
Alcances Generales Sobre el Procedimiento de Fiscalización

Beatriz De la Vega Rengifo

Abogada egresada de la Pontificia Universidad Católica del Perú

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el principal objetivo de los gobiernos latinoamericanos, y entre ellos el peruano, ha sido el de incrementar los ingresos a través de fondos provenientes de fuentes de financiamiento durables. En este sentido, a efectos de cumplir con tal fin, se dio inicio a la reforma de los sistemas tributarios así como al fortalecimiento y modernización de las administraciones tributarias.

Conforme a lo anterior, básicamente la reforma de los sistemas tributarios comprendió los siguientes aspectos: a) la modernización de los sistemas de recaudación; b) el desarrollo de los modelos organizacionales y de recursos humanos al interior de las administraciones tributarias; c) la efectiva aplicación de las normas y procedimientos tributarios; d) innovaciones en los sistemas de información de la administración tributaria; e) mejoras en los servicios de asistencia al contribuyente; y, f) el fortalecimiento de las facultades de fiscalización de la administración tributaria.

Como puede apreciarse, las reformas tributarias han cubierto los aspectos medulares para asegurar el incremento de ingresos a través de la recaudación tributaria. Empero, aún han quedado tareas pendientes e importantes en los aspectos vinculados con la fiscalización.

Respecto a esto último, se requiere un marco jurídico adecuado que equilibre el cumplimiento de los fines del Estado con el respeto de los derechos de los contribuyentes. Nótese además, que ello no es una tarea fácil dada la internacionalización de las economías que han impuesto nuevos retos y tareas a las administraciones tributarias.

En efecto, *“la integración económica internacional ha originado una mayor movilidad del capital y del trabajo, y una mayor sofisticación de los mercados financieros. Esta mayor sofisticación de los*

sistemas financieros y la apertura de las economías han generado como efecto indirecto una mayor facilidad para que flujos de dinero crucen las fronteras y puedan eludir el pago de impuestos. Estos factores han obligado a las administraciones tributarias a utilizar mecanismos más sofisticados y costosos para cumplir efectivamente con nuevas responsabilidades en materia de control y fiscalización de los precios de transferencia, de control de las transacciones efectuadas en moneda extranjera y en muchos casos de administración de tratados sobre doble tributación¹”.

En el caso del sistema tributario peruano, con el fin de reducir los niveles de evasión e incrementar el cumplimiento tributario, el gobierno peruano ha asignado prioridad al fortalecimiento de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria. A esta tarea se han avocado las diversas modificaciones introducidas en el Código Tributario en los últimos años². En tal virtud, es preciso analizar si tal fortalecimiento se ha efectuado considerando el marco jurídico del Estado, los derechos de los contribuyentes conferidos por la Constitución y por las normas tributarias.

Una de las manifestaciones de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria está vinculada con el incremento de requerimientos de información que ésta efectúa para llevar a cabo el desarrollo de sus tareas. Respecto de ello, corresponde determinar sus límites y si en su ejecución se respetan los derechos de los contribuyentes.

Por ello, a continuación se analiza el marco constitucional y legal dentro del cual la Administración Tributaria puede ejercer sus atribuciones, los alcances de las facultades de fiscalización y los derechos de los contribuyentes vinculados al procedimiento de fiscalización a fin de establecer los límites a los que se encuentra sujeta la Administración Tributaria al momento de solicitar información en el marco del procedimiento de fiscalización.

1 RAINS, Luisa, FEBRES, Jorge y BES, Martín. La asistencia a los contribuyentes en el marco de la promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Publicación de la División Fiscal del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Washington D.C., Noviembre de 1997. Pág. 5.

2 Principalmente las introducidas por: la Ley 27038 publicada el 31 de diciembre de 1998; la Ley 27335 publicada el 31 de julio de 2000; y, recientemente, el Decreto Legislativo 953 publicado el 5 de febrero de 2004.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Estado peruano como titular de la potestad tributaria está sujeto a ciertos límites de carácter constitucional en el ejercicio de las atribuciones que se derivan de dicha potestad tributaria. En este orden de ideas, a continuación se precisa el contenido de tales limitaciones constitucionales así como la vinculación de las mismas con el rol que desempeña la Administración Tributaria.

En primer lugar, la Constitución Política del Perú, contiene un conjunto de preceptos que establecen pautas o reglas a las que debe sujetarse el ejercicio del poder tributario. Así tenemos que el Artículo 74 de la Carta Magna, señala que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o por Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo. Conforme a esta disposición, el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar el principio de reserva de la ley, siendo éste el pilar básico de los sistemas tributarios en los modernos Estados de Derecho por ser la mejor garantía para el derecho a la propiedad.

