendido por el MEF con cargo a la partida presupuestaria del servicio de deuda pública, por lo que, su rendimiento a través de intereses que generan gozan de la exoneración establecida en la Ley del Impuesto a la Renta.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en los extremos referidos a los intereses generados por el rendimiento de los bonos emitidos por el programa de rescate financiero (RFA) y las provisiones no deducibles por no cumplir con los requisitos de las provisiones específicas.
Comentario del tesista	De la Resolución precedente, se advierte que la Administración efectuó reparos al contribuyente sin realizar un análisis adecuado de los documentos e información presentada dentro del procedimiento de fiscalización, sin considerar o efectuar la opinión de organismos públicos especializados en la materia objeto del reparo; de esta manera, se genera afectación a los derechos del contribuyente por no recibir una motivación razonable de la actuación de la Administración.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.
Elaboración : Propia.

Tabla N° 17
Resolución de Tribunal Fiscal N° 11517-8-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Manifiesta que se le adjudicó la buena pro para la ejecución de una obra, siendo que los trabajos de mejoramiento consistían en la construcción de aulas, ambientes, servicios higiénicos, piscigranjas, galpones, entre otros, por lo que, subcontrato los servicios de proveedores observados a efecto ejecutar la citada obra.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, toda vez que el recurrente no sustentó con elementos de prueba que, de manera razonable y suficiente, permitan acreditar la realidad de los servicios prestados por sus proveedores.
Argumentos del Tribunal Fiscal	El contribuyente presentó Sub Contratos de Obra, para la prestación de servicios relacionados con la construcción de la citada Obra; copias de las valorizaciones, donde se aprecia que los proveedores informan sobre los avances de los avances y el encargado del a obra da su conformidad; y, documentos relaciones con los pagos por tales servicios (cheques, depósitos, transferencias bancarias, depósitos de detracción). Por tanto, del análisis de la documentación presentada por el contribuyente se acredita la efectiva prestación de los servicios descritos en los comprobantes de pago observados por la Administración; por lo que, el reparo no se encuentra arreglado a Ley, correspondiendo revocarlo en este extremo.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en el extremo referido al reparo por operaciones no reales correspondientes a los proveedores.
Comentario del tesista	Según se advierte de la Resolución materia de análisis, el contribuyente proporcionó diversa documentación que acreditan la realidad de las operaciones observadas, sin embargo, la Administración no efectúa una valoración conjunta de ellos para determinar adecuadamente los reparos, afectando los derechos del contribuyente, al ejercer inadecuadamente sus actuaciones en el procedimiento de fiscalización.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 18

Resolución de Tribunal Fiscal N° 7206-8-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	<p>La Administración se sustentó únicamente en lo consignado en la declaración jurada anual, que incluye cuentas por cobrar a clientes o terceros, para desconocer sus afirmaciones y documentación presentada, respecto a que parte de los abonos bancarios observados corresponden a la cancelación que hicieron sus clientes de diversas facturas emitidas por servicios prestados durante dicho ejercicio.</p> <p>Agrega que, el auditor no demostró con medios probatorios que no tuviera cuentas por cobrar generadas en el ejercicio fiscalizado, siendo la declaración jurada anual lo único que fundamenta el reparo.</p>
Argumentos de la Administración Tributaria	<p>Producto de la fiscalización se reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas por presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencia en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero, considerando toda la documentación ofrecida en el procedimiento de fiscalización.</p>
Argumentos del Tribunal Fiscal	<p>La Administración consideró que los abonos o depósitos bancarios materia de reparo no fueron sustentados por el contribuyente debido a que, señaló que estos correspondían a la cancelación por parte de sus clientes de facturas emitidas por servicios prestados en el ejercicio, sin embargo, la Administración señaló que ello carecía de sustento, pues en la declaración jurada anual no se consignó que tuviera cuentas por cobrar a clientes o terceros.</p> <p>Al respecto, la Administración no debió limitarse a recoger lo consignado por el contribuyente en la declaración jurada, sino que, resultaba necesario que realice actuaciones probatorias adicionales como cruces de información, a fin de determinar de manera fehaciente si los referidos depósitos correspondían a la cancelación de las facturas a las que hizo referencia el recurrente, por tanto, el reparo efectuado no está debidamente sustentado.</p>
Parte Resolutiva	<p>Revocar la Resolución de Intendencia.</p>
Comentario del tesista	<p>La no efectúa acciones que contribuyan a llegar a la verdad material, pese a contar con facultades discrecionales para efectuar requerimientos de información y/o documentación a terceros sobre aspectos susceptibles de generar obligaciones tributarias; lo cual valorado en forma conjunta con el</p>

sustento presentado por el contribuyente permitiría evaluar de manera razonable aquel hecho; por lo que, se atenta contra los derechos del contribuyente al no tener la certeza que sus medios probatorios serán merituados adecuadamente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 19

Resolución de Tribunal Fiscal N° 12049-10-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal

<p>Argumentos del Contribuyente</p>	<p>Señala que, durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar diversos documentos e información que evaluados conjuntamente permite concluir que sus operaciones fueron fehacientes; existe una obra a la cual se destinaron los materiales adquiridos, y la Administración no emitió pronunciamiento sobre todos los documentos e información. Precizando que, la Administración señala que el punto de partida para el traslado de los bienes, es una casa habitación, cuestionando sus operaciones por el incumplimiento de terceros, sin haber realizado investigaciones adicionales. En relación al punto de llegada señala que, corresponden a caseríos que no tienen una dirección exacta, por lo que, se indicaba direcciones referenciales, lo que se verifica con una inspección, que no se hizo.</p> <p>Las notas de ingreso presentadas se encuentran acorde con sus operaciones, y acreditan el control de entrada de materiales, la Administración les resta mérito probatorio porque no tienen fecha de elaboración, numeración ni visto de revisión o conformidad, sin efectuar otros mecanismos que sustenten sus observaciones, pues no existe un formato legal que indique la información que debe contener. Además, el Kárdex sí cumple con los requisitos mínimos formales, y en dicho documento se refleja el control de los materiales con los que ejecutó la obra.</p>
<p>Argumentos de la Administración Tributaria</p>	<p>Como resultado del procedimiento de fiscalización se reparó el crédito fiscal del IGV, por sustentarse en operaciones no fehacientes, toda vez que, el contribuyente no presentó documentación que acredite cómo se vinculó con el proveedor observado, y de la constatación domiciliaria al lugar donde fueron recogidos los materiales, se verificó que el inmueble es una casa habitación y que no reúne las condiciones de un almacén, no se especificó el lugar donde se recibieron los materiales contenidos en las facturas</p>

	<p>observadas, las notas de ingreso presentadas no tienen fecha de elaboración, numeración, visto de revisión y conformidad, el Kárdex no tiene numeración correlativa, fecha de elaboración, visto bueno o conformidad y los vouchers de pago no cubren la totalidad del monto facturado.</p>
<p>Argumentos del Tribunal Fiscal</p>	<p>La afirmación de la Administración respecto a que el inmueble del proveedor no reúne las condiciones de un almacén, no resulta suficiente a efecto de desconocer el mérito probatorio de las guías de traslado de los bienes; con relación al punto de llegada de los materiales, resulta razonable dirección consignada, teniendo en cuenta que, de acuerdo al Contrato de Consorcio y el Contrato de Ejecución de Obra, que no han sido cuestionados por la Administración, algunos de los caseríos en los que el contribuyente realizaría la obra se encuentran ubicados en el distrito de su ejecución.</p> <p>Asimismo, los documentos de Ingresos de materiales y Kárdex, se aprecia que indican los materiales ingresados al almacén asociando tales bienes a cada una de las guías de remisión presentadas, y el Kárdex hace referencia al stock inicial y final de bienes, así como a los movimientos del stock, los que son identificados e individualizados; los cuales permitirían identificar las operaciones observadas, pues de su revisión se advierte que, registran las entradas y salidas de la mercadería adquirida, y hace referencia a las guías de remisión, que consignan el número de factura, fecha de emisión y cantidades; y, las constancias de depósitos, estados de cuenta y cheque, se aprecia que la cuenta donde se depositaron los importes, es del proveedor. Por tanto, el contribuyente ha presentado documentación adicional a sus comprobantes de pago y registros contables, que acreditan razonablemente el transporte de los bienes adquiridos, el ingreso a sus inventarios y los pagos efectuados por tales operaciones.</p>
<p>Parte Resolutiva</p>	<p>Declarar fundada la reclamación formulada en el extremo de operaciones no fehacientes.</p>
<p>Comentario del tesista</p>	<p>Conforme se aprecia en la citada resolución, la Administración Tributaria no ha realizado una valoración razonable de los medios probatorios presentados por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, los cuales evaluados de manera conjunta brindan elementos suficientes para sustentar y desvirtuar las observaciones efectuadas; situación que, repercute y afecta los derechos del contribuyente.</p>

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.
Elaboración : Propia.

C. Reparos efectuados sin sustento debido o motivación en los criterios adoptados por la Administración Tributaria.

Tabla N° 20

Resolución de Tribunal Fiscal N° 58-3-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que sufrió la pérdida de sus comprobantes de pago, por lo que, presentó una denuncia policial y comunicó por medio de un escrito a la Administración la pérdida de dichos documentos, sin embargo, la Administración no ha tenido en cuenta estos hechos.
Argumentos de la Administración Tributaria	Como resultado de la fiscalización efectuada al contribuyente, se efectuaron reparos a la base imponible por ventas omitidas; procediendo a solicitarle que presente las facturas de ventas que correspondían a las constancias de detracción, lo cual no fue presentado por el contribuyente.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración ha determinado la existencia de ventas no declaradas, tomando en cuenta los importes contenidos en constancias de detracciones ingresadas a las cuentas del contribuyente, documentación sustentatoria y lo contabilizado en el Registro de Ventas, pese a que, no es suficiente por sí sola la información obtenida por la Administración a partir de los depósitos efectuados en la cuenta de detracciones del deudor tributario, por tanto, dicho reparo no se encuentra debidamente sustentado.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia en el extremo referido al reparo por ingresos o ventas omitidas.
Comentario del tesista	En la presente resolución, se aprecia que el Tribunal Fiscal revoca el reparo a la base imponible efectuada al contribuyente por ingresos omitidos, toda vez que, la Administración Tributaria, a su propio juicio, consideró que las detracciones ingresadas en las cuentas del contribuyente eran medio suficiente para acreditar que existía ingresos no declarados.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 21

Resolución de Tribunal Fiscal N° 5172-8-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que las retenciones efectuadas se pactaron en base al contrato firmado, siendo que las condiciones de trabajo se deben respetar sin importar la índole; precisando que la información solicitada por la Administración no es pasible de ser presentada por este, toda vez que, son de propiedad de la empresa que lo contrató.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señala que reparó las retenciones de quinta categoría del ejercicio 2016, toda vez que, el contribuyente no acreditó la existencia de relación laboral de dependencia con el empleador, pues no cumplió con exhibir el contrato de trabajo o boletas de pago en las que se indique la modalidad de trabajo que realiza, entre otros, por lo tanto, las retenciones efectuadas de enero a diciembre de 2016 carecen de sustento legal.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Corresponde que la Administración realice una mayor actuación probatoria efectuando las actuaciones que considere pertinentes, a efecto de establecer de manera sustentada la naturaleza de la prestación de servicios del contribuyente por la cual se efectuaron las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, que fueron objeto de reparo.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia.
Comentario del tesista	En el presente Resolución se advierte que el Tribunal Fiscal, revoca lo determinado por la Administración Tributaria, toda vez que, los reparos a las retenciones de quinta categoría efectuadas por el empleador se realizaron sin considerar mayor actuación probatoria que permitan determinar la naturaleza laboral o no de los servicios prestados por el contribuyente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 22
Resolución de Tribunal Fiscal N° 8612-10-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	<p>Según lo interpretado por la Administración, los gastos reparados no podrían deducirse en el periodo de su devengo, dado que la adquisición de activos para la puesta en marcha del Proyecto Unidad Operativa N° 3 (UP3) constituye una inversión destinada a incrementar la capacidad productiva de la empresa, lo que implica durante el ejercicio fiscalizado se habría encontrado en etapa pre operativa para la expansión de sus actividades; sin embargo, en dicho periodo se encontraba ejecutando un proyecto para incrementar sus actividades ya existentes, que incluía la adquisición de activos fijos calificados mediante la celebración de contratos de arrendamiento financiero, entre otras fuentes de financiamiento; por lo que, los gastos financieros materia de reparo son deducibles en el periodo auditado.</p> <p>Asimismo, agrega que, de conformidad con el contrato de arrendamiento financiero celebrado, la falta de pago de las denominadas “pre-cuotas” trae como consecuencia la resolución del contrato; por lo que, el pago de las mismas y sus correspondientes intereses constituyen condición sine qua nom para mantener el financiamiento de la compra de los activos vigente; siendo ello, prueba adicional de que se trata de un gasto vinculado con el mantenimiento de la fuente productora de renta y por tanto, deducible en el ejercicio de devengo.</p>
Argumentos de la Administración Tributaria	<p>Señala que efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de periodo fiscalizado, por gastos pre operativos por pre cuotas de arrendamiento financiero e intereses de pagarés, al considerar que durante dicho periodo el contribuyente se encontraba ejecutando un proyecto de inversión cuyo objeto era aperturar una nueva línea de producción; por lo que, no correspondía que dedujera los citados gastos en el ejercicio auditado, al encontrarse dicho proyecto en etapa pre operativa, sino hasta el periodo en que el activo adquirido estuviera en funcionamiento.</p>
Argumentos del Tribunal Fiscal	<p>Desde la fecha en que el recurrente inició sus actividades comerciales, se dedica a la producción, fabricación, comercialización, exportación y compraventa de tableros aglomerados, siendo que para evitar la obsolescencia de la maquinaria que conforma su línea productiva pusiera</p>

	<p>en riesgo la continuidad de sus operaciones, dispuso desarrollar e implementar un proyecto de inversión que mantuviera e incrementara la capacidad productiva de la empresa sobre lo que ya realizaba, por lo cual optó, entre otras fuentes de financiamiento, por la celebración de contratos de arrendamiento financiero. Logrando adquirir una “Línea de producción monopiso de tableros aglomerados”, estableciéndose el pago de 8 cuotas mensuales, así como pre cuotas correspondientes a intereses generados por desembolsos efectuados por el arrendante para la adquisición del bien y que devengaron hasta el inicio de cronograma de pagos.</p> <p>Sin embargo, no se advierte que dichos desembolsos correspondan a gastos pre operativos por expansión de actividades, como ha considerado la Administración, toda vez que el Proyecto UP3 no comprende el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente (producción de tableros aglomerados); no apreciándose que la Administración haya efectuado las comprobaciones necesarias que permitan establecer que tales erogaciones califiquen como gastos pre operativos por expansión, limitándose a señalar que la implementación de dicho proyecto supone un incremento de la capacidad productiva del contribuyente, y que la expansión de actividades también se encuentra referida a la misma actividad generadora de renta gravada, lo que no resulta correcto considerando los criterios jurisprudenciales establecidos sobre el tema evaluado.</p> <p>Por tanto, el reparo efectuado por la Administración, materia de análisis, no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo revocarlo.</p>
<p>Parte Resolutiva</p>	<p>Revocar la Resolución de Intendencia, en el extremo referido a los reparos por gastos relacionados con gastos pre operativos por concepto de pre cuotas de arrendamiento financiero, e intereses de pagarés, y multa vinculada.</p>
<p>Comentario del tesista</p>	<p>Del análisis de la presente resolución, se observa que la Administración efectuó un reparo al contribuyente sin contar con el sustento adecuado, toda vez que, sus afirmaciones no cuentan con la motivación suficiente para preservar el criterio adoptado, y, por el contrario, no cumple con lo establecido jurisprudencialmente; razón por la cual, se afecta la seguridad jurídica del contribuyente.</p>

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

D. Reparos realizados sin proporcionalidad en las actuaciones de la Administración

Tributaria.

Tabla N° 23

Resolución de Tribunal Fiscal N° 5152-11-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que las retenciones de quinta categoría que la Administración reparó, provienen de ingresos generados como contraprestación por la relación laboral celebrada de forma verbal con su empleador, producto de la cual se efectuaron las retenciones correspondientes de acuerdo a lo pactado con su empleador.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señalan que reparó las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría del ejercicio 2016, declaradas por el contribuyente, toda vez que, no cumplió con proporcionar documentación para verificar el correcto cálculo de las retenciones reparadas; procediendo analizar solo si las referidas retenciones se efectuaron conforme a Ley y no los ingresos percibidos, pues estos no fueron cuestionados.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración efectuó reparos a las retenciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, desconociendo la totalidad de las retenciones de quinta categoría en la determinación de dicho impuesto, toda vez que, el contribuyente no acreditó la relación laboral con el empleador y por considerar que dichas retenciones han sido determinadas en exceso; sin embargo, sí reconoce la existencia de los ingresos por rentas de quinta categoría que sustentan la base imponible para la renta del ejercicio 2016.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia.
Comentario del tesista	Conforme se aprecia en la presente Resolución, el Tribunal Fiscal procedió a revocar la citada Resolución al verificar que la Administración Tributaria efectuó un reparó de forma arbitraria, pues se desconoció el total de las retenciones de quinta efectuadas al contribuyente, sin haber hecho lo mismo con los ingresos que dieron origen a dichas retenciones.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 24

Resolución de Tribunal Fiscal N° 11558-4-2017.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Señala que la Administración desconoció los gastos por depreciación de activos fijos del ejercicio 2005, al considerar que dichos activos solo habrían sido empleados durante el periodo junio a diciembre de 2005, conforme con la facturación emitida a las empresas.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que como consecuencia de la fiscalización se efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por exceso de la provisión de depreciación, toda vez que, de la información proporcionada por este, se verificó que para el cálculo de la depreciación el contribuyente se computaron los 12 meses del año para todos los bienes del activo fijo, sin embargo, de los contratos de construcción y el análisis de ventas presentados, se aprecia que los únicos ingresos obtenidos corresponden a siete (7) meses, procediendo a efectuar el ajuste de la depreciación.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La administración reparó parte del costo y/o gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al estimar la existencia de un exceso de depreciación debido a que el contribuyente depreció sus bienes del activo fijo durante los 12 meses del ejercicio, no obstante, los bienes de rubros Maquinaria y Equipo, así como Muebles y Enseres fueron usados solo durante el periodo junio a diciembre. Sin embargo, el desuso o inactividad temporal de los bienes del activo fijo no acarrea la pérdida del derecho de depreciación de los mismos durante su vida útil, más aún cuando el contribuyente declaró ventas durante todos los meses del año.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia, en el extremo referido al reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por excedo de la provisión por depreciación.
Comentario del tesista	En la presente Resolución se aprecia que la Administración, a su criterio, determinó que existe un exceso en el cálculo de la depreciación, al considerarse los 12 meses del año, cuando el contribuyente solo tuvo 7 meses de actividades relacionadas con los activos materia de depreciación; aspecto que no es amparable para el Tribunal Fiscal al considerar que el desuso temporal de dichos activos no genera la pérdida del derecho de depreciación; procediendo a revocar dicha Resolución.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 25
Resolución de Tribunal Fiscal N° 6469-11-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que la administración tributaria realiza observaciones basadas en presunciones y aspectos subjetivos, al señalar que las proyecciones en que se basó para efectuar las retenciones de quinta categoría fueron sobrevaluadas intencionalmente con el fin de obtener la devolución del fondo de detracciones de su empleador.
Argumentos de la Administración Tributaria	De la información proporcionada por el contribuyente se aprecia que se han proyectado ingresos superiores a los reales y de la conducta reiterada por el recurrente en los ejercicios 2014 y 2015 de generar retenciones indebidas o en exceso, para luego solicitar su devolución; además que, la empleadora realizó los pagos de las citadas retenciones con fondos de su cuenta de detracciones, siendo real intención recuperar estos fondos vía devolución de las retenciones de quinta categoría del contribuyente.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La administración Tributaria efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, al desconocer la totalidad de las retenciones de quinta categoría determinadas, pese a que, no objetó la fehaciencia del servicio prestado por el contribuyente, por lo que, no resulta amparable que se niegue su derecho a reconocerle las retenciones efectuadas por su empleador, aun cuando estas hayan excedido el monto determinado conforme a las normas vigentes.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia y dejar sin efecto la Resolución de Determinación.
Comentario del tesista	En el presente Resolución se observa que el Tribunal Fiscal, revoca lo determinado por la Administración Tributaria, el cual se realizó asumiendo criterios subjetivos que limitan los derechos del contribuyente, al no reconocerle la totalidad de las retenciones efectuadas por su empleador, a pesar de que, su relación laboral no fue observada.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 26
Resolución de Tribunal Fiscal N° 6107-11-2018.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que la administración tributaria le determinó un mayor impuesto, debido a que no logró acreditar fehacientemente la prestación del servicio realizado a sus empleados; pese haber acreditado su relación laboral; considerando un abuso que le soliciten documentos pertenecientes a terceros.
Argumentos de la Administración Tributaria	Señala que reparó las retenciones de quinta categoría del ejercicio 2016, toda vez que, el contribuyente no proporcionó documentación para verificar el correcto cálculo de dichas retenciones, aspecto que tampoco cumplió su empleador; centrando su análisis en determinar si las retenciones se realizaron conforme a Ley; por lo que no objetó los ingresos obtenidos.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración efectuó reparos a las retenciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, desconociendo la totalidad de las retenciones de quinta categoría en la determinación de dicho impuesto, toda vez que, el contribuyente no acreditó la relación laboral con el empleador y por considerar que dichas retenciones han sido determinadas en exceso; sin embargo, sí reconoce la existencia de los ingresos por rentas de quinta categoría que sustentan la base imponible para la renta del ejercicio 2016.
Parte Resolutiva	Revocar la Resolución de Intendencia.
Comentario del tesista	En el presente Resolución se observa que el Tribunal Fiscal, revoca lo determinado por la Administración Tributaria, considerando que los reparos a las retenciones de quinta categoría efectuadas por el empleador se realizaron, pese a que, la información contenida en la documentación proporcionada por el contribuyente, fue utilizada por la administración para determinar de los ingresos por rentas de quinta categoría; lo cual resulta una limitación para los derechos del contribuyente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.
Elaboración : Propia.

Tabla N° 27
Resolución de Tribunal Fiscal N° 11829-2-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	La Administración realizó una valoración sesgada e incompleta de sus pruebas, tanto en fiscalización como en reclamación, asimismo, no realizó una apreciación razonada y en forma conjunta de las mismas, pese haber sido presentadas oportunamente; por tanto, las adquisiciones observadas son absolutamente razonables de acuerdo con su giro de negocio.
Argumentos de la Administración Tributaria	Como resultado de la fiscalización parcial al contribuyente respecto del débito fiscal de ventas y prestaciones de servicios y crédito fiscal de adquisiciones y compra del Impuesto General a las Ventas, emitió los valores impugnados.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración consideró como reparos las observaciones efectuadas al contribuyente por operaciones no reales y detracción fuera de plazo, a pesar que, no correspondía ser considerados como tal, pues, fueron reconocidas y subsanadas por durante el procedimiento de fiscalización mismo y, por tanto, no eran susceptibles de controversia.
Parte Resolutiva	Declarar NULAS las Resoluciones de Determinación en el extremo que considera reparos las observaciones al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por operaciones no reales y en el extremo que se pronuncia sobre aspectos que no son materia de controversia.
Comentario del tesista	De la Resolución analizada, se aprecia que la Administración Tributaria, efectuó reparos al contribuyente pese a que estos no correspondían por haberse subsanado dentro del procedimiento de fiscalización, situación que afecta la seguridad jurídica del contribuyente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

E. Reparos efectuados cambiando el fundamento comunicado al contribuyente.

Tabla N° 28

Resolución de Tribunal Fiscal N° 259-8-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Sostiene que la Administración no tiene un criterio definido, por cuanto no señala si el reparo al crédito fiscal es por la no acreditación del principio de causalidad o por fehaciencia de las operaciones, siendo que sustenta inclusive con jurisprudencia sobre sobre ambos reparos; limitando su derecho a la defensa, toda vez que, no existe certeza de los argumentos que debe desvirtuar al existir contradicción.
Argumentos de la Administración Tributaria	Producto del procedimiento de fiscalización se reparó el crédito fiscal por operaciones no fehacientes, pues los documentos presentados por el contribuyente no resultaron ser suficientes para demostrar la realización de las operaciones observadas, al contener inconsistencias que le restan fehaciencia y no presentó mayores elementos de prueba que permitan generar convicción sobre las compras.
Argumentos del Tribunal Fiscal	La Administración durante el procedimiento de fiscalización efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no acreditarse el cumplimiento del principio de causalidad, uso traslado y destino de las compras; sin embargo, en instancia de reclamación modificó el fundamento del reparo, al señalar que los documentos presentados por el recurrente no resultaba suficiente para demostrar la realización de las operaciones observadas y que el análisis se centró en reunir todos los elementos de prueba e indicios que permitirán identificar la fehaciencia de las operaciones de compra observadas.
Parte Resolutiva	Declarar NULA la Resolución de Intendencia y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación.
Comentario del tesista	En la presente resolución se advierte que la Administración Tributaria cambia el fundamento del reparo efectuado al contribuyente, generando un estado de indefensión e incertidumbre de la situación jurídica que debe afrontar en determinada situación, lo cual afecta sus derechos.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

F. Reparos efectuados incumpliendo el procedimiento de fiscalización.

Tabla N° 29

Resolución de Tribunal Fiscal N° 940-10-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Señala que la Administración ha incurrido en diversos vicios que acarrearán la nulidad del procedimiento de fiscalización, de los valores impugnados y de la resolución apelada.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que, como resultado del procedimiento de fiscalización parcial efectuado al contribuyente, se determinaron reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio, aplicando la tasa de 4.1 % del Impuesto a la Renta, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Conforme las normas y criterios jurisprudenciales, sobre existencia y eficacia de los actos administrativos (resultados de requerimientos), el resultado del requerimiento de fiscalización surtió efecto el día hábil siguiente a su notificación, por lo que, teniendo en cuenta que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas fueron giradas sobre la base del mencionado resultado, tales valores debieron emitirse recién a partir de la fecha en que el resultado adquirió eficacia. Por lo que, al emitirse dichos valores en forma anticipada a la eficacia de los actos administrativos que los sustentan, con prescindencia del procedimiento legal establecido, acarrea su nulidad.
Parte Resolutiva	Declarar NULAS las Resoluciones de Determinación, las Resoluciones de Multa y la Resolución de Intendencia.
Comentario del tesista	Conforme se advierte en la presente resolución, la administración no ha seguido el procedimiento legal dispuesto para las actuaciones dentro de la fiscalización, lo cual vulnera el derecho de seguridad jurídica del contribuyente, toda vez que, al notificarse los documentos en un mismo acto se atenta contra la predictibilidad respecto del procedimiento establecido legalmente.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

Tabla N° 30
Resolución de Tribunal Fiscal N° 7119-10-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	Las resoluciones de determinación y de multa adolecen de nulidad, debido a que las diligencias de notificación de los requerimientos en el procedimiento de fiscalización no se realizaron conforme a Ley.
Argumentos de la Administración Tributaria	Sostiene que la notificación de los requerimientos emitidos en la fiscalización y sus resultados, se efectuaron conforme a la normativa aplicable.
Argumentos del Tribunal Fiscal	Mediante el segundo y tercer requerimiento, la Administración solicitó al contribuyente la exhibición de diversos documentos e información y el sustento de los reparos efectuados, respectivamente; sin embargo, el cierre de dicho requerimientos no se efectuó de conformidad con lo dispuesto en la normas tributarias, es decir, vencido el plazo consignado en el requerimiento, o la nueva fecha otorgada en caso de prórroga y culminada la evaluación de descargos presentados por el sujeto fiscalizado (contribuyente) a las observaciones imputadas en los requerimientos.
Parte Resolutiva	Declarar nulos los resultados de los requerimientos, nulas resoluciones de determinación y la resolución de Intendencia.
Comentario del tesista	Conforme el análisis efectuado a la resolución en cuestión, se observa que la Administración Tributaria no efectúa el cierre de los requerimientos conforme lo dispuesto en norma, sino en fechas posteriores a las que debería realizarse; por lo que, al no actuar conforme a Ley y realizar un acto en el momento que considera oportuno estaría vulnerando los derechos del contribuyente, en especial el de seguridad jurídica.

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

G. Reparos efectuados sin ser comunicados al contribuyente durante el procedimiento de fiscalización.

Tabla N° 31

Resolución de Tribunal Fiscal N° 8164-10-2019.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal	
Argumentos del Contribuyente	<p>Sostiene que la apelada no se ha pronunciado sobre todos los argumentos que refirió en su recurso de reclamación; por lo que, se debe declarar su nulidad.</p> <p>Además, precisa que las resoluciones de determinación impugnadas no consignan base legal ni han evaluado los diferentes elementos de pruebas que presentó durante el procedimiento de fiscalización, supeditándose simplemente a reparar una compra por falta de medios de pago y otro tipo de reparos que a la vez generan una supuesta omisión de tributo, lo que ha producido una motivación insuficiente, débil y vaga como sustento para su emisión, por lo que, resultan nulas de puro derecho.</p> <p>Asimismo, aduce que las resoluciones de determinación fueron emitidas por reparos no señalados en el requerimiento, el cual debía contener las observaciones y conclusiones finales por ser formulado al amparo del artículo 75° del Código Tributario, además, señala que en la determinación de Impuesto General a las Ventas no se ha considerado el saldo de percepciones que tiene que aplicar; y, que la Resolución de multa fue notificado el mismo día que se notifica el cierre de los requerimientos. Por tanto, se ha infringido el procedimiento legal establecido.</p>
Argumentos de la Administración Tributaria	<p>Señala que producto de la fiscalización se formuló reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, y detectó la comisión infracciones que generaron la emisión de multas al contribuyente.</p>
Argumentos del Tribunal Fiscal	<p>De la revisión del Requerimiento notificado al contribuyente al amparo del artículo 75° del Código Tributario, esto es, previamente a la emisión de los valores, la Administración comunicó sus conclusiones al recurrente, indicándole expresamente los reparos formulados, como son: i) Mayor crédito fiscal declarado que la sumatoria individual de los comprobantes de pago anotados en el Registro de Compras en el periodo fiscalizado, y, ii) No exhibió medio de pago de una factura. Verificando que, luego de evaluar los descargos presentados por el contribuyente, la Administración mantuvo los citados reparos.</p>

	<p>No obstante, en las resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto General a las Ventas se advierte que, además de los reparos antes señalados comunicados mediante el último requerimiento formulado como resultado de la fiscalización, contiene reparos al crédito fiscal por: i) Facturas referidas a transferencias gratuitas y ii) Facturas doblemente registradas, los cuales no fueron comunicados como conclusiones del procedimiento de fiscalización al recurrente.</p> <p>Asimismo, se observa que, en el arrastre y aplicación de las percepciones del Impuesto General a las Ventas, la Administración no ha considerado los importes consignados por tal concepto en las declaraciones presentadas por el contribuyente respecto del citado tributo y periodos fiscalizados; pese a que, durante el procedimiento de fiscalización no haya efectuado reparos a las citadas percepciones. Por tanto, no se ha seguido el procedimiento establecido, lo cual implica que el contribuyente no haya podido ejercer su derecho de defensa adecuadamente durante el procedimiento de fiscalización.</p>
<p>Parte Resolutiva</p>	<p>Declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa, en el extremo de los reparos efectuados por facturas a transferencias gratuitas, facturas doblemente registradas, y, arrastre y aplicación de las percepciones del Impuesto General a las Ventas.</p> <p>Revocar la Resolución de Intendencia en dichos extremos.</p>
<p>Comentario del tesista</p>	<p>Del análisis de la resolución en cuestión, se aprecia que, la Administración ejerció inadecuadamente sus actuaciones durante el procedimiento de fiscalización, puesto que, sin sustento alguno formuló reparos al contribuyente sin que estos hayan sido materia de evaluación y comunicación al recurrente; situación que, además de vulnerar su derecho de defensa atenta contra la seguridad jurídica del mismo, toda vez que, el recurrente espera que los resultados de la fiscalización se basen en hechos u observaciones que tuvo conocimiento y oportunidad para desvirtuarlos.</p>

Fuente : Guía de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración : Propia.

De la revisión y análisis de las resoluciones anteriores, se advierte que, durante el procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria se emitieron valores (Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa) que no se encuentran conforme a Ley, toda vez que, en muchos casos no se ha meritado adecuadamente los

medios probatorios de los contribuyentes, algunas de ellos no cuentan con el sustento y motivación debida para determinar los reparos, además, en ciertos casos se ha cambiado el fundamento de dichos valores y otros se han realizado reparos sin que sean comunicados al contribuyente oportunamente a fin de que ejerza su derecho a defensa; por tanto, se estaría vulnerando los derechos sus derechos afectando también el derecho a la seguridad jurídica, tal como se muestra en la tabla siguiente:

Tabla N° 32

Actuaciones de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización que vulneran los derechos del contribuyente.

Actuaciones de la Administración Tributaria que afectan los derechos del contribuyente en el procedimiento de fiscalización	Cantidad	%
Reparos efectuados sin haber solicitado información al contribuyente.	4	13%
Reparos efectuados sin valorar adecuadamente los documentos presentados por el contribuyente.	14	47%
Reparos efectuados sin sustento debido o motivación en los criterios adoptados por la Administración Tributaria.	3	10%
Reparos realizados sin proporcionalidad en las actuaciones de la Administración Tributaria.	5	17%
Reparos efectuados cambiando el fundamento comunicado al contribuyente.	1	3%
Reparos efectuados incumpliendo el procedimiento de fiscalización.	2	7%
Reparos efectuados sin ser comunicados al contribuyente durante el procedimiento de fiscalización.	1	3%
TOTAL	30	100

Fuente : Guías de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración: Propia.

De la tabla N° 32, se observa que el 47% del total de resoluciones revisadas y analizadas vulneran los derechos del contribuyente, al haber efectuado reparos sin que la Administración Tributaria evalúe adecuadamente todos los medios de prueba presentados durante el procedimiento de fiscalización; el 17% de ellas corresponde a valores emitidos pese a que las actuaciones de la Administración en la fiscalización no fueron proporcionales; el 13% fueron por valores que contienen reparos sin haber solicitado información al contribuyente sobre el particular; el 10% de las resoluciones

contienen reparos sin el debido sustento o motivación de la actuación de la Administración; el 7% de las resoluciones fueron por reparos que no siguieron el debido procedimiento de fiscalización; mientras que el 3% corresponde a reparos cuyos fundamentos que lo sustentan fueron cambiados y otro 3% por reparos que se realizaron sin que sean comunicados a contribuyente fiscalizado.

Asimismo, del análisis de las referidas resoluciones se aprecia que el Tribunal Fiscal difiere de los argumentos de la Administración Tributaria, lo cual deja en evidencia el actuar irregular de esta última, situación que se intenta revertir a través de un fallo favorable para el contribuyente, permitiendo que las actuaciones que han vulnerado el marco jurídico tributario y por ende los derechos del contribuyente, sean revocadas, declaradas nulas o fundadas para el recurrente, según se muestra en la tabla y figura siguientes:

Tabla N° 33

Fallos emitidos por Tribunal Fiscal en las resoluciones del periodo 2017 - 2019.

Fallos del Tribunal Fiscal en las resoluciones analizadas	Cantidad	%
Fundada	2	7%
Nula	8	27%
Revocada	20	66%
TOTAL	30	100

Fuente : Guías de Análisis Jurisprudencial.

Elaboración: Propia.

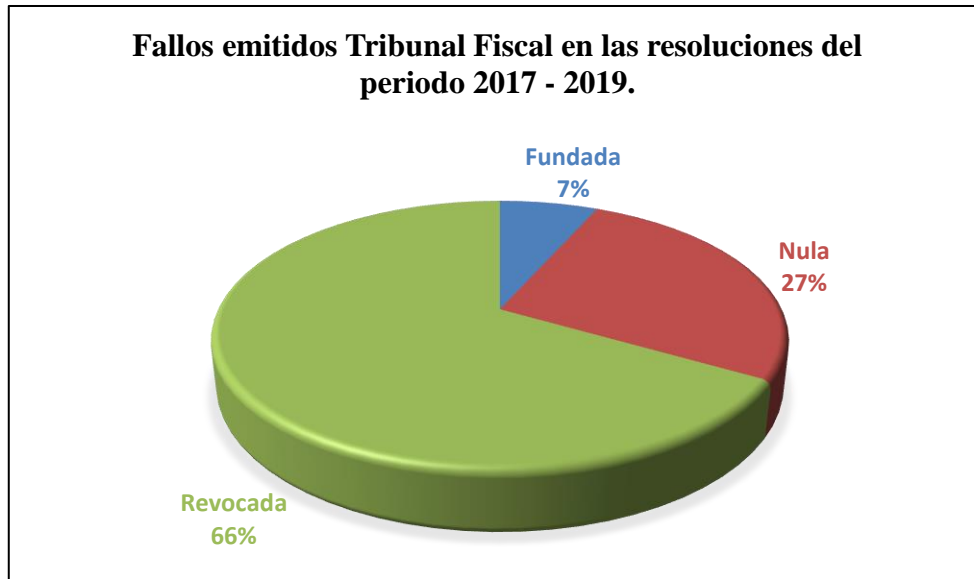


Figura 02: Fallos del Tribunal Fiscal en las resoluciones del periodo 2017 - 2019.
La presente figura muestra los resultados de los fallos por el Tribunal Fiscal en las resoluciones analizadas en la presente investigación, periodo 2017 - 2019.

De la tabla N° 33 y figura 02, se advierte que, el 66% del total de resoluciones analizadas que fueron emitidas por el Tribunal Fiscal durante el periodo 2017 - 2019, vía recurso de apelación, revocan la decisión de la Administración Tributaria, el 27% la declaran nula y solo el 7% declaran fundada la apelación interpuesta por el contribuyente. Ciertamente, al haberse revocado lo resuelto por la Administración, está reconociendo que, en el desarrollo de sus procedimientos, se ha evidenciado la existencia irregularidades que afectan los derechos de los contribuyentes.

- **En cuanto al Objetivo Específico3: “Describir la seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización, como garantía de los derechos de los contribuyentes”.**

De la aplicación de la técnica de entrevista, a través de la Guía de Preguntas, se obtuvo información por parte de especialistas con más de cinco (5) años de experiencia en temas tributarios, quienes dieron su opinión crítica respecto a las preguntas planteadas sobre el tema objeto de estudio, conforme se detalla a continuación:

Tabla N° 34

Pregunta 1: *¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?*

Entrevistado	Respuesta
Rodolfo Zárate Genaro	“(…) las acciones tomadas por los auditores durante la fiscalización atentan contra el contribuyente, en ocasiones los auditores se interesan más en recaudar de manera rápida que en fiscalizar y para ello aplican acciones que obligan al fiscalizado a aceptar supuestos convenios que evitarían en el futuro multas y mayores deudas.”
Aparicio Chiroque Alvines	“Depende su actuación del auditor, si en un procedimiento de fiscalización tributaria, el auditor en su ejercicio de función hace mal uso de las facultades discrecionales que le otorga la ley, estará atentando contra el debido proceso y la seguridad jurídica de los contribuyentes; y si actúa en base a las normas, reglas y procedimientos establecidos y de conformidad a los hechos encontrados en el auditado, no atentará contra el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente.”
Marlo Aguilar Castro	“(…) definitivamente si afectan al derecho a la seguridad jurídica, por cuanto la aplicación de la discrecionalidad al no ser un instrumento fijo, lo que hace es generar incertidumbre, más allá de que en muchos de los casos fuese beneficiosa al contribuyente, éste nunca lo sabe por lo tanto es un tema que queda a criterio del propio auditor, no pudiendo el contribuyente solicitarlo en cada caso; ese es el motivo principal de la afectación a la seguridad jurídica para mí.”
Jorge Vértiz Cayo	“Si, puesto que la razón de ser de toda institución pública y en general deben existir reglas de juego simples, claras, objetivas y precisas, puesto que al tener un carácter subjetivo puede existir incertidumbre o vicios de apreciación o interpretación en la aplicación de multas, sanciones entre otros.”
Juan Farfán Ramírez	“En algunas ocasiones sí, ya que el poder discrecional de la misma ley o la norma, en determinado momento no obliga a proceder de determinado modo, por tanto, otorga libertad de decisión a aquella autoridad que ejercerá este poder o, cuando en la norma existe la posibilidad de más de un modo de obrar sobre determinada situación, entonces deja a discreción (apelando a su sensatez) y en base a la decisión más favorable obedeciendo a ciertos preceptos como el bien o beneficio del estado, este último precepto en muchas ocasiones influye en la decisión de los fiscalizadores, sumado a eso sus planes estratégicos que incluyen las metas por recaudación tributaria principalmente hacen que los procedimientos en muchos casos se direccionen hacia las sanciones pecuniarias a los administrados.”
Lita Castillo Gonzáles	“Si, en la medida que, en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, los auditores realizan distintas actuaciones que no brindan certeza a los contribuyentes.”

Fuente : Guía de Preguntas.

Elaboración : Propia.

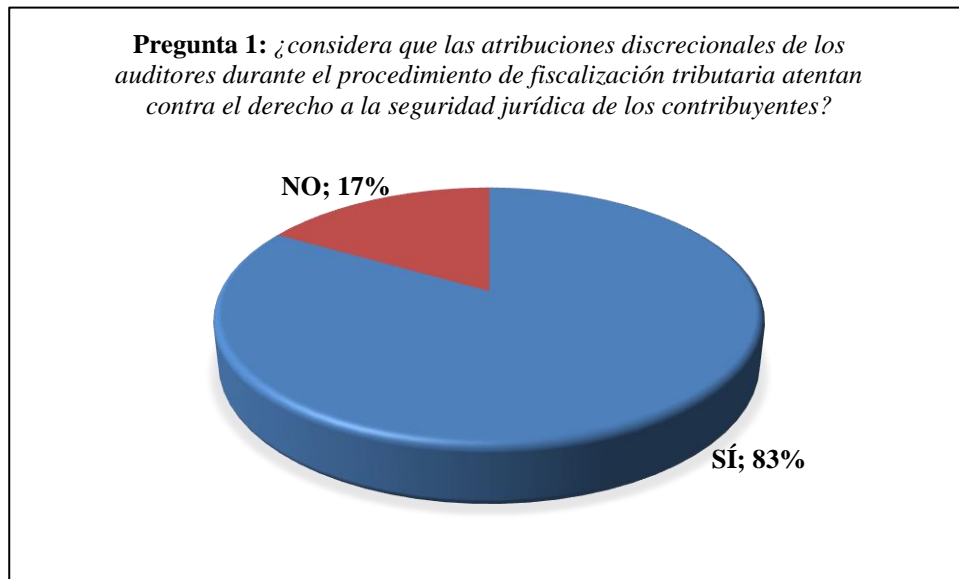


Figura 03: Discrecionalidad de los auditores y seguridad jurídica de los contribuyentes.
La presente figura muestra los resultados de las respuestas brindadas por los especialistas entrevistados, con relación a la pregunta 1.

De tabla N° 34 y figura 03, se observa que, el 83% de los entrevistados considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria si atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes, toda vez que, la discrecionalidad tiene un carácter subjetivo que queda a criterio del auditor, lo cual genera un estado de incertidumbre, vicios de apreciación o interpretación; y, el 17% indica que dicha facultad no atenta contra el citado derecho.

Tabla N° 35

Pregunta 2: *¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?*

Entrevistado	Respuesta
Rodolfo Zárate Genaro	“(…) los fiscalizadores muchas veces coaccionan al contribuyente de manera abusiva y prepotente con la finalidad de cohibirlo y lograr la firma de un convenio que compromete al contribuyente pagar un determinado importe bajo la amenaza de multarlo si es que se niega a firmar dicho convenio.”
Aparicio Chiroque Alvines	“Un auditor está preparado para realizar este tipo de actividad, por tanto, a la hora de realizar un procedimiento de fiscalización debe ejercer correctamente sus facultades discrecionales.”
Marlo Aguilar Castro	“(…) NO, puesto que son apegados a las normas por consiguiente mecanizados en sus acciones, dejando de lado una parte importante de la relación estado – Administrado, como lo es la empatía, sin embargo la buena noticia por decirlo así, es que el contribuyente tiene la posibilidad de presentar los recursos de reclamación y apelación en el proceso contencioso tributario, lo cual también constituye un esencial derecho a la defensa, más allá de que los plazos de resolución de los mencionados recursos a mi criterio resultan ser demasiado extensos.”
Jorge Vértiz Cayo	“No, puesto que muchas veces no valoran los esfuerzos que realizan las empresas en desarrollar sus operaciones en una zona como Tumbes que, por problemas de infraestructura, geográficos, falta de cultura tributaria y de formalización entre otros, quieren equipararlas o compararlas con otras zonas en general de lima; ya quisiéramos que las empresas de Tumbes tengan los beneficios tributarios existentes en Tacna o toda la Selva.”
Juan Farfán Ramírez	“La discrecionalidad tiene espacio debido que la Ley no contiene todas las soluciones o interpretaciones a simple vista de los problemas que se presentan, es decir por la imposibilidad misma de la ley para regular todo caso concreto a partir de alguna forma de generalidad, ya que lo precisado por la ley permite realizar valoraciones conforme a ella, es por eso que en algunas ocasiones consideran que la discrecionalidad está relacionada a la arbitrariedad, esto se da porque la Administración ejerce su libertad al momento de decidir sobre alternativas igualmente válidas con relación a aspectos que son de su competencia, todo ello se convierte en arbitrariedad cuando algunos procedimientos o sanciones son determinadas por voluntad del auditor convirtiéndose estas en una decisión arbitraria.”
Lita Castillo Gonzáles	“No, porque en reiterados casos, los auditores de la Administración Tributaria, abusando de la facultad discrecional que ostentan, requieren a los contribuyentes información que pueden llegar a afectar sus derechos fundamentales de estos últimos, tales como, el derecho a la intimidad, o en ciertos casos pedir información que ya se encuentra en poder de la misma administración.”

Fuente : Guía de Preguntas.

Elaboración : Propia.

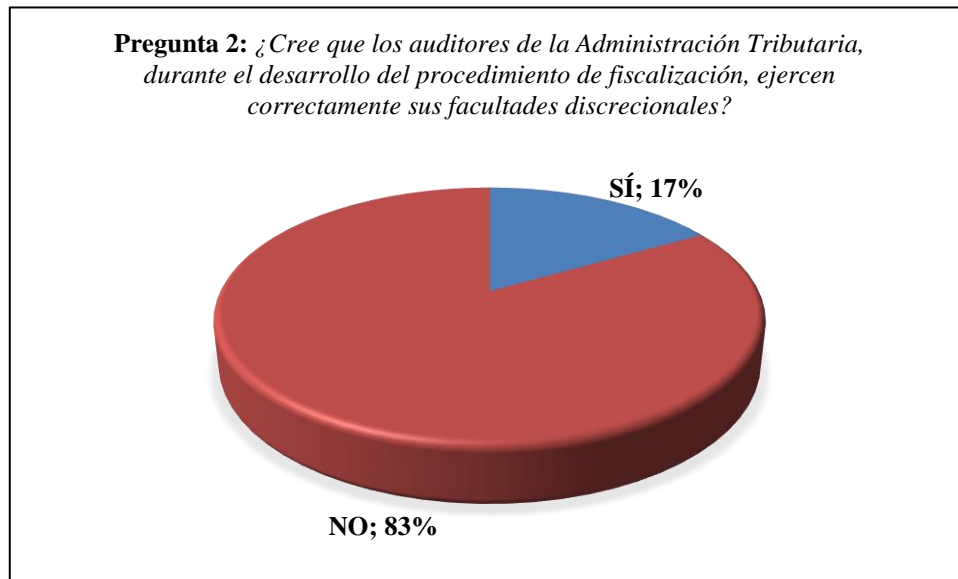


Figura 04: Ejercicio de la facultad discrecional de los auditores.
La presente figura muestra los resultados de las respuestas brindadas por los especialistas entrevistados, con relación a la pregunta 2.

De tabla N° 35 y figura 04, se observa que, el 83% de los entrevistados considera que, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, los auditores de la Administración Tributaria no ejercen correctamente sus facultades discrecionales, puesto que, en ocasiones existen excesos en los requerimientos de información que atentan contra los derechos de los contribuyentes; mientras que, el 17% señala que estas potestades si son ejercidas adecuadamente.

Tabla N° 36

Pregunta 3: *¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?*

Entrevistado	Respuesta
Rodolfo Zárate Genaro	“(…) en ocasiones los medios probatorios no son totalmente revisados por los fiscalizadores y muchos menos valorados correctamente, por el contrario, estas revisiones se realizan de manera selectiva y en corto tiempo, aduciendo por parte de los fiscalizadores que tienen claro la razón de su búsqueda y se centran en parte de la información que generalmente representa debito fiscal para el contribuyente y por tanto deuda con la SUNAT.”
Aparicio Chiroque Alvines	“Si lo medios probatorios y/o descargos presentados por los contribuyentes son fehacientes en un proceso de fiscalización, deberán ser valorados y actuados en forma correcta por el auditor de la administración tributaria, para no afectar el derecho de los contribuyentes.”
Marlo Aguilar Castro	“Si, en definitiva, los auditores tienen la obligación de valorar de forma correcta los medios probatorios, puesto que se basan en la presunción del acto, es preciso mencionar que, de no hacerlo así, el contribuyente puede recurrir a los recursos antes mencionados y reafirmar su postura de defensa en la fiscalización.”
Jorge Vértiz Cayo	“Si, puesto que, en esos casos, las pruebas deben ser objetivas, claras, suficientes, competentes y relevantes. El problema existe cuando queremos hacer operaciones con personas que ni siquiera tienen documento de identidad y no existen otras que realicen o vendan esos productos y las empresas tienen que asumir esos gastos extras (un ejemplo: cuando se compran mariscos para su proceso y posterior venta).”
Juan Farfán Ramírez	“En muchos casos no, esto debido a que actualmente al contribuyente se le considera como un simple espectador de los procedimientos de fiscalización, para los ciudadanos administrados es necesario garantizar un debido proceso respetando sus derechos constitucionales y que no sea como lo es ahora un simple espectador de los procesos de fiscalización a los cuales no tiene ninguna acción en los Procesos de Autoría pues como esta normado en nuestro código no especifica sus derechos, y si puntualiza sus obligaciones y si es que los tiene, este es al final de un proceso de fiscalización, es decir, cuando ya está en sus etapa de sanción, que resulta en multa o en cierres de establecimientos. En este punto, referente a que la Administración Tributaria puede usar su potestad discrecional en el proceso de fiscalización para solicitar la información que esta requiera a fin de sustentar el caso, existen situaciones donde la SUNAT solicita información imposible de conseguir y que por esta razón desconoce el gasto al contribuyente.”
Lita Castillo Gonzáles	“No, toda vez que, en muchos casos las pruebas presentadas por los contribuyentes en atención a los requerimientos efectuados por los

auditores, como informes y/o documentos que acrediten las observaciones efectuadas, no son merituados correctamente, por el contrario, a criterio suyo, sin motivación y sustento, no cumplen con levantar dichas observaciones. Los cuales, al ser evaluados por el Tribunal Fiscal (vía recurso de apelación presentado por el contribuyente), son considerados como medios probatorios suficientes para sustentar los reparos.”

Fuente : Guía de Preguntas.
Elaboración : Propia.

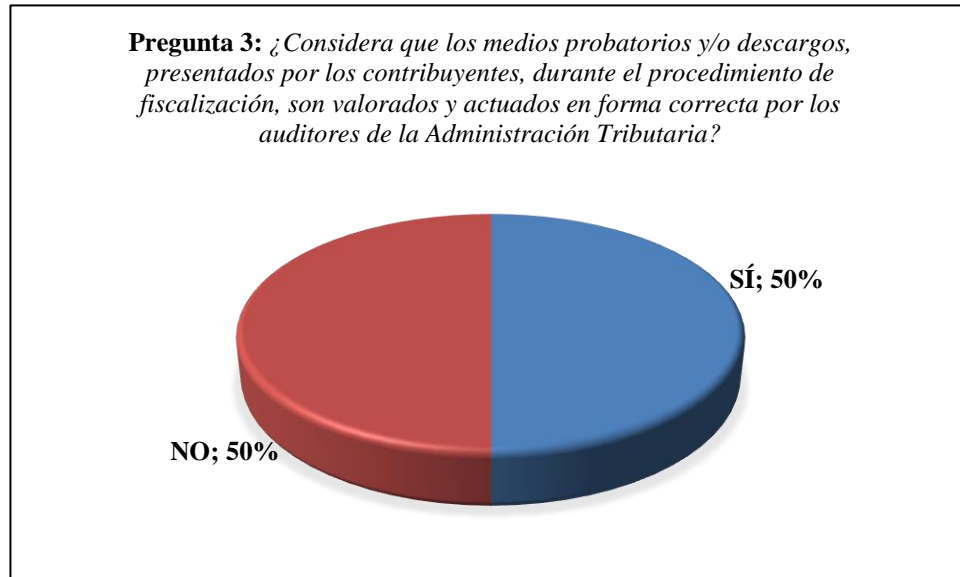


Figura 05: Valoración de medios probatorios en el procedimiento de fiscalización. La presente figura muestra los resultados de las respuestas brindadas por los especialistas entrevistados, con relación a la pregunta 3.

De tabla N° 36 y figura 05, se observa que, el 50% de los entrevistados considera que los medios probatorios y/o descargos presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria; por el contrario, el otro 50% considera que las pruebas no son valoradas adecuadamente; precisando que, en ocasiones se evalúa parte de la información presentada y no realiza un análisis en conjunto de todos ellos.

Tabla N° 37

Pregunta 4: *¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?*

Entrevistado	Respuesta
Rodolfo Zárate Genaro	“(…) los procedimientos de fiscalización efectuados por la Administración no están debidamente motivados y afectan el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, el contribuyente se encuentra a merced del accionar arbitrario del fiscalizador, quien muchas veces resuelve las auditorías el mismo día que es citado el contribuyente y se firma un convenio parcializado, supuestamente a favor del mismo pero que en el fondo garantiza una recaudación más inmediata para la SUNAT.”
Aparicio Chiroque Alvines	“No todos los resultados de los procedimientos de fiscalización efectuados por la administración tributaria son debidamente motivados y tampoco hay una garantía del 100% que no afecte los derechos de los contribuyentes, en algunos casos se concluyen en excesos solicitando información demás y/o realizando observaciones que no están dentro de los procedimientos establecidas según ley.”
Marlo Aguilar Castro	“(…) sí, pero sin embargo volvemos a la aplicación de la discrecionalidad la cual en si es la que afecta la seguridad jurídica, por lo demás la presentación de un recurso de reclamación o apelación fuera de plazo amerita el pago previo de la deuda lo cual si genera una imposición de la SUNAT a que el contribuyente reconozca forzosamente la deuda y en muchos casos los contribuyentes desconocen dichos plazos y cuando solicitan asesoría lamentablemente ya es demasiado tarde.”
Jorge Vértiz Cayo	“El problema no son los resultados, sino la motivación en iniciar dichos procedimientos, puesto que no es secreto que los fiscalizadores tributarios tratan de llegar a ciertos niveles de cobro de deudas tributarias para alcanzar sus objetivos.”
Juan Farfán Ramírez	<p>“Cuando se concluye el proceso de fiscalización, la Administración comunicará al contribuyente las diferencias detectadas y motivar los hechos encontrados, para que de esta manera el deudor tributario tenga la oportunidad de defenderse. No obstante, es importante señalar que, la Administración Tributaria, en ocasiones, no motiva correctamente sus decisiones.</p> <p>Así, el auditor que ejecuta la fiscalización puede tomar en cuenta los criterios que él considere válidos; sin embargo, no se menciona que los procesos de fiscalización deben seguir un criterio uniforme para la resolución de los casos según el sector revisado.</p> <p>A pesar que el Código Tributario regula de alguna manera el criterio de discrecionalidad, observamos en la actualidad que los auditores de la Administración Tributaria utilizan diversos criterios para desarrollar los procesos de fiscalización en el momento de la revisión de la documentación, la selección de la muestra, la determinación de la</p>

deuda, la aplicación de sanciones; comportándose en algunos casos de manera abusiva, pasando de utilizar correctamente el criterio de discrecionalidad a la arbitrariedad, con el único fin de lograr el objetivo de la mayor recaudación.

Actualmente, existe discusión sobre la aplicación del criterio, debido a que la SUNAT resuelve los casos de las empresas del mismo sector de manera diferente. Razón por la cual, es necesario conocer cómo aplica la Administración Tributaria el poder otorgado de la discrecionalidad durante el proceso de fiscalización.”

Lita Castillo
Gonzáles “En las fiscalizaciones físicas, podría presentarse casos de vulneración de los derechos de los contribuyentes, sin embargo, con la implementación de la fiscalización electrónica, la fiscalización se ha vuelto más expedita, con mayor seguridad jurídica para la contribuyente y brindando mayor predictibilidad en sus decisiones.”

Fuente : Guía de Preguntas.

Elaboración : Propia.

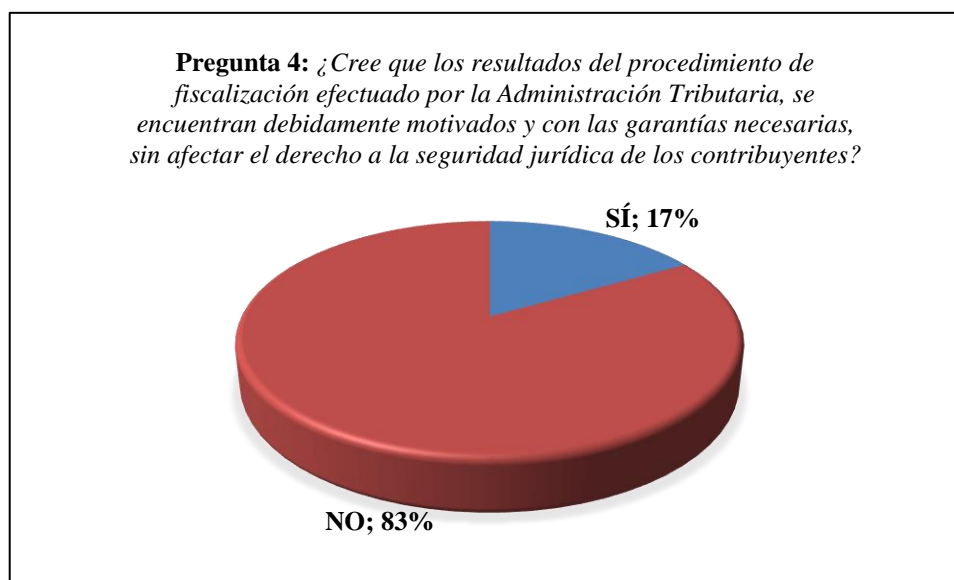


Figura 06: Motivación en el procedimiento de fiscalización y seguridad jurídica.

La presente figura muestra los resultados de las respuestas brindadas por los especialistas entrevistados, con relación a la pregunta 4.

De tabla N° 37 y figura 06, se observa que, el 17% de los entrevistados considera que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes; sin embargo, el 83% de ellos indica que no; advirtiendo que, en algunos casos se solicita información en exceso que no forma parte de las observaciones que se formulan.

CAPÍTULO IV. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

4.1 Discusión

- Naturaleza jurídica de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.

De acuerdo con los resultados obtenidos sobre la naturaleza jurídica de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, se advierte que, el legislador ha otorgado a la autoridad tributaria una serie de potestades que puede ejercer de manera discrecional, a fin de contar con los instrumentos necesarios que permitan lograr sus objetivos institucionales; dicho margen de elección sobre determinadas situaciones fácticas que no se encuentran reguladas expresamente en el ordenamiento jurídico permiten a la Administración regular o establecer su propios criterios de actuación, teniendo en cuenta el interés público y el cumplimiento de la ley, con todo lo que ello implica, es decir, considerando que los contribuyentes cuentan con derechos que deben ser respetados en todos los niveles de gobierno y campos de acción de la administración pública.

Sobre el particular, Gonzales y De la Cruz (2014), en su investigación titulada “*La discrecionalidad en la visita domiciliaria de inspección tributaria*” sostienen que la Administración está facultada para actuar discrecionalmente en aquellas situaciones que la norma no determina su forma de actuación, pero sin transgredir el ordenamiento jurídico para evitar arbitrariedades. Asimismo, Mendoza (2017) coincide con lo indicado por los precitados autores, precisando que esta facultad permite a la Administración Tributaria establecer determinados criterios para actuar frente a una situación en particular, sin ocasionar perjuicios a los contribuyentes.

De igual manera, estos resultados los podemos comparar con lo señalado por Villegas (2015), quien sostiene que dicha atribución que la ley confiere a la Administración

Tributaria, no puede ejercerse de manera abusiva o maliciosa; por su parte, Gonzáles y Velásquez (2018), citando a Gamba (2000), consideran que la normas no regulan de manera expresa todas actuaciones o decisiones de la Administración, brindándole cierto margen de libertad para que establezca sus propios criterios frente a determinada situación; no obstante, tal como sostiene Altamirano (2013), el concepto de discrecionalidad debe considerar como rector, el respeto de la ley y el derecho.

Ahora bien, con relación a las normas de carácter interno que regulan la facultad discrecional de la Administración Tributaria tenemos que, el CT otorga potestad para que pueda desarrollar actos discrecionales sobre determinadas situaciones, por ejemplo, durante el procedimiento de fiscalización; advirtiendo que, en estos casos debe optar por la decisión administrativa que considere más adecuada para el interés público, y ajustando sus actuaciones dentro del marco normativo, precepto que resulta concordante con lo dispuesto constitucionalmente, al establecer que el ejercicio de la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de ley e igualdad e igualdad de los derechos fundamentales de la persona.

Los resultados señalados, coinciden con lo expuesto por Manduca (2018), al precisar que la discrecionalidad representa un margen o posibilidad de accionar, habilitado normativamente, de los órganos administrativos; que se sustenta en dos razones jurídicas: i) cuenta con una norma que la autoriza y ii) su ejercicio se circunscribe a lo que la ley disponga. Ciertamente, conforme sostiene Baca (2012), ponderando, entre los diversos intereses que intervienen, aquellos que resulten más convenientes para lograr el bienestar general.

Así, la facultad discrecional de la Administración Tributaria, se encuentra autorizada a través de una norma legal que establece expresamente que en determinadas situaciones la administración puede ejercer dichas potestades, además, el mismo texto normativo

dispone que, estas no pueden desarrollarse al margen de la ley y del interés público. Por tanto, si bien estas facultades permiten que la administración pueda desarrollar sus funciones con un nivel libertad en sus decisiones, estas no deben ser contrarias al marco normativo legal y constitucional, tal como lo establece la Carta Magna.

- Facultad discrecional de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización.

En cuanto a los resultados obtenidos respecto al segundo objetivo específico relacionado a la facultad discrecional de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que, conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario, la autoridad tributaria puede ejercer dicha facultad dentro del desarrollo del citado procedimiento, para tal efecto cuenta con una serie de actuaciones que puede ejercer discrecionalmente; por ejemplo, requerir información y documentación contable o relacionada con hechos que puedan generar obligaciones tributarias, no solo al sujeto fiscalizado (contribuyente) sino también a terceros, que a su criterio, resulten necesarios para la determinación tributaria, estableciendo la forma, condiciones y plazo de su presentación, además, cuando estime pertinente, puede solicitar que el contribuyente comparezca ante ella. Al respecto, Herrera y Torres (2018) en su investigación titulada *“El fortalecimiento del uso de la discrecionalidad administrativa en el proceso de fiscalización para reducir la elusión tributaria a través de la obtención indebida de exoneraciones tributarias”*, sostienen que, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, las facultades discrecionales son un mecanismo que contribuyen a reforzar la labor de supervisión a los contribuyentes. Sin embargo, Calderón (2017), en su estudio titulado *“La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización”*, señala que la falta de reglamentación de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de

fiscalización vulnera los derechos de los contribuyentes. Concordando con el estudio realizado por Torres y Vásquez (2017), “*Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la provincia de Chiclayo, del periodo 2016*”, cuyos resultados advierten que el 59% de los contribuyentes fiscalizados de la ciudad de Chiclayo perciben un actuar arbitrario por parte de la Administración Tributaria debido a la falta de equidad o por considerar que alguno de sus derechos como administrados han sido vulnerados. Por tanto, según lo indicado por De la Vega (2012), la administración debe regir su actuación en el marco del respeto al principio de legalidad, derechos constitucionales e interés público.

En efecto, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria cuenta con facultades discrecionales que le permiten decidir respecto a situaciones fácticas que el ordenamiento jurídico no ha regulado expresamente; que si bien contribuyen al cumplimiento de sus funciones y logro de objetivos, estas no pueden convertirse en arbitrariedades que atenten contra el derecho de los contribuyentes, motivo por el cual deben ejercerse dentro de los límites que la ley y la Constitución establecen.

De otro lado, en la tabla N° 32 se advierte que, cuatro (4) resoluciones, que representan el 13% del total, corresponden a reparos efectuados sin que la Administración Tributaria requiera información al contribuyente sobre las observaciones formuladas, tal como se muestra las tablas N°s 2, 3, 4 y 5; ello pone en evidencia que, durante el procedimiento de fiscalización no se solicitó información al contribuyente sobre los hechos materia de revisión y que posteriormente fueron observados por la Administración, generando un estado de indefensión y afectando la seguridad jurídica, toda vez que, el contribuyente no tiene certeza sobre los aspectos que serán considerados como reparos. Al respecto, el Tribunal Fiscal (2005), señala que la Administración Tributaria tiene la facultad de

solicitar a los contribuyentes la información y documentos que estime pertinentes, según las actividades económicas que realicen, para determinar la naturaleza del hecho imponible como parte de la fiscalización tributaria.

Sin embargo, Campos y García (2018), en su investigación titulada *“La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 - 2017”*; entre otros, concluyen que la administración tributaria debería aplicar la facultad discrecional en el procedimiento de fiscalización en base a límites implícitos, aplicando criterios de razonabilidad, motivación y los principios de interdicción a la arbitrariedad y excesividad; toda actuación que no esté acorde con dichos límites, representa una arbitrariedad en su actuar. Es así que, resulta importante reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica en los procedimientos del sistema tributario, ofreciendo un escenario de predictibilidad tributaria que permita el adecuado ejercicio de los derechos y obligaciones de los contribuyentes (Angeler, 2016).

Asimismo, las tablas N^{os} 6 al 19, contienen los resultados de catorce (14) resoluciones analizadas, que equivalen al 47% del total, conforme se consigna en la tabla N^o 32; estos hallazgos se relacionan con reparos que se efectuaron sin que la Administración Tributaria haya valorado razonablemente todas pruebas presentadas por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización. Al respecto, es preciso mencionar que, en el marco mencionado del procedimiento los contribuyentes aportaron diversos medios de prueba que constituyen elementos suficientes para respaldar sus argumentos que desvirtúan las observaciones efectuadas por la Administración; sin embargo, aquellos documentos o información proporcionada no valorada de manera conjunta y atendiendo a las particularidades que presenta cada negocio, motivando que estos no sean considerados como pruebas suficientes y apropiadas para acreditar, en muchos casos la fehaciencia

de las operaciones comerciales que realizan los contribuyentes, generando que sean pasibles de reparos que traen consigo afectaciones a los derechos del contribuyente.

Sobre el particular, Bustamante (2019) precisa que, en determinadas ocasiones las observaciones detectadas no responden a razones objetivas, al basarse en indicadores genéricos, sin considerar aspectos como la estacionalidad y tamaño del negocio, así como, inspecciones realizadas con anterioridad. De igual manera el Tribunal Constitucional (2004), establece que, la discrecionalidad existe para que la Administración pueda tomar decisiones libremente, pero debe someterse al examen de las circunstancias relevantes que ocurran en cada situación en particular; por su parte, el Tribunal Fiscal (2016), dispone que, por más discrecional que sea el acto o decisión administrativa, no puede obedecer a la mera voluntad de servidor, por el contrario, debe aportar las razones o criterios que llevaron a determinar la consecuencia jurídica, evitando a todo costo actos arbitrarios. De esta manera, De la Vega (2013) propone que la Administración debe considerar, entre otras, las obligaciones de precisar en los requerimientos los documentos necesarios para levantar los reparos, así como, no exigir el cumplimiento de formalidades o requisitos no previstos en la ley a fin de subsanar las observaciones planteadas.

En las tablas N^{os} 23 al 27, se detallan los hallazgos de cinco (5) resoluciones revisadas, que representan al 17% del total, tal como consigna en la tabla N^o 32; siendo que, estos resultados se relacionan con reparos efectuados por la Administración, cuya actuación se realizó en forma desproporcional, al presentarse situaciones como, desconocer la totalidad de retenciones pese a considerar la existencia de renta que las origina, así como, no tener en cuenta que el contribuyente reconoció y subsanó las observaciones comunicadas por la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización. Al respecto, Mundaca (2018) sostiene que los principios del derecho

limitan el ejercicio de la facultad discrecional de la administración pública; considerando entre ellos, el principio de proporcionalidad, por medio del cual se garantiza la existencia de una relación entre las medidas adoptadas discrecionalmente y el fin perseguido; permitiendo que el fin del acto sea proporcional con los medios que se eligen para cumplir las normas.

Por su parte, Mini (2013) considera que existen límites implícitos a la facultad discrecional que proceden de una interpretación sistemática de las normas, de esta manera el principio de proporcionalidad vinculado con el principio de razonabilidad, constituyen uno de esos límites, que establecen que los fines de la administración pública deben lograrse con el medio necesario que sea menos restrictiva de los derechos del ciudadano; del mismo modo, a través de la aplicación del principio de interdicción a la excesividad, la actuación de la administración se adecua a lo necesario y proporcional para caso en concreto, evitando la exigencia algo excesivo o irracional.

De igual manera, mediante las tablas n.^{os} 20, 21 y 22, se muestra los resultados de tres (3) resoluciones analizadas, que corresponden al 10% del total, de conformidad con la tabla N° 32; cuyos resultados conciernen a reparos que la Administración efectuó sin la adecuada motivación o sustento de su actuación, advirtiendo que, el Tribunal Fiscal considera que la actuación de la Administración Tributaria no ha sido motivada de manera suficiente, razonable, racional y proporcional; sobre el particular, el Tribunal Constitucional (2004) establece que la motivación es un elemento necesario para el ejercicio de una facultad discrecional, toda vez que, exige la coherencia entre la decisión de la administración y el interés general que debe garantizar. Adicionalmente, Calderón (2017) señala que uno de los elementos para controlar la actuación discrecional es el “Control de la motivación”, que consiste en verificar que las decisiones adoptadas sean suficientes, razonables, racionales y proporcionales. En la

misma línea, Mini (2013) precisa que, para evitar actos arbitrarios, es indispensable una motivación suficiente donde se expongan las razones que considera la administración para resolver en un sentido determinado.

Igualmente, las tablas n.^{os} 29 y 30 describen los hallazgos de dos (2) resoluciones revisadas, equivalente al 7% del total, que coincide con la tabla N° 32; dichos resultados se relacionan con reparos de la Administración que no se realizaron en el marco del debido procedimiento de fiscalización; toda vez que, se realizaron reparos para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, pese a no encontrarse habilitada para ello, y por no seguir el procedimiento de notificación y cierre de los requerimientos establecido legalmente. Estos resultados los podemos comparar con lo señalado por Cabos (2018), quien sostiene que el ejercicio de las facultades discrecionales no involucra plena libertad del actuar de la Administración, pues se debe cumplir con las normas legales y constitucionales, evitando incurrir en actos arbitrarios; así, De la Vega (2013) precisa que, es una obligación de la autoridad tributaria, efectuar la notificación de los requerimientos de manera correcta.

Además, la tablas n.^{os} 28 y 31, se detallan los resultados obtenidos de dos (2) resoluciones revisadas (una en cada tabla), que representan el 3% del total, cada una, tal como muestra la tabla N° 32; estos hallazgos se relacionan con reparos efectuados por la Administración cambiando su fundamento y sin comunicar al contribuyente las observaciones que los sustentan, respectivamente; resultados que coinciden con lo indicado por Zegarra (2015), quien precisa el procedimiento de fiscalización está orientado a alcanzar los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo adecuadamente fundado; además, Carvalho (2013), señala que, es necesario garantizar que los resultados o expectativas de resultados, no sean alterados o desconocidos por quienes aplican las normas.

En consecuencia, la tabla N° 33 y figura 02, detallan los resultados de los fallos que el Tribunal Fiscal emitió respecto de las resoluciones analizadas, determinando que veinte (20) de ellas, que equivalente al 66% del total, fueron revocadas; ocho (8), que representan el 27%, son declaradas nulas; mientras que, dos (2) de las resoluciones, correspondientes al 7%, resuelven declarar fundado el recurso de reclamación del contribuyente. Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la República, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social (2018), con relación a las resoluciones de la Administración Tributaria, señala lo siguiente:

A nivel procedimental el artículo 217 numeral 217.2 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General dispone respecto a la resolución que resuelve un recurso de apelación, en sede administrativa, que: “217.2 Constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo.”, entendiéndose que el pronunciamiento del órgano superior administrativo deberá optar por: I. Resolver el fondo del asunto, en cuyo caso podrá confirmar o revocar lo resuelto por el inferior jerárquico; o II. Declarar la nulidad y reponer el procedimiento al estado en que se produjo el vicio, al no existir elementos suficientes para resolver el fondo del asunto controvertido. (Considerando Noveno de la Cas. N° 28055-2017-LIMA)

Asimismo, precisa que, un acto administrativo no será revocado, cuando contenga decisiones administrativas que no vulneren derechos constitucionales de los administrados ni colisionen con el interés público, al momento de su emisión, así como, durante toda su vigencia dentro del ordenamiento jurídico.

Los resultados obtenidos concuerdan con lo señalado por Villegas (2013), al sostener que la Constitución y las leyes han conferido al Estado una serie de facultades exorbitantes, sin embargo, nada justifica que sean utilizadas de manera abusiva y en detrimento de los derechos y garantías del ciudadano.

Asimismo, coinciden con el estudio realizado por Corrales (2016), titulado “*La facultad de fiscalización de la administración tributaria afecta los derechos de los administrados en Lambayeque 2012*”, quien precisa que dicha facultad afecta negativamente los derechos fundamentales de los administrados en aplicación de determinados procedimientos, siendo que, el 8.33% de los encuestados, considera que se ha violado sus derechos como administrado durante un proceso de fiscalización. Ante ello, se debe considerar lo que sostiene Gamba (2001), quien indica que la actuación discrecional no puede obedecer a la mera voluntad del funcionario, sino que la Administración debe aportar las razones o criterios que la llevaron a elegir o determinar la consecuencia jurídica, evitando así cualquier ejercicio arbitrario del poder.

De los resultados obtenidos se puede deducir que, las facultades discrecionales de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización a los contribuyentes de La Libertad, en el periodo 2017 - 2019, no han sido ejercidas de manera adecuada, al existir un mayor porcentaje de resoluciones revocadas por el Tribunal Fiscal, en las cuales se considera que las actuaciones de la Administración Tributaria no fueron ejercidas en cumplimiento de las normas legales, situación que vulnera los derechos de los contribuyentes.

- Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización, como garantía de los derechos de los contribuyentes.

De la tabla N° 34 y figura 03, con relación a la pregunta 1 formulada en la entrevista, se aprecia que el 83% de los profesionales entrevistados, consideran que las facultades

discrecionales de los auditores de la Administración Tributaria “Sí” atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes, toda vez que, se prioriza la recaudación sobre el debido procedimiento de fiscalización; mientras que el 17% indica que “No”. Los resultados obtenidos los podemos comparar con el estudio realizado por Arias (2018), titulado “*Las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica en México*”, en el cual concluye que el Servicio de Administración Tributaria cuenta con facultades que son violatorias del derecho de seguridad jurídica, toda vez que, cuenta poderes para controlar y vigilar a los contribuyentes, a fin de alcanzar la recaudación fiscal necesaria que sustenta el gasto público, los cuales se aplican de manera arbitraria, generando un estado de incertidumbre a los contribuyentes.

Al respecto, Mendoza (2017), en su investigación titulada “*Facultad Discrecional y su relación con la Fiscalización tributaria en las Mypes del rubro hotelero del distrito de Miraflores 2017*”, sostiene que la facultad discrecional otorgada la Administración Tributaria, le permite determinar criterios de actuación en situaciones determinadas, pero respetando los límites que la ley establezca, a fin de evitar actos arbitrarios que vulneran los derechos de los contribuyentes. Asimismo, es preciso mencionar que, de acuerdo a lo indicado por Moreno (1998), al no poder suprimir estas facultades de nuestro ordenamiento jurídico, es necesario que se ajusten al respeto del derecho de los contribuyentes y del interés público.

Igualmente, la tabla N° 35 y figura 04, detallan los resultados de la pregunta 2 de la entrevista, donde se advierte que, el 83% de los profesionales entrevistados indican que las facultades discrecionales “No” se ejercen correctamente durante el procedimiento de fiscalización por parte de los auditores de la Administración Tributaria, al sostener que en algunos casos se requiere información que puede llegar afectar los derechos

fundamentales de los contribuyentes, sin brindar la debida importancia a la relación Estado - Administrado; mientras que el 17% consideran que estas facultades “Sí” son ejercidas correctamente, vinculando dicha afirmación con la preparación profesional de los auditores a cargo del mencionado procedimiento. Estos resultados coinciden, con la investigación de Calderón, Grosso y Mechán (2017), *“La facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización- Lambayeque 2014”*, quienes concluyen que, durante las fiscalizaciones la Administración ejerce su facultad discrecional vulnerando derechos constitucionales de los contribuyentes, los cuales se encuentran expuestos a arbitrariedades, debido a su falta regulación y por el desconocimiento de los contribuyentes de sus derechos y garantías que los amparan. Sobre el particular, Gonzales y De La Cruz (2014) en su estudio titulado *“La discrecionalidad en la visita domiciliaria de inspección tributaria”*, concluyen que la administración al ejercer su facultad discrecional en el proceso de investigación de los tributos debe observar los derechos y garantías del contribuyente, brindando seguridad e igualdad jurídica. Concordando con el estudio realizado por Peralta (2014), *“Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica”*, al concluir que el poder tributario del Estado se limita por los principios constitucionales tributarios, brindando seguridad jurídica garantizando la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes, respecto a la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias.

En la tabla N° 36 y figura 05, se muestran los resultados de la pregunta 3 de la entrevista, observando que, 50% de los entrevistados consideran que los medios probatorios y/o descargos presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, “No” son valorados adecuadamente por la Administración Tributaria; y, el otro 50%

consideran que “Sí”. Sobre el particular, Angeler (2016), en su investigación titulada “*Mecanismos de defensa del Contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria*”, precisa que es primordial reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios, a fin de brindar un escenario de predictibilidad tributaria donde la administración Tributaria facilite el ejercicio de los derechos y obligaciones de los contribuyentes. De igual manera, Gómez-Olano et al. (2018), señalan que, la previsibilidad y certidumbre son importantes para garantizar un Sistema Tributario efectivo, por ello, la Administración deben conocer las condiciones empresariales y motivos que sustentan cada negocio, a fin de contar con un entendimiento diverso de los hechos al momento de interpretar y aplicar la norma, sin dar lugar a actos arbitrarios. Así, de conformidad con este autor, al tener un conocimiento más amplio de la naturaleza de cada negocio, permitiría que los argumentos, información y/o documentos presentados para desvirtuar las observaciones formuladas, sean evaluados de manera razonable y en algunos casos se podría incluir a expertos o peritos sobre la materia, antes de determinar los reparos correspondientes.

De igual manera, la tabla N° 37 y figura 06, contienen los resultados de la pregunta 4 de la entrevista, en la que el 83% de los entrevistados considera que los resultados de la fiscalización “No” fueron motivados debidamente y con las garantías necesarias, situación que podría afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes; y, solo el 17% considera que “Sí” fueron motivados adecuadamente. Los resultados obtenidos los podemos comparar con lo indicado por Salazar (2016), quien señala que, los contribuyentes tienen derecho a la verdad material, conociendo los motivos facticos y jurídicos que sustentan las imputaciones efectuadas por la Administración Tributaria. De igual manera, Fernández (1998), citado por Garfias (2018), señala que la seguridad jurídica es importante durante el procedimiento de fiscalización, pues contribuye a que

los sujetos fiscalizados conozcan las actuaciones y diligencias practicadas en el desarrollo del referido procedimiento.

De lo expuesto, se aprecia que las facultades discrecionales de la administración tributaria afectan la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, toda vez que, dichas facultades fueron ejercidas de manera excesiva durante el proceso de fiscalización; situación que meceré especial atención, estableciéndoles límites y regularlas de manera adecuada, a fin de evitar arbitrariedades por parte de la Administración Tributaria.

Cabe señalar, que las limitaciones descritas en la parte introductoria de la presenta investigación fueron superadas, toda vez que, para relevante comprender y desarrollar cada una de las variables en estudio, se accedió a materiales bibliográficos a través de medios digitales como la biblioteca virtual de la UPN, repositorios institucionales de universidades nacionales y extrajeras, revistas en versión digital y bases de datos como Scielo.org, Redalyc.org y Google Académico. Asimismo, se aplicaron las entrevistas a los especialistas en materia tributaria, a través de medios electrónicos que permitieron contar con la participación de un número determinado de profesionales.

Además, del análisis de los resultados obtenidos, desde un ámbito teórico, la presente investigación contribuye a enriquecer la doctrina existente sobre el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, específicamente durante el procedimiento de fiscalización, precisando que estos actos se pueden convertir en arbitrarios, llegando afectar la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes; tema que en nuestro país no ha sido abordado ampliamente. Asimismo, desde una perspectiva práctica, es un aporte para estimular que una mejor actuación de la Administración, respetando garantías constitucionales del contribuyente, advirtiendo la necesidad de efectuar reformas normativas que se permitan cumplir con este propósito.

4.2 Conclusiones

- Se ha logrado establecer, que las facultades discrecionales a la Administración Tributaria se encuentran habilitadas normativamente mediante el Código Tributario, y que, al no poder ser apartadas de manera definitiva de nuestro ordenamiento jurídico, es necesario que sean reguladas un mayor nivel de precisión a fin de evitar actos que se cometan actos arbitrarios que afecten los derechos del contribuyente.
- Durante el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ejerce facultades discrecionales que le permiten cumplir con las funciones establecidas legalmente; sin embargo, según la muestra de jurisprudencia analizada del periodo 2017 - 2019, se ha identificado que, en ejercicio de estas potestades la Administración vulnera derechos de los contribuyente, debido principalmente a la inadecuada valoración de los medios probatorios presentados para desvirtuar las observaciones (47%), al no existir proporcionalidad en sus actuaciones (17%), al no requerir información al contribuyente (13%) y falta de motivación en los criterios adoptados (10%), situaciones que limitan la posibilidad de calcular los efectos jurídicos de su actuación.
- La seguridad jurídica constituye un estado de predictibilidad de las consecuencias jurídicas que tienen determinadas actuaciones frente al poder de evaluación por parte de la Administración Tributaria; este principio puede ser concebido como la base para la aplicación de otros principios, garantizando un Sistema Tributario efectivo, que se materializa tanto en la aplicación, interpretación y verificación adecuada del cumplimiento de las normas tributarias, evitando cometer actos arbitrarios que transgredan los derechos de los contribuyentes; tal como señala el 83% de los especialistas entrevistados, quienes consideran que la seguridad jurídica se puede afectar cuando no se ejercen adecuadamente las facultades discrecionales.

- Se ha determinado que, la facultad discrecional de la Administración Tributaria afecta la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, en el periodo 2017-2019, puesto que, durante su ejercicio han excedido convirtiéndose en actos arbitrarios; advirtiendo que, el 66% de las resoluciones materia de evaluación en la presente investigación, emitidas por el Tribunal Fiscal durante dicho periodo, revocan la decisión de la Administración Tributaria; toda vez que, no se meritado adecuadamente todos los medios probatorios que se presentan durante la fiscalización, además de efectuar reparos sin el debido sustento o motivación y en ocasiones sin solicitar al contribuyente información que permita desvirtuar las observaciones formuladas o cambiando los fundamentos que los sustentan; situaciones que vulneran los derechos de los contribuyentes.

Recomendación

Resulta importante establecer límites a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, a fin de evitar arbitrariedades, brindando seguridad jurídica que garantice la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes, respecto a la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Siendo necesario que las normas que regulan el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración se adecuen a lo dispuesto en la Constitución, brindando las garantías necesarias al contribuyente al someterse a un procedimiento de fiscalización, a través de actos debidamente motivados, proporcionales, adecuada actuación de pruebas, entre otros. Así como, establecer la responsabilidad del auditor cuando incurre en prácticas arbitrarias, quien debe responder civilmente por los daños ocasionados al contribuyente.

REFERENCIAS

- Altamirano, A. (2003). *Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario*.
En: Derecho Tributario, Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero. Editora Jurídica Grijley, Lima, Perú.
- Álvarez, J. (2011). *Los sistemas tributarios en América Latina garantizan los derechos del contribuyente*. Recuperado de:
<https://www.uasb.edu.ec/web/spondylus/contenido?alvarez-los-sistemas-tributarios-en-america-latina-garantizan-los-derechos-del-contribuyente>
- Angeler, J. (2016). *Mecanismos de defensa del Contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria* (tesis doctoral). Universidad Católica de Murcia, España. Recuperado de:
<http://repositorio.ucam.edu/bitstream/handle/10952/1636/Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Arias, F. (2018). *Las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica en México*. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente (tesis de maestría). Recuperado de:
<https://rei.iteso.mx/bitstream/handle/11117/5237/Las%20las%20facultades%20de%20gestion%20del%20SAT.pdf?sequence=2>
- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica*. (6ª Ed.). Caracas, Venezuela, Editorial Episteme.
- Arrieta, I. (2017). *La discrecionalidad administrativa como facultad del Estado en los miembros de la fuerza pública - Línea jurisprudencial del Consejo de Estado* (tesis de pregrado). Universidad Libre - Sede Cartagena, Colombia.

Recuperado de:

<https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/18669/1047453518%20-%202017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Baca, V. (2012). *La discrecionalidad administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Revista de Derecho Administrativo N° 12, 2012.

Recuperado de:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13553/14178>

Bravo, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario* (Cuarta Ed.). Perú, Jurista Editores E.I.R.L.

Bustamante, J. (2019). *Las acciones inductivas de la SUNAT y la vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente* (tesis de maestría). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo,

Chiclayo, Perú. Recuperado de:

http://tesis.usat.edu.pe/xmlui/bitstream/handle/20.500.12423/2234/TM_BustamanteTorresJean.pdf?sequence=3&isAllowed=y

Cabos, A. (2018). *Discrecionalidad de la administración tributaria para establecer la naturaleza remunerativa de los gastos deducibles en la renta de tercera categoría* (tesis de pregrado). Universidad Privada Antenor Orrego, Trujillo, Perú.

Calderón, M. (2017). *La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización* (tesis de pregrado). Universidad Nacional de Trujillo, Perú. Recuperado de:

dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/8354/CalderonTarrillo_M.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Calderón, R.; Grosso, T. & Mechán, E. (2017). *La Facultad Discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización - Lambayeque*

2014 (tesis de maestría). Universidad Nacional Pedro Ruíz Gallo, Chiclayo,

Perú.

Recuperado

de:

<http://repositorio.unprg.edu.pe/bitstream/handle/UNPRG/1928/BC-TESTMP-774.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Campos, A. & García, A. (2018). *La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización,*

en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 – 2017 (tesis de

pregrado). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú.

Recuperado

de:

https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625765/Campos_ra.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Carvalho, C. (2013). *Teoría de la Decisión Tributaria*. Lima, Perú: Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero - INDESTA.

Cassagne, J. (2008). *La discrecionalidad administrativa*. Recuperado de:

http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/La_discrecionalidad_administrativa.pdf

Centro de Información Jurídica en Línea (s/f). *Seguridad Jurídica en el Sistema Tributario*. Recuperado

de:

<https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/portal/descargar.php?q=MTM2MQ==>

Centro de Investigación Empresarial (2019, 27 de mayo). *Recaudación tributaria en regiones del Norte se incrementó en 16,6%*. Recuperado de:

<http://www.perucamaras.org.pe/nt191.html>

Coello, M. (2020). *Aspectos básicos respecto a la fiscalización tributaria en el Perú.*

Procedimiento de Fiscalización Tributaria. Revista Tributum CEDETRI

Nº 01, agosto 2020. Universidad de San Martín de Porras, Lima, Perú.

Recuperado de:

https://derecho.usmp.edu.pe/cedetri/REVISTA_TRIBUTUM_CEDETRI_USMP.pdf

Constitución Política del Perú (1993).

Corrales, R. (2016). *La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria*

afecta los derechos de los administrados en Lambayeque 2012 (tesis de

maestría). Universidad Nacional de Trujillo, Perú. Recuperado de:

<http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/3803/TESIS%20MAESTRIA%20ROMALDO%20CORRALES%20DÍAZ.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Corte Suprema de Justicia (2014). *Cas. N° 12754-2014 LIMA.* Lima, Perú.

Recuperado de: <https://www.eef.com.pe/imgboletin/12754-2014%20LIMA.pdf>

Corte Suprema de Justicia (2018). *Cas. N° 28055-2017-LIMA.* Lima, Perú.

Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Díaz, A., & Aguado, G. (2018). *La tramitación autónoma del procedimiento*

sancionador en México, en el contexto del respeto al derecho humano a la

seguridad jurídica. Revista Digital de Derecho Administrativo, Nº 20,

Segundo semestre/2018. Recuperado de:

<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/5466/6660>

- De la Vega, B. (2013). *La discrecionalidad de la Administración tributaria y el procedimiento de fiscalización*. Revista N° 56-2013. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev56_DeLaVega.pdf
- Garfias, M. (2018). *Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT* (tesis de pregrado). Universidad César Vallejo, Lima, Perú. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/20.500.12692/23357>
- Gavidia, N. (2018). *Principales determinantes y estimación de la evasión del impuesto a la renta de primera categoría en Tingo María, periodo 2016* (tesis de maestría). Universidad de Huánuco, Perú. Recuperado de: http://repositorio.udh.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1073/T047_40223092.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Gómez-Olano, D., Estévez, F., Flórez, C., García, M., Gutiérrez, D., Migoya, J.,...Pérez, C. (2018). *Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro*. Madrid, España: Asociación Española de Asesores Fiscales - AEDAF, Paper N° 13. Recuperado de: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/41973/inseguridad-juridica-en-espana-situacion-actual-y-propuestas-para-el-futuro>
- González, M. & Matías, M. (2014). *La discrecionalidad en la visita domiciliaria de inspección tributaria*. Universidad Autónoma de Chiapas, México. Recuperado de: <http://revistas.ujat.mx/index.php/perfiles/article/view/1413/1218>.
- González, C. & Velásquez, J. (2018). *Circulares y discrecionalidad en el Ámbito Tributario: En torno a los Límites de la Facultad Discrecional de SUNAT para aplicar Sanciones Tributarias* (tesis de maestría). Universidad Peruana de

Ciencias Aplicadas. Recuperado de:

<https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/625557>

Hernández, R. (2006). *Metodología de la investigación* (Cuarta Ed.). McGraw Hill Interamericana, México.

Hernández, R. (2014). *Metodología de la investigación* (Sexta Ed.). Mc Graw Hill Education. Recuperado de:

<https://docs.google.com/viewer?a=v&pid=sites&srcid=ZGVmYXVsdGRvbWFpbmNxb250YWR1cmhlcHVibGljYTk5MDUxMHxneDo0NmMxMTY0NzkxNzliZmYw>

Manduca, C. (2018). *La actividad discrecional en la administración pública nacional* (tesis de pregrado). Universidad Abierta Interamericana, Sede Regional Rosario, Argentina. Recuperado de:

<http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC129500.pdf>

Medrano, H. (1994). *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 26.

Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev26_HMC.pdf

Mendoza, M. (2017). *Facultad Discrecional y su relación con la Fiscalización tributaria en las Mypes del rubro hotelero del distrito de Miraflores 2017* (tesis de pregrado). Universidad César Vallejo, Lima, Perú. Recuperado de:

http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/UCV/11413/Mendoza_EMJP.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Mini, J. (2013). *Límites a las Facultades Discrecionales de la SUNAT otorgados por el Código Tributario Peruano* (tesis de maestría). Universidad Peruana de

Ciencias Aplicadas, Lima, Perú. Recuperado de:

<http://hdl.handle.net/10757/315402>

Moreno, J. (1998). *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*. Editorial Lex Nov: Valladolid.

Llenque M. & Sandoval, T. (2018). *Discrecionalidad fiscal en la sanción por infracciones establecidas en los numerales 1 y 7 del artículo 177 del Código Tributario y el cumplimiento voluntario de los contribuyentes de Lambayeque, en los periodos 2016-2017*. Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Perú. Recuperado de:
http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/usat/1430/1/TL_LlenqueFiestasMaria_SandovalLauraTania.pdf

Pazmiño, M. (2003). *Relación Jurídica Tributaria*. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Recuperado de:
[https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2514/1/T0231-MDE-Pazmi% c3% b1o-Relaci% c3% b3n.pdf](https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2514/1/T0231-MDE-Pazmi%c3%b1o-Relaci%c3%b3n.pdf)

Peralta, C. (2014), *Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. Universidad de Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas N0 138 (89-134) Setiembre-Diciembre 2015. Recuperado de:
<https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/22824/23304>

Pérez, A. (2000). *La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia*. Boletín de la Facultad de Derecho, núm. 15. Recuperado de:
<https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/2606/eserv.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (2007), aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificatorias.

- Torres, R. & Vásquez, A. (2017). *Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la provincia de Chiclayo, del periodo 2016* (tesis de maestría). Universidad César Vallejo, Chiclayo, Perú. Recuperado de: http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/UCV/33127/torres_gr.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Trejo, Y. (2014). *Seguridad jurídica de los contribuyentes en el ordenamiento hacendario municipal de Veracruz*. Universidad de la Amazonía. Revista FACCEA 4(2), 2014. Recuperado de: <https://www.udla.edu.co/revistas/index.php/faccea/article/view/344/355>
- Tribunal Constitucional (2001). *Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 327-2001-AA/TC*. Lima, Perú. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00327-2001-AA.html>
- Tribunal Constitucional (2002). *Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 0016-2002-AI/TC*. Lima, Perú. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional (2004). *Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 0090-2004-AA/TC*. Lima, Perú. Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional (2006). *Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 04168-2006-PA/TC*. Lambayeque, Perú. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional (2008). *Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp. N° 00081-2008-PA/TC*. Ucayali, Perú. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00081-2008-AA%20Resolucion.pdf>

Tribunal Constitucional (2013). *Sentencia del Tribunal Constitucional, Exp.*

N° 07279-2013-PA/TC, Arequipa, Perú. Recuperado de:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/07279-2013-AA.pdf>

Tribunal Fiscal (2016). *Resolución del Tribunal Fiscal N° 01092-1-2016, Expediente*

7039-2009. Lima, Perú. Recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_01092.pdf

Uriol, C. (2002). *La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración*

de una teoría del interés general. Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Recuperado de:

https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_29.pdf

Villegas, C. (2013). *Facultades discrecionales de la Administración Tributaria vs*

derechos fundamentales de la persona. Recuperado de:

<http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/view/859/810>

Villegas, C. (2015). *Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la*

Administración Tributaria. Revista LEX N° 16 - AÑO XIII - 2015 - II / ISSN

2313 - 1861. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.859>

Zegarra, J. (2015). *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización*

tributaria en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación

Fiscal Internacional (IFA), Grupo Peruano. Recuperado de

<http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a>

[Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf](#)

ANEXOS

ANEXO N° 1: MATRIZ DE CONSISTENCIA DE VARIABLES

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA
<p>¿Cómo afecta la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019?</p>	<p>Objetivo General</p> <p>Determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.</p> <p>Objetivos Específicos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Establecer la naturaleza jurídica de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. - Identificar la facultad discrecional de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización. - Describir la seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización, como garantía de los derechos de los contribuyentes. 	<p>La facultad discrecional de la Administración Tributaria afecta la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.</p>	<p>Variables</p> <p><u>Categoría 1:</u> Facultad discrecional de la administración tributaria</p> <ul style="list-style-type: none"> - Elementos reglados. - Hechos determinantes. - Conceptos jurídicos indeterminados. - Principios generales del Derecho - Motivación <p><u>Categoría 2:</u> Seguridad Jurídica.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ordenamiento jurídico claro y certero. - Paz Social. 	<p>Tipo y Diseño</p> <p>Cualitativa con un diseño descriptivo.</p> <p>Esquema del diseño:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block; margin: 10px 0;"> M — — O </div> <p>Donde: M = Muestra O = Observación.</p> <p>Población y Muestra</p> <p><u>Población:</u> 563 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante el 2017-2019.</p> <p><u>Muestra:</u> 30 Resoluciones del Tribunal Fiscal (seleccionadas intencionalmente), relacionadas con el objeto de estudio; y, 6 entrevistas a especialistas.</p> <p>Técnicas e Instrumentos</p> <p><u>Técnicas:</u> Análisis documental. Análisis de Jurisprudencial. Análisis normativo. Entrevista.</p> <p><u>Instrumentos:</u> Guía de Análisis Documental. Guía de Análisis Jurisprudencial. Guía de Preguntas.</p>

ANEXO N° 2: GUÍA DE ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

Resolución de Tribunal Fiscal			
N°		Motivo	Apelación
Fecha			
Asunto			
Argumentos del Contribuyente			
Argumentos de la Administración Tributaria			
Argumentos del Tribunal Fiscal			
Parte Resolutiva			
Comentarios del tesista			

ANEXO N° 3: GUÍA DE PREGUNTAS

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: _____

PROFESIÓN: _____

INSTITUCIÓN DONDE LABORA: _____

AÑOS DE EXPERIENCIA: General _____ Específica² _____

TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. ¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?
2. ¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?
3. ¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?
4. ¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?

² Considerar experiencia en materia tributaria.

ANEXO N° 4: ENTREVISTAS APLICADAS A LOS ESPECIALISTAS

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: RODOLFO ZÁRATE GENARO

PROFESIÓN: CONTADOR PÚBLICO

INSTITUCIÓN DONDE LABORA: MC METCO SAC

AÑOS DE EXPERIENCIA: General 8 AÑOS Específica¹ 8 AÑOS

TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. **¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?**

Considero que las acciones tomadas por los auditores durante la fiscalización atentan contra el contribuyente, en ocasiones los auditores se interesan más en recaudar de manera rápida que en fiscalizar y para ello aplican acciones que obligan al fiscalizado a aceptar supuestos convenios que evitarían en el futuro multas y mayores deudas.

2. **¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?**

Creo que los fiscalizadores muchas veces coaccionan al contribuyente de manera abusiva y prepotente con la finalidad de cohibirlo y lograr la firma de un convenio que compromete al contribuyente pagar un determinado importe bajo la amenaza de multarlo si es que se niega a firmar dicho convenio.

3. **¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?**

Considero que en ocasiones los medios probatorios no son totalmente revisados por los fiscalizadores y muchos menos valorados correctamente, por el contrario, estas revisiones se realizan de manera selectiva y en corto tiempo, aduciendo por parte de los fiscalizadores que tienen claro la razón de su búsqueda y se centran en parte de la información que generalmente representa debito fiscal para el contribuyente y por tanto deuda con la SUNAT.

4. **¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?**

Creo que los procedimientos de fiscalización efectuados por la Administración no están debidamente motivados y afectan el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, el contribuyente se encuentra a merced del accionar arbitrario del fiscalizador, quien muchas veces resuelve las auditorías el mismo día que es citado el contribuyente y se firma un convenio parcializado, supuestamente a favor del mismo pero que en el fondo garantiza una recaudación más inmediata para la SUNAT.

¹ Considerar experiencia en materia tributaria.

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: APARICIO CHIROQUE ALVINES

PROFESIÓN: CONTADOR PÚBLICO

INSTITUCIÓN DONDE LABORA: ESTUDIO CONTABLE CHIROQUE

AÑOS DE EXPERIENCIA: General 25 AÑOS Específica¹ 25 AÑOS

TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. **¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?**

Depende su actuación del auditor, si en un procedimiento de fiscalización tributaria, el auditor en su ejercicio de función hace mal uso de las facultades discrecionales que le otorga la ley, estará atentando contra el debido proceso y la seguridad jurídica de los contribuyentes; y si actúa en base a las normas, reglas y procedimientos establecidos y de conformidad a los hechos encontrados en el auditado, no atentará contra el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente.

2. **¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?**

Un auditor está preparado para realizar este tipo de actividad, por tanto, a la hora de realizar un procedimiento de fiscalización debe ejercer correctamente sus facultades discrecionales.

3. **¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?**

Si los medios probatorios y/o descargos presentados por los contribuyentes son fehacientes en un proceso de fiscalización, deberán ser valorados y actuados en forma correcta por el auditor de la administración tributaria, para no afectar el derecho de los contribuyentes.

4. **¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?**

No todos los resultados de los procedimientos de fiscalización efectuados por la administración tributaria son debidamente motivados y tampoco hay una garantía del 100% que no afecte los derechos de los contribuyentes, en algunos casos se concluyen en excesos solicitando información demás y/o realizando observaciones que no están dentro de los procedimientos establecidas según ley.

¹ Considerar experiencia en materia tributaria.

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: MARLO RUSSEL AGUILAR CASTRO

PROFESIÓN: CONTADOR PÚBLICO

INSTITUCIÓN DONDE LABORA: INDEPENDIENTE

AÑOS DE EXPERIENCIA: General 10 AÑOS Específica¹ 8 AÑOS

TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. **¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?**

Considero que definitivamente si afectan al derecho a la seguridad jurídica, por cuanto la aplicación de la discrecionalidad al no ser un instrumento fijo, lo que hace es generar incertidumbre, más allá de que en muchos de los casos fuese beneficiosa al contribuyente, éste nunca lo sabe por lo tanto es un tema que queda a criterio del propio auditor, no pudiendo el contribuyente solicitarlo en cada caso; ese es el motivo principal de la afectación a la seguridad jurídica para mí.

2. **¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?**

Considero que NO, puesto que son apegados a las normas por consiguiente mecanizados en sus acciones, dejando de lado una parte importante de la relación estado – Administrado, como lo es la empatía, sin embargo la buena noticia por decirlo así, es que el contribuyente tiene la posibilidad de presentar los recursos de reclamación y apelación en el proceso contencioso tributario, lo cual también constituye un esencial derecho a la defensa, más allá de que los plazos de resolución de los mencionados recursos a mi criterio resultan ser demasiado extensos.

3. **¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?**

A veces Si, en definitiva, los auditores tienen la obligación de valorar de forma correcta los medios probatorios, puesto que se basan en la presunción del acto, es preciso mencionar que, de no hacerlo así, el contribuyente puede recurrir a los recursos antes mencionados y reafirmar su postura de defensa en la fiscalización.

¹ Considerar experiencia en materia tributaria.

4. ¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?

Considero que sí, pero sin embargo volvemos a la aplicación de la discrecionalidad la cual en si es la que afecta la seguridad jurídica, por lo demás la presentación de un recurso de reclamación o apelación fuera de plazo amerita el pago previo de la deuda lo cual si genera una imposición de la SUNAT a que el contribuyente reconozca forzosamente la deuda y en muchos casos los contribuyentes desconocen dichos plazos y cuando solicitan asesoría lamentablemente ya es demasiado tarde.

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: JORGE CARLOS VERTIZ CAYO

PROFESIÓN: CONTADOR PÚBLICO

INSTITUCIÓN DONDE LABORA: INDEPENDIENTE

AÑOS DE EXPERIENCIA: General 18 AÑOS Específica¹ 10 AÑOS

TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. **¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?**

Si, puesto que la razón de ser de toda institución pública y en general deben existir reglas de juego simples, claras, objetivas y precisas, puesto que al tener un carácter subjetivo puede existir incertidumbre o vicios de apreciación o interpretación en la aplicación de multas, sanciones entre otros.

2. **¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?**

No, puesto que muchas veces no valoran los esfuerzos que realizan las empresas en desarrollar sus operaciones en una zona como Tumbes que, por problemas de infraestructura, geográficos, falta de cultura tributaria y de formalización entre otros, quieren equipararlas o compararlas con otras zonas en general de Lima; ya quisiéramos que las empresas de Tumbes tengan los beneficios tributarios existentes en Tacna o toda la Selva.

3. **¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?**

Si, puesto que, en esos casos, las pruebas deben ser objetivas, claras, suficientes, competentes y relevantes. El problema existe cuando queremos hacer operaciones con personas que ni siquiera tienen documento de identidad y no existen otras que realicen o vendan esos productos y las empresas tienen que asumir esos gastos extras (un ejemplo: cuando se compran mariscos para su proceso y posterior venta).

4. **¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?**

El problema no son los resultados, sino la motivación en iniciar dichos procedimientos, puesto que no es secreto que los fiscalizadores tributarios tratan de llegar a ciertos niveles de cobro de deudas tributarias para alcanzar sus objetivos.

¹ Considerar experiencia en materia tributaria.

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: JUAN ENRIQUE FARFÁN RAMÍREZ
PROFESIÓN: CONTADOR PÚBLICO
INSTITUCIÓN DONDE LABORA: SAT DE LIMA
AÑOS DE EXPERIENCIA: General 8 Específica¹ 5
TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. **¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?**

En algunas ocasiones si, ya que el poder discrecional de la misma ley o la norma, en determinado momento no obliga a proceder de determinado modo, por tanto, otorga libertad de decisión a aquella autoridad que ejercerá este poder o, cuando en la norma existe la posibilidad de más de un modo de obrar sobre determinada situación, entonces deja a discreción (apelando a su sensatez) y en base a la decisión más favorable obedeciendo a ciertos preceptos como el bien o beneficio del estado, este último precepto en muchas ocasiones influye en la decisión de los fiscalizadores, sumado a eso sus planes estratégicos que incluyen las metas por recaudación tributaria principalmente hacen que los procedimientos en muchos casos se direccionen hacia las sanciones pecuniarias a los administrados.

2. **¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?**

La discrecionalidad tiene espacio debido que la Ley no contiene todas las soluciones o interpretaciones a simple vista de los problemas que se presentan, es decir por la imposibilidad misma de la ley para regular todo caso concreto a partir de alguna forma de generalidad, ya que lo precisado por la ley permite realizar valoraciones conforme a ella, es por eso que en algunas ocasiones consideran que la discrecionalidad está relacionada a la arbitrariedad, esto se da porque la Administración ejerce su libertad al momento de decidir sobre alternativas igualmente válidas con relación a aspectos que son de su competencia, todo ello se convierte en arbitrariedad cuando algunos procedimientos o sanciones son determinadas por voluntad del auditor convirtiéndose estas en una decisión arbitraria.

3. **¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?**

En muchos casos no, esto debido a que actualmente al contribuyente se le considera como un simple espectador de los procedimientos de fiscalización, para los ciudadanos administrados

tiene ninguna acción en los Procesos de Autoría pues como esta normado en nuestro código no especifica sus derechos, y si puntualiza sus obligaciones y si es que los tiene, este es al final de un proceso de fiscalización, es decir, cuando ya está en sus etapa de sanción, que resulta en multa o en cierres de establecimientos.

En este punto, referente a que la Administración Tributaria puede usar su potestad discrecional en el proceso de fiscalización para solicitar la información que esta requiera a fin de sustentar el caso, existen situaciones donde la SUNAT solicita información imposible de conseguir y que por esta razón desconoce el gasto al contribuyente.

4. ¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?

Cuando se concluye el proceso de fiscalización, la Administración comunicará al contribuyente las diferencias detectadas y motivar los hechos encontrados, para que de esta manera el deudor tributario tenga la oportunidad de defenderse. No obstante, es importante señalar que, la Administración Tributaria, en ocasiones, no motiva correctamente sus decisiones.

Así, el auditor que ejecuta la fiscalización puede tomar en cuenta los criterios que él considere válidos; sin embargo, no se menciona que los procesos de fiscalización deben seguir un criterio uniforme para la resolución de los casos según el sector revisado.

A pesar que el Código Tributario regula de alguna manera el criterio de discrecionalidad, observamos en la actualidad que los auditores de la Administración Tributaria utilizan diversos criterios para desarrollar los procesos de fiscalización en el momento de la revisión de la documentación, la selección de la muestra, la determinación de la deuda, la aplicación de sanciones; comportándose en algunos casos de manera abusiva, pasando de utilizar correctamente el criterio de discrecionalidad a la arbitrariedad, con el único fin de lograr el objetivo de la mayor recaudación.

Actualmente, existe discusión sobre la aplicación del criterio, debido a que la SUNAT resuelve los casos de las empresas del mismo sector de manera diferente. Razón por la cual, es necesario conocer cómo aplica la Administración Tributaria el poder otorgado de la discrecionalidad durante el proceso de fiscalización.

ENTREVISTA A ESPECIALISTAS

NOMBRES Y APELLIDOS: LITA ALIS CASTILLO GONZÁLES
PROFESIÓN: ABOGADA
INSTITUCIÓN DONDE LABORA: CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
AÑOS DE EXPERIENCIA: General 10 AÑOS Específica¹ 3 AÑOS
TIPO DE ENTREVISTA: Entrevista Abierta.

El (la) entrevistado(a) responderá críticamente las interrogantes planteadas, en la presente entrevista que tiene por finalidad emplear la información obtenida para el desarrollo la investigación, que busca determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de La Libertad, periodo 2017-2019.

1. **¿Considera que las atribuciones discrecionales de los auditores durante el procedimiento de fiscalización tributaria atentan contra el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes? ¿de qué manera?**

Si, en la medida que, en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, los auditores realizan distintas actuaciones que no brindan certeza a los contribuyentes.

2. **¿Cree que los auditores de la Administración Tributaria, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, ejercen correctamente sus facultades discrecionales?**

No, porque en reiterados casos, los auditores de la Administración Tributaria, abusando de la facultad discrecional que ostentan, requieren a los contribuyentes información que pueden llegar a afectar sus derechos fundamentales de estos últimos, tales como, el derecho a la intimidad, o en ciertos casos pedir información que ya se encuentra en poder de la misma administración.

3. **¿Considera que los medios probatorios y/o descargos, presentados por los contribuyentes, durante el procedimiento de fiscalización, son valorados y actuados en forma correcta por los auditores de la Administración Tributaria?**

No, toda vez que, en muchos casos las pruebas presentadas por los contribuyentes en atención a los requerimientos efectuados por los auditores, como informes y/o documentos que acrediten las observaciones efectuadas, no son meritados correctamente, por el contrario, a criterio suyo, sin motivación y sustento, no cumplen con levantar dichas observaciones. Los cuales, al ser evaluados por el Tribunal Fiscal (vía recurso de apelación presentado por el contribuyente), son considerados como medios probatorios suficientes para sustentar los reparos.

4. **¿Cree que los resultados del procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, se encuentran debidamente motivados y con las garantías necesarias, sin afectar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes?**

En las fiscalizaciones físicas, podría presentarse casos de vulneración de los derechos de los contribuyentes, sin embargo, con la implementación de la fiscalización electrónica, la fiscalización se ha vuelto más expedita, con mayor seguridad jurídica para la contribuyente y brindando mayor predictibilidad en sus decisiones.

¹ Considerar experiencia en materia tributaria.