

# El procedimiento de fiscalización de la Sunat\*

Diálogo entre:

**Lourdes Chau Quispe**

Profesora Auxiliar de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

**Walker Villanueva Gutiérrez**

Profesor Contratado de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## 1. ¿Es necesario limitar los derechos de los contribuyentes para conseguir una verdadera fiscalización? Es decir, ¿puede prevalecer la facultad de discrecionalidad por sobre los derechos de los contribuyentes como el debido procedimiento o la seguridad jurídica?

**Dra. Chau:** Creo que es conveniente esbozar, previamente, una aproximación al concepto de fiscalización. En nuestro ordenamiento tributario, y específicamente en el código tributario, encontramos distintas formas de ver lo que denominamos fiscalización. Para efectos de la pregunta formulada nos centraremos en la fiscalización como facultad y como procedimiento. Y si es así, en el primer sentido, como facultad, la fiscalización no es otra cosa que la potestad que tiene la administración para poder determinar si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias, la que desde luego le es conferida por la ley. Cabe recordar que los tributos pueden ser determinados por el propio contribuyente o por la Administración, la labor de ésta se da en este último caso lógicamente, pero también en el primero ya sea para verificar la determinación que ha hecho el obligado o para efectuarla en el caso que no la hubiese realizado.

Por otro lado, la fiscalización como un procedimiento se refiere a un conjunto de actos conducentes precisamente a verificar que el contribuyente haya cumplido lo que la ley establece. Dentro de esta fiscalización se determina si el contribuyente ha contribuido correctamente, si realmente está exonerado, en el caso que así lo hubiese considerado, entre otras situaciones.

Bajo esta introducción, es de destacar que como facultad, la fiscalización no puede ejercerse infringiendo los derechos de los contribuyentes, toda su actuación y el procedimiento en general debe desarrollarse dentro de los límites que la Constitución establece, ejerciendo sus atribuciones pero respetando al contribuyente, lo que es congruente con un Estado social de derecho.

Es cierto que el código introduce el concepto de facultad discrecional. La pregunta entonces es: ¿qué entendemos por «discrecional»? Estamos de acuerdo, en principio, con que no es lo arbitrario ni lo irracional. Lo discrecional es la posibilidad que tiene la administración para elegir entre diversas posibilidades que se le ofrecen potencialmente todas ellas como válidas. ¿Y por qué se llama discrecional? Porque precisamente se le confiere a la administración la posibilidad para optar por una de ellas.

En el código tributario, y así también se entiende en el derecho administrativo, se debe optar por aquella decisión que se enmarque dentro del interés público. Un interés público que no es igual al interés exclusivo de la administración –que nos diría: *tengo que elevar la presión tributaria o debo recaudar más y por tanto toda decisión que adopte queda alineada bajo esta idea*-. Creo, en cambio, que el interés público es el interés general, el interés comunitario, lo que beneficia a la sociedad en su conjunto. No podemos asumir que la facultad de fiscalización que es discrecional según nuestro código tributario pueda afectar los derechos de los contribuyentes.

En este entendido, la facultad discrecional de la administración debe estar alineada al interés público y en concordancia con la ley y la constitución. Desde mi punto de vista, interpretar que lo discrecional es hacer lo que la administración quiere, no es lo correcto. La administración puede elegir entre algunas de las posibilidades que se le presentan y sustentando porque lo ha hecho y porque considera que esa decisión es la que mejor defiende el interés público.

**Dr. Villanueva:** Quisiera hacer algunas precisiones antes de responder puntualmente a la pregunta. La primera es que existe consenso en la doctrina en señalar que la obligación tributaria deriva de la Ley y frente a ella, los sujetos de la obligación tributaria tienen iguales derechos y obligaciones. La relación jurídica tributaria no es una relación de poder sino una relación jurídica de derecho. Desde este punto de

\* En la elaboración de las preguntas para la presente conversación participaron Joe Centeno Huamán y Yuri Montesinos Alvarez, integrantes de la Asociación Civil Foro Académico.

vista teórico, no existe en la obligación tributaria una posición subjetiva de preeminencia por parte del acreedor -por más que el acreedor este cautelando el interés público-; es por ello que la relación jurídica tributaria es una relación de derecho con igualdad de las partes.

En tal sentido, cuando la ley otorga determinadas potestades a la Administración para cautelar el crédito tributario y el interés público, lo hace precisamente en aquellas situaciones en que ello es necesario.

Lo segundo que deseo expresar, coincidiendo con lo que mencionó la Dra. Chau, es que el interés público no es un interés únicamente de recaudar tributos. Uno de los aspectos del interés público es recaudar efectivamente tributos y dar recursos al Estado. Sin embargo, un interés público dentro de un Estado de Derecho tiene también otro cariz o faceta, que es la protección de los derechos fundamentales de las personas. Pienso que el interés público es un interés recaudatorio y, al mismo tiempo, interés en la protección de los derechos fundamentales. En un Estado de Derecho no se pueden olvidar ambos lados de la relación jurídica tributaria; es decir, un equilibrio entre potestades de la administración y los derechos de los contribuyentes.

La tercera idea que quiero resaltar es que la fiscalización es un auténtico procedimiento tributario. Lo curioso del caso, es que nuestro código no lo reconoce como tal, puesto que en la relación de procedimiento tributario que regula como tales el Código Tributario no está el procedimiento de fiscalización. Por ello, me parece que lo primero que debemos hacer, es regular la fiscalización como un auténtico procedimiento tributario.

Lo expuesto es muy importante, porque al interior del procedimiento de fiscalización el contribuyente ejerce su derecho de defensa, derecho que se ejerce incluso sujeto plazos preclusivos en relación a las pruebas. Así, las pruebas no presentadas y solicitadas en un procedimiento de fiscalización, ya no se pueden presentar en una etapa posterior; salvo que el contribuyente pague la deuda tributaria vinculada a dicha prueba.

En este sentido, lo primero que debería regularse en el código es un procedimiento de fiscalización claro, que recoja las facultades y obligación de la Administración y por otro, los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Estas reglas deberían recoger los criterios que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha ido estableciendo sobre este procedimiento.

Aquí debemos destacar que el procedimiento de fiscalización es un procedimiento atípico, que no tiene reglas propias en el Código Tributario. Sin embargo, jurisprudencialmente el Tribunal Fiscal viene estableciendo criterios y reglas que permiten, justamente, el logro de un equilibrio entre las potestades discrecionales de la

Administración y los derechos de los contribuyentes.

En definitiva, no sólo no es necesario dejar de lado los derechos de los contribuyentes para una fiscalización eficaz, sino que sería altamente inconveniente que eso sea así, por cuanto en un Estado de Derecho, la potestad de recaudar tributos no puede hacer «tabla rasa» de los derechos del contribuyente. Todo control a la fiscalización debería contemplar tanto las potestades de la administración como los derechos de los contribuyentes. Es decir, que el contribuyente conozca bajo qué reglas va a ser fiscalizado y que la Administración conozca las facultades de las que dispone.

**Dra. Chau:** Quisiera plantearme la pregunta de si puede haber una facultad de fiscalización sin discrecionalidad. Normalmente los comentarios han ido por el lado de la discrecionalidad y la «supremacía» que tiene la administración en el momento en que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización, y esto por la forma en que lleva a cabo el conjunto de actos.

Pero ¿por qué se ha establecido expresamente en el título preliminar del código tributario -que de alguna forma sienta las bases en las que se van a enmarcar las normas y la relación de las partes en todo procedimiento- que la facultad de fiscalización se ejerce de forma discrecional? Creo que el término discrecional ha sido incluido para facultar a la administración a elaborar programas en función del conocimiento que ella tiene y en pos de hacer efectiva y eficiente su labor.

Todos sabemos que del universo de posibles contribuyentes muy pocos llegan a ser los verificados o fiscalizados. Con la discrecionalidad, se ha querido resaltar que en atención al interés público la Administración puede seleccionar o establecer las pautas para llevar a cabo los programas de fiscalización. ¿Por qué no se fiscaliza, por ejemplo, a los agricultores antes que al sector minero? o ¿por qué no al sector que se dedica a la confección de zapatos antes que al sector construcción?

Ahora, yendo más allá, en qué otro sentido podríamos interpretar lo discrecional, cuando la labor de revisión o verificación tiene que ceñirse a determinadas pautas. La administración fiscalizará en base a pruebas documentarias, con inspecciones o, en general, usando todos los instrumentos de auditoría que están a su alcance. Esto significa que discrecionalmente seleccionará aquellos medios que le resulten más eficientes. Pero, en cambio, no se puede hablar de una facultad discrecional cuando ante dos sujetos de iguales características e iguales condiciones se fiscaliza sólo a uno

**Dr. Villanueva:** En la línea de lo que exponía Lourdes a nivel internacional, en Estados más avanzados, existen lo que se denominan los planes



de fiscalización. Lo primero que recoge este tipo de planes, es la elección de los sujetos fiscalizados, los criterios objetivos y no arbitrarios en base a los cuales dichos planes se han elaborado. Lo segundo sería obligar a la Administración a que publique anualmente sus planes de fiscalización.

La elaboración de Planes de Fiscalización y su publicación permitiría conocer con objetivas cuáles son los sectores de la actividad económica y a quienes, particularmente, dentro de estos sectores, se va a fiscalizar a fin de evaluar si la discrecionalidad se está ejerciendo conforme a Derecho o si se está incurriendo en una decisión arbitraria.

De otro lado, me parece que la discrecionalidad es necesaria en algunos aspectos inherente a las potestades de fiscalización, tales como: a) determinar a quienes se fiscaliza, esto como ya indiqué, debería estar consignado objetivamente en los planes de fiscalización, b) cómo se fiscaliza; es decir, los procedimientos y herramientas de que hace uso la fiscalización, c) cuando fiscaliza; o sea, el momento en que la Administración inicia la fiscalización.

Pero existen otras materias que no deberían estar dentro de la facultad discrecional. No debería ser discrecional la duración del procedimiento de fiscalización. Deberían existir plazos mínimos y plazos máximos dependiendo de la complejidad del procedimiento. En otros ordenamientos frente a fiscalizaciones complejas hay plazos de hasta 24 meses para fiscalizar, pero en principio hay una regla general de que se puede fiscalizar por un plazo de hasta 12 meses. Y sólo cuando la administración manifiesta con argumentos racionales encontrarse en un procedimiento complejo puede ampliarse el plazo.

Otro aspecto que debería estar reglado debe ser que la potestad de fiscalizar no puede ejercerse sino por única vez. Lamentablemente, en nuestro Código Tributario, en el artículo 108º, se abre en demasía la posibilidad para que la administración pueda fiscalizar ejercicios ya fiscalizados. Las causales que se consignan en el 108º son tan amplias que la Administración podría terminar fiscalizando cuantas veces quiera, incluyendo ejercicios previamente fiscalizados.

En definitiva, hay cuestiones que sí son importantes para el ejercicio adecuado de la discrecionalidad, pero me parece también que hay cuestiones que no deberían estar dentro del ámbito de la discrecionalidad sino que deberían encontrarse totalmente regladas.

Una cuestión adicional que me parece crucial, a fin de educar y racionalizar el ejercicio de las potestades discrecionales, es la observancia de los principios de proporcionalidad y la razonabilidad que debería recogerse expresamente en el Código Tributario. En los últimos años se ha venido observando que la Administración Tributaria traslada su carga de fiscalización y su deber de trabajar y revisar los libros contables al contribuyente.

Y los traslada muchas veces con exigencias irrazonables. Por ejemplo, la Administración exige información al contribuyente en un sistema informático con extensión y formato determinado, pero el contribuyente no dispone de ese formato o sistema informático. Como consecuencia de ello, el contribuyente tiene que hacer esfuerzos denodados y contratar a un profesional informático para trasladar su información al formato que Administración Tributaria ha solicitado.

En la práctica encontramos más situaciones como la señalada, donde la Administración Tributaria excede sus facultades discrecionales. Me parece que debería haber un límite claro en el Código Tributario recogiendo el test de proporcionalidad y razonabilidad establecidos por el Tribunal Constitucional.

## 2. Siguiendo el tenor de la pregunta anterior, ¿qué otros derechos podrían verse limitados (o, incluso, vulnerados) en el procedimiento de fiscalización?

**Dr. Villanueva:** Dada la ausencia de un procedimiento de fiscalización, no hay reglas muy claras para el ejercicio del derecho de defensa. Sin embargo, a nivel jurisprudencial se ha avanzado bastante bien en el tema, habiéndose establecido, que el derecho de defensa se puede ejercer hasta en tres oportunidades.

Una primera, el ejercicio del derecho de defensa durante la fiscalización. Una segunda, el ejercicio del derecho de defensa se realiza, una vez, culminado el procedimiento de fiscalización cuando la Administración, dependiendo de la complejidad del caso, comunica sus conclusiones finales a fin de que el contribuyente presente los suyos, y se pueda establecer una conclusión definitiva. Y finalmente una tercera, el ejercicio del derecho de defensa en ocasión de la notificación de los actos administrativos correspondiente y la interposición de los recursos que correspondan.

Hay derechos que no están nada regulados en nuestro sistema y creo que es por falta de madurez jurisprudencial y de nuestro Estado de Derecho. Es el caso del derecho fundamental de no autoinculparse. Me explico. En el expediente de fiscalización un contribuyente cumple con su deber de colaboración proporcionando información a la Administración Tributaria.

Este mismo expediente tributario puede servir de base para iniciarle un proceso de delito tributario. Es decir, el propio contribuyente está aportando pruebas para que luego se le inculpe. En el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se ha reconocido como un derecho básico el derecho a un autoinculparse, el cual rige incluso a nivel del Derecho Administrativo Sancionatorio y con mayor razón para el Derecho Penal Tributario.

Es importante destacar que, en Europa existen procedimientos paralelos. El procedimiento de



fiscalización es un procedimiento administrativo sujeto a las reglas generales y especiales propias de los procedimientos administrativos y, paralelamente, existe un procedimiento sancionatorio, con todas las garantías que implica un procedimiento sancionador a nivel administrativo.

En el Perú no hay procedimiento sancionatorio en materia tributaria, éste es solo un apéndice del procedimiento de fiscalización. Una vez concluida la fiscalización, se notifica la resolución que determina la deuda tributaria, y accesoriamente, una resolución de multa; no hay, en definitiva, dos procedimientos diferentes y con garantías diferentes. Me parece una clara violación de los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que, debería regularse un procedimiento sancionatorio, más aún, cuando el procedimiento de fiscalización sirve para imputar delitos tributarios. En este último caso, me parece claro que no está regulado adecuadamente el derecho a no autoinculparse.

Otra de los derechos que veo proclive a vulnerarse en el procedimiento de fiscalización es el derecho a la intimidad. Este derecho, a mi modo de ver, sustenta el secreto bancario y la reserva bursátil. La reserva bursátil es un derecho que está consagrado en la Ley del Mercado de Valores a diferencia del secreto bancario que está consagrado en la Constitución.

A las sociedades administradoras de fondos mutuos el fisco les pidió información de los inversionistas que invertían en títulos cotizados en Bolsa. La ley de mercado de valores protege la identidad de los inversionistas a través de la reserva bursátil, la cual, en mi opinión deriva del derecho a la intimidad.

Relacionado con lo anterior existe una sentencia del Tribunal Constitucional que refiriéndose al secreto bancario, señala que la administración tiene potestad de exigir información en la medida que tenga relevancia en la recaudación de tributos. Entonces, sobre esa base, las Sociedades Administradoras de Fondos Mutuos hicieron el siguiente razonamiento: 1) los inversionistas que invierten en títulos cotizado en bolsa a través del Fondo Mutuo, son inversionistas que perciben ganancias o intereses exonerados del impuesto a la renta; 2) son inversionistas que están protegidos por la reserva bursátil y 3) por lo tanto, que no cabe proporcionar dicha información, porque esta no tiene relevancia fiscal.

Se puede presentar mucha mayor casuística respecto a los derechos constitucionales que pueden ser vulnerados dentro del procedimiento de fiscalización. No obstante, lo que quisiera destacar es que debería consignarse de manera expresa en el Código una regla general, en virtud de la cual, se señale que la información que está obligado a presentar el contribuyente sea información con relevancia tributaria. Aunque sea una verdad evidente es mejor decirlo, pues muchas

veces la administración exige información que no tiene relevancia tributaria, como es el caso antes relatado.

**Dra. Chau:** En primer término, un procedimiento de fiscalización que está siendo llevado en forma correcta no tendría por qué vulnerar algún derecho del contribuyente, pero, tal como está redactado el código tributario, podrían darse interpretaciones erróneas. Quisiera referirme por ejemplo a la facultad que tienen los contribuyentes para solicitar documentación que tenga relevancia con los casos que se están llevando a cabo respecto de ellos. El código tributario tiene una norma que señala que los documentos no pueden ser proporcionados a los contribuyentes si es que todavía no ha culminado la fiscalización. No obstante, se han dado casos en los cuales a los contribuyentes se les atribuye operaciones que niegan haber realizado; y la administración señala que cuenta con las facturas donde éstos aparecen como vendedores o compradores. La administración le pide al contribuyente que presente sus descargos y levante las observaciones porque las operaciones han sido declaradas o no registradas en los correspondientes libros o registros contables. El contribuyente para defenderse requiere la documentación que sirve de sustento a la administración, pero ésta seguramente le va a contestar que según el art. 131º del código tributario no puede serle proporcionada.

Es cierto que la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) establece que el derecho que tiene el contribuyente para obtener información se ve limitado en los términos que establezca la ley especial. Sin embargo, considero que la interpretación que debería darse en estos casos es que si precisamente se está atribuyendo al contribuyente una operación no tendría por qué negársele el acceso a la información y documentación que la administración tiene y en la cual sustenta su imputación, lo contrario sí implicaría una vulneración al derecho de defensa que tienen los contribuyentes. Entiendo que la norma está dada bajo los criterios de «no interrumpas o no hagas difícil la labor que estoy llevando a cabo» y «mientras que no se haya culminado el procedimiento, yo no tengo porque entregarte documentación que forma parte de este conjunto de actos que estoy elaborando y que van a concluir en una opinión». Pero si la lógica de llevar adelante la fiscalización es que el contribuyente se defienda para llegar a una conclusión real y correcta, entonces la administración debería entregar esos documentos que, por lo menos en el supuesto que abordamos, se trata de documentos que han sido emitidos por el propio contribuyente. En todo caso, esa limitación del código podría entenderse referida a documentos que son de terceros o documentos que están vinculados a secreto comercial o secreto profesional, pero de ninguna manera a documentos que se refieren al propio contribuyente.

Una interpretación que se incline a favor de que la administración sea la única beneficiada – en tanto sólo sirve para facilitar su labor-, no es correcta; por eso planteo este ejemplo, para evidenciar que, a veces, el procedimiento de fiscalización se complica por este criterio de las administraciones -no solamente SUNAT- de interpretar las normas sólo en interés particular. Las normas deben interpretarse en un punto medio: proteger los derechos de los contribuyentes y también proteger el derecho del fisco a cobrar. Esto, sin duda, está estrechamente relacionado con el derecho de defensa.

Un tema que también se suscita cuando se lleva a cabo una fiscalización consiste en el hecho de que la administración, en base a los propios parámetros establecidos por el código, da cierto plazo a los contribuyentes para que exhiban determinada documentación; así, la administración dice «*exhibeme tus libros contables, exhibeme tus comprobantes de pago, guías de remisión, etc.*» y le da el plazo que establece el código. En muchos casos, la administración es muy cerrada y no da lugar solicitudes de ampliación del plazo, aún éstas pudieran ser razonables. Al respecto, la administración debería actuar en forma más flexible y razonable y entender que si su labor está dirigida a hacer una determinación de la obligación tributaria, lo óptimo sería que lo haga sobre base cierta, la que podrá lograr en la medida en que los contribuyentes le proporcionen la información y documentación. Además, ciertamente hay situaciones razonables expuestas por los contribuyente que no debieran ser rechazadas como podría ser le supuesto de una persona natural que acredita haber estado con graves problemas de salud, incluso el contexto nacional revela que en el caso de las pequeñas y medianas empresas las contabilidades son llevadas por terceros, de manera que no necesariamente la documentación se encuentra en todo momento en poder de ellas.

Me parece que la administración no debería partir de la mala fe, es decir, no debería asumir que si el contribuyente le pide un plazo adicional, es porque recién va a elaborar los documentos solicitados, o porque como no los tiene va a utilizar la táctica de poner una denuncia policial por pérdida de libros y así tener una excusa para la no presentación. Creo que por el contrario, la administración debería asumir la buena fe del contribuyente y ser más flexible en la prórroga de los plazos cuando ésta sea razonable, lo contrario lindaría con una afectación al debido procedimiento y al derecho de defensa.

Además debe entenderse que esto, más adelante, reportará un beneficio en términos de economía de la recaudación y justicia no sólo porque como he señalado facilitará la determinación sobre base cierta sino también porque evitará que se generen cargas procesales innecesarias en otros órganos como el Tribunal

Fiscal ya que ese contribuyente –seguramente- va a acudir en queja para cuestionar tal actuación.

Conviene anotar que dicha queja, si bien en teoría no paralizaría el procedimiento de fiscalización, sí haría que la administración sea cautelosa y no continúe con la fiscalización; en todo caso, si la continuase podría dar lugar a la emisión de resoluciones de determinación o de multa que más adelante también serían cuestionadas y, eventualmente, dejadas sin efecto; entonces ¿por qué no llevar adelante una fiscalización de manera razonable que permita superar estos problemas en el futuro?

Como se advierte, sin duda una fiscalización que no se lleva a cabo correctamente vulnerará algunos derechos de los contribuyentes, tales como los ya mencionados derecho de defensa y al debido procedimiento y también otros como el de inviolabilidad de domicilio y el de propiedad.

En este último caso, merecen una mención especial la adopción de medidas cautelares previas admitidas por nuestro código tributario. Dice este código que si durante el procedimiento de fiscalización, aun cuando no haya concluido o cuando no se tenga deuda determinada ni mucho menos exigible coactivamente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, se podrán adoptar medidas cautelares previas. Al margen de los excesivos supuestos que el código hoy día contempla para adoptar las citadas medidas, y que merecen ciertos cuestionamientos, no puede desconocerse que un procedimiento de fiscalización desarrollado irregularmente puede contribuir a que los casos de trabas de medidas cautelares indebidas se incrementen, entre ellas la de embargo sobre cuentas bancarias, con las consecuencias nefastas que como se comprenderá podrían generarse. En efecto, la administración en él podría formarse una idea equivocada no sólo respecto del monto de la deuda sino también de la calidad del contribuyente.

**Dr. Villanueva:** En el tema del respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, una de las cosas que ya está claramente en el Código es que todo procedimiento de fiscalización debería de culminar siempre con la expedición de un acto administrativo, que fije la situación jurídica del contribuyente frente al Fisco, si se encuentre deuda tributaria, o crédito tributaria o si la situación autoliquidada por el contribuyente es inalterable. Entonces, por más que la administración no haya encontrado absolutamente nada a ese contribuyente, es decir, por más que la administración no tenga ni deuda ni crédito, debería notificar la resolución de determinación para confirmar la situación jurídica autoliquidada por el contribuyente.

**Dra. Chau:** En ese punto, reiterando el tema de la certeza, el código debería mejorar la definición



que tiene de la facultad de determinación; el código dice «concluido el procedimiento de fiscalización, se emitirán las resoluciones de determinación, resoluciones de multa u otros». Pienso que esta redacción es bastante imprecisa ya que no permite diferenciar -o por lo menos suscita a confusión, de si la determinación forma parte de la fiscalización o es una cosa distinta; es decir, si concluida la fiscalización recién paso a la fase determinativa. Esto está relacionado con la posibilidad de, por ejemplo, emitir nuevos actos en aplicación del artículo 108° o aplicar lo que dispone el artículo 88° en cuanto a las declaraciones juradas rectificatorias.

**3. A pesar de que la administración goza de la facultad de discrecionalidad, ésta no puede sobrepasar los parámetros que tanto la constitución como la ley establecen. Pero, en términos prácticos, ¿podría delimitarse dicha facultad de manera más específica? ¿Cómo?**

**Dr. Villanueva:** El Código señala en la Norma IV del Título Preliminar que la discrecionalidad se ejerce dentro del marco de la ley. Efectivamente, la discrecionalidad, tal como ha sido explicado por Lourdes, tiene que ejercerse dentro de la ley, evitando caer en la arbitrariedad.

Más aún la discrecionalidad, definitivamente, debe de enmarcarse dentro de la ley y la Constitución; es más, yo diría que dentro del principio de juridicidad que está reconocido en la LPAG. La administración está sometida no sólo a la legalidad sino también al cumplimiento de la ley, al cumplimiento del derecho, y al cumplimiento de los principios generales del derecho. En este sentido, me parece que la LPAG señala, correctamente, que la administración está sometida a la ley, sometida al derecho y sus principios. Estando así las cosas, la discrecionalidad debería ejercerse, o tiene que ejercerse, de acuerdo a la constitución y a la ley.

Ahora, cómo podríamos lograr esa finalidad. Primero, previendo que la discrecionalidad se ejerza al interior de un procedimiento administrativo con reglas claras; en segundo lugar, quitando, dentro del ámbito de la discrecionalidad, aquellas potestades que deberían estar regladas, como por ejemplo el plazo de duración del procedimiento administrativo; instaurando la existencia de planes de fiscalización que deben ser publicados por la administración. Creo que la principal «arma» para conseguir, en la práctica, que las facultades discrecionales se ejerzan conforme a la constitución y a la ley -que no sea ya un exigencia meramente teórica y retórica- consiste en que se consagre expresamente el principio de proporcionalidad y razonabilidad; esto es, que sea una norma con rango de ley y que se diga que la administración debe ejercer sus potestades conforme a estos principios.

Otra de las cosas que podría ayudar a concretar y a combatir que el ejercicio de la discrecionalidad vulnere los derechos de los contribuyentes es el principio de subsidiariedad, esto es, que la información se exija, en primer lugar, al interesado o involucrado en la información y subsidiariamente a un tercero.

En otras palabras, la regla general deber que la Administración debería primero indagar sus propios y no exigir información que ella ya tiene en su poder; en segundo lugar, exigiéndola a quienes estén involucrados en la emisión de esta información; y en tercer lugar, exigiéndola a un tercero, pero de manera subsidiaria. Eso no está consagrado en nuestro código. Este tipo de cosas, en la práctica, deberían incorporarse en las normas de código para que haya un ejercicio mucho más justo de la discrecionalidad.

**Dra. Chau:** Quiero vincular mi respuesta a la falta de precisión que muchas normas tributarias tienen, entre ellas el código tributario, pues generan incertidumbre en las relaciones tributarias, ello porque para delimitar la discrecionalidad no sólo se debe propiciar lo que acertadamente Walker ha mencionado sino también propender a que las normas sean claras, evitando así que la administración y el contribuyente entren a una discusión sobre la interpretación de éstas.

En esa línea voy a comentar algunos casos específicos, uno de ellos es el establecimiento concreto del inicio de una fiscalización: si es con la carta de presentación que los auditores hacen llegar a los contribuyentes que van a ser auditados, con la notificación del requerimiento u otro acto. Al respecto, es cierto que el Tribunal Fiscal ha señalado que es con la notificación del primer requerimiento, sin embargo, creo que temas como este, para que no lleguen a una controversia posterior, deberían ser delimitados debido a que el propio código, en alguno de sus artículos, no es congruente. Por ejemplo, al hablar de la aplicación de los beneficios por subsanación espontánea, contemplados en el artículo 179°, establece diversos grados con distintos requisitos a cumplir, así, si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación o requerimiento de la Administración, pero antes del inicio de la verificación o fiscalización, la sanción será rebajada en un setenta por ciento en este artículo, aquí el código no es claro en si con la notificación del requerimiento se inicia la fiscalización.

Otro aspecto es el de delimitar cuál es la diferencia entre verificación y fiscalización dado que el código, en muchos artículos, alude indistintamente a ellas. En algunos casos no los utiliza como sinónimos, pareciera que en otros sí; esto genera problemas porque si la verificación es una de las formas en que la administración lleva a cabo su función de fiscalización, concluida ésta, lo



que se debe emitir son resoluciones de determinación y no órdenes de pago. Por otro lado, si la verificación es solamente la revisión –lo que antes se llamaba «compulsiva»- de que por ejemplo, la declaración jurada de IGV cuadre con los registros de compras y ventas, correspondería emitir una orden de pago, concluir lo contrario (esto es, que lo que corresponde es una resolución de determinación) implicaría que si no se revisó la fehaciencia de los comprobantes de pago o si no se estableció la causalidad ya no podrían emitirse resoluciones de determinación porque eso tendría vinculación con el artículo 108° que establece que una vez notificado el acto de la administración, éste ya no puede ser modificado salvo las excepciones que se establecen en él.

Un problema adicional a superar es el vacío que tiene el código en el tema de la emisión de resoluciones de determinación en toda fiscalización. Hemos visto muchos casos en los cuales la administración, si no encuentra reparos, no emite valores; y eso genera una incertidumbre en los contribuyentes porque no saben si es que la fiscalización ya culminó; eventualmente pueden pasar dos o tres años y la administración puede comunicarle que la fiscalización no ha concluido y piensa retomarla. Creo que, legislativamente, conviene mejorar o precisar que concluida la fiscalización debe haber una comunicación de las conclusiones de este procedimiento; o en todo caso, que se establezca que concluida la fiscalización, lo que corresponderá será siempre emitir resoluciones de determinación, ya sea con deuda cero, si es que no se han encontrado reparos, o con deuda X, en el caso contrario. En síntesis, se debe regular que, de todas maneras, concluida una fiscalización, la administración está obligada a comunicar los resultados de ésta, ya sea a través de una resolución de determinación o a través de un documento formal donde conste su decisión.

Para finalizar, un asunto al cual debe prestarse atención es el de los actos que deben emitirse en el caso de tributos determinables por la administración, este problema es más latente en el campo de los tributos municipales y si bien escapa quizás al título de esta mesa redonda que es el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, me parece interesante plantear este cuestionamiento: la falta de regulación del código en los casos de tributos que son determinables por la propia administración. Lo menciono porque un sin número de problemas se derivan de él; es el caso de las municipalidades que durante mucho tiempo consideraron que si se trataba de arbitrios, lo que correspondía emitir para requerirles el pago a los contribuyentes era una orden de pago. El Tribunal Fiscal le dijo que eran resoluciones de determinación.

#### 4. Un cuestionamiento que se hace al procedimiento de fiscalización es la

**posibilidad que tiene la administración de volver a fiscalizar lo ya fiscalizado, ello según las causales consignadas en el artículo 108° del código tributario ¿Qué opinión les merece esta posibilidad?**

**Dr. Villanueva:** En principio, quería recalcar que un procedimiento de fiscalización debería culminar con la emisión de una resolución de determinación para determinar es la situación jurídica final del contribuyente. Un procedimiento de fiscalización concluido con la notificación del acto administrativo correspondiente no puede volver a ser revisado, salvo que concurren las causales del 108° que son bastante abiertas. Sin embargo, en general, debería perfeccionar las causales del 108°, para que las potestades de volver a fiscalizar lo ya fiscalizado sean excepcionales.

El artículo 108° menciona, por ejemplo, que se puede volver a fiscalizar cuando se cometan las infracciones del artículo 178 numeral 1 del Código Tributario; esto es, cuando se ha declarado incorrectamente la base imponible de un impuesto. Como sabemos, la declaración incorrecta puede originarse por diferencias de interpretación entre la administración y el contribuyente y, no necesariamente, porque el contribuyente pretenda ocultar información a la administración.

Por ejemplo se comete la infracción del art. 178° numeral 1° cuando hay discrepancia de de hecho o derecho entre el contribuyente y la Administración, como puede ser el caso en que la administración considera que algo está gravado y el contribuyente considera que está exonerado o cuando el contribuyente considera que algo es deducible y la administración no. Ese tipo de situaciones demuestran que las infracciones del artículo 178.1 están lejos de asemejarse a un ocultamiento de información o falseamiento de la realidad.

Por esa razón, me parece que las causales excepcionales para reabrir una fiscalización deberían darse en situaciones donde el contribuyente ha ocultado intencionalmente información a la administración y no necesariamente en situaciones como la descrita. La regla general es que no debería fiscalizarse lo ya fiscalizado, puesto que el acto administrativo, es cosa decidida en la medida que el contribuyente no la haya impugnado, y sólo previa declaración de lesividad, podría revocarse el acto administrativo.

**Dra. Chau.** Pienso que el sustento que hay detrás de todo esto es la seguridad jurídica. Si al contribuyente ya se le sometió a un procedimiento de fiscalización donde la administración tuvo todas las herramientas para establecer el monto de la deuda no se debería aceptar que más adelante sea posible modificar esa determinación ya



realizada. No se debería permitir que la administración tenga la oportunidad para corregir algo respecto de lo cual, luego de todo un procedimiento, se equivocó. Hoy por hoy, por la regulación del código, la administración puede decir que está ante un hecho nuevo que se enmarca dentro de las causales del 108º, y además podría ampararse en un criterio distinto al que manejaba anteriormente, definitivamente en estos casos, cuando se trata de un cambio de criterio, no debería avalarse una reapertura de la fiscalización.

Incido en que lo que me parece fundamental está plasmado en la seguridad jurídica. Este artículo 108º, además, ha tenido una evolución que cada vez ha estado más favorable a la administración y le abre la posibilidad para que en casi todos los supuestos pueda hacer una nueva determinación.

**Dr. Villanueva:** Conuerdo plenamente con Lourdes en que el tema de fondo aquí es la seguridad jurídica. Creo que en aras de un procedimiento administrativo tributario más transparente en este punto debería regirse por las normas del procedimiento administrativo general. Al igual que en el Derecho Administrativo, en que el acto administrativo sólo puede ser revocado por una declaración de lesividad al interés público, en el Derecho Tributario debería adoptarse igual práctica. Y me parece que no deberíamos tener una redacción tan abierta del art. 108º. Lo más adecuado es ir limitando las causales del 108º.

##### 5. ¿Qué mecanismos se podrían utilizar en la práctica para optimizar el procedimiento de fiscalización de la SUNAT?

**Dr. Villanueva:** Uno de los temas que ha ayudado a la fiscalización ha sido el ITF. Pienso que el ITF es un impuesto inconstitucional, pero me parece que ha sido una fuente valiosa de información para fiscalizar a los contribuyentes. Por ello, considero que el ITF debiera mantenerse como un sistema de información y no como un tributo. Pues, además, valga mencionar que como tributo no tiene ningún sustento y esto más allá de que el Tribunal Constitucional haya señalado que es un impuesto constitucional, creo yo, con argumentos que no tienen ninguna solidez desde el punto de vista jurídico.

Lo segundo, podría comenzar a implementarse cruces de información con otras entidades públicas, registros públicos, poder judicial, etc. Y, primordialmente, debería implementarse esta política de cruces de información con las entidades que tienen bases de datos más desarrolladas para intercambiar información.

En tercer lugar, el Estado debería propiciar los convenios de intercambio de información con otros Estados. Por ejemplo, con la vigencia de los convenios con Chile y Canadá tenemos la

posibilidad de acceder a información valiosa tanto de inversiones que se hagan en Chile como en Canadá. Y con los nuevos convenios que ya se han suscrito y que entrarán en vigencia el próximo año -el convenio con España, el convenio con Brasil- se están dando mayores herramientas para que la globalización sea algo real en el tema de intercambio de información en el ámbito tributario.

Un último punto que sería importante -y creo que desde hace un mes el Perú está postulando como país integrante de la OCDE- es seguir las orientaciones que la OCDE tiene respecto a la regulación de los paraísos fiscales. En la OCDE ya no importa si el paraíso fiscal tiene un bajo o nulo nivel de imposición.

Para los países integrantes de la OCDE lo importante es si el paraíso fiscal es cooperativo o no cooperativo. Si el paraíso fiscal es cooperativo significa que el paraíso fiscal proporciona información, así los paraísos fiscales están dispuestos a proporcionar información sobre las inversiones que hacen personas de distintos países del mundo. En base a esa cooperación los países de tributación normal pueden gravar las inversiones realizadas en paraísos fiscal aplicando el criterio de la fuente mundial. Así el Fisco peruano podría acceder a información de sus residentes que realizan inversiones en los paraísos fiscales cooperativos, contra los cuales no habría reglas anti paraíso.

**Dra. Chau:** Definitivamente, como menciona Walker, en un contexto internacional como el que estamos viviendo, la fiscalización no debe centrarse solamente en los contribuyentes dentro del país o la renta que se percibe en el país, debe mirarse más allá de las fronteras, empleando las tecnologías modernas que hoy en día están a su alcance, así como los mecanismos legales que la ley reconoce, es el caso de la facultad que el art. 75º del código tributario regula, conocida como el concordato tributario. Es necesario, que una vez preconcluido el procedimiento de fiscalización, la administración notifique los reparos definitivos que en su criterio corresponden para que el contribuyente puede levantar las observaciones. Esto aliviaría que más adelante se formulen reclamos contra las determinaciones.

Ahora, más que comentar sobre mecanismos específicos para optimizar la fiscalización, quisiera en estos últimos minutos centrar mi comentario en aspectos más institucionales. Así, escuchamos día a día que la política tributaria está alineada con el objetivo de ampliar la base tributaria. Pero, entonces, la reflexión inmediata es cómo la fiscalización de la SUNAT colabora con este objetivo.

Un punto para alcanzar tal objetivo es el revertir la imagen que tiene de santa inquisición, para ello sin duda, deben optimizarse los



procedimientos de fiscalización para que el ciudadano común sienta que sus derechos están protegidos, e implementarse mecanismos eficientes para elevar la conciencia tributaria.

Otro punto es el de elevar sus niveles de eficiencia sobre la base del capital humano. Sabemos que la administración ha elevado sus niveles de eficiencia, pero por qué no llegar a otros superiores. En ese punto el tema de la capacitación y organización es fundamental. Sé que la SUNAT está llevando programas intensivos de capacitación y eso me parece excelente. Ello va a permitir que sus cuadros salgan a auditar a los contribuyentes no solamente preparados en su materia, que es la tributación, sino también en el mundo empresarial. Una persona que sale, por ejemplo, a auditar el sector construcción tiene que conocer de este rubro, tiene que saber cuáles son las políticas y estrategias que se adoptan en él, todo esto con el fin de permitir las decisiones más

acertadas. En ese punto me parece que la administración ha entrado en una línea moderna, pues es conciente de que si no tiene recursos humanos bien calificados los resultados serían desalentadores, no debería apartarse de esa línea sino por el contrario fortalecerla. La administración tiene que estar en permanente actualización porque el escenario sobre el que actúa es mutante y cada vez más sofisticado.

Otras ideas sueltas que me parecen importantes verbalizar son el que el accionar de la administración debe siempre procurar la verdad material, aplicar el criterio de la economía de la recaudación y actuar con razonabilidad.

Finalmente, creo que es importante que la SUNAT mantenga una permanente coordinación con órganos como el Tribunal Fiscal a fin de que por ejemplo se puedan superar las inconsistencias que éste pudiera estar detectando regularmente en su actuación. 