Asimismo, el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario también recoge el principio de legalidad, al establecer que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.

El Principio de Legalidad históricamente se fundamenta en la garantía de la propiedad privada contra arbitrarias intromisiones del Poder Público en el patrimonio de los particulares, y como el reconocimiento de “no tributación sin representación” (*no taxation without representation*), según el cual son los ciudadanos quienes a través de sus representantes elegidos conforman el Parlamento,

legitiman la potestad del estado de exigir los tributos y velan por el respeto de sus derechos y la búsqueda de la justicia en la imposición³.

Sobre el particular, Danós⁴ considera que modernamente, el Principio de Reserva de Ley es un principio meramente formal que consiste en establecer que determinados aspectos sólo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria. Se trata de una regla cuyo objeto es precisamente la disciplina de la producción normativa en materia tributaria. Spisso coincide con esta acepción del principio de reserva de ley, por el cual dentro de la norma tributaria adecuada deben incluirse todos los elementos básicos de la relación tributaria⁵.

Por su parte, la definición de Zolezzi⁶ de la mencionada Reserva de Ley señala que corresponde al Principio de Legalidad que, no es otra cosa que la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia. Por el contrario, Javier Luque⁷ es de la opinión que el Principio de Legalidad no es sinónimo de Reserva de Ley sino, más bien, dos aspectos distintos de un mismo tema, mientras el primero señala que los tributos deben crearse por Ley, el segundo especifica qué aspectos deben estar necesariamente contemplados en dicha Ley, a fin de que se cumpla con el Principio de Legalidad.

De acuerdo a las disposiciones y opiniones vertidas por la doctrina en materia tributaria, en conclusión, sólo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, se deben establecer los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, a fin de determinar sus aspectos material, personal, espacial y temporal inmersos en la relación jurídica tributaria así como otros vinculados al régimen sancionador, a los beneficios y a los modos de extinción de la deuda tributaria⁸.

El aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla.

3 Luque Bustamante, Javier. «El Impuesto al Patrimonio Neto Personal y los Principios Constitucionales de Imposición Fiscal». En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1989, Vol. No. 17, Noviembre, 1989, Pág. 85.

4 Danós Ordoñez, Jorge. «El Régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar». En: Themis Revista de Derecho. Lima, 1994, Pág. 136.

5 Spisso, Rodolfo. «Derecho Constitucional Tributario». Depalma, Buenos Aires, 1991, Pág. 194.

6 Zolezzi Moller, Armando. «El inciso 20 del artículo 211 de la Constitución y la Tributación». En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Vol No. 10, Junio 1986, Págs. 24 - 25.

7 Luque Bustamante, Javier. Op. Cit. Pág. 106.

8 Se entiende por «hipótesis de incidencia tributaria» a la descripción legal hipotética de la norma tributaria. Por el contrario, habría que considerar la diferencia entre este concepto y el denominado «hecho imponible», el cual constituye el hecho efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y que se amolda a la hipótesis de incidencia.



Alcances Generales Sobre el Procedimiento de Fiscalización

Generalmente siempre presupone una actividad que se materializa a través de un verbo (vender, prestar un servicio, construir, generar ingresos, etc.)⁹.

Por su parte, el aspecto temporal determina el momento exacto en que se configura, o el legislador estima que debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el 'aspecto material' de la hipótesis de incidencia.

El aspecto espacial de la hipótesis de incidencia es el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo (sujeto pasivo) realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fuera objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el 'aspecto material' de la hipótesis de incidencia tributaria.

Ahora bien, respecto al aspecto personal de la hipótesis de incidencia, se presenta la figura de un sujeto activo (acreedor tributario) y de un sujeto pasivo (el deudor tributario). Por un lado, el acreedor tributario actúa siempre a nombre del Estado, en ejercicio de la potestad tributaria otorgada por normas constitucionales, las cuales a su vez establecen las características y la forma como se delimita esta atribución entre los diferentes niveles estatales. En lo concerniente al deudor tributario, éste adquiere tal calidad y se obliga en la medida que realice actividades enmarcadas legalmente como generadoras de obligaciones tributarias, es decir, que su nacimiento está condicionado a la realización del supuesto establecido por Ley.

El artículo 4 del Código Tributario señala que el acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. Añade esta disposición, que el Gobierno Central, los gobiernos regionales y los gobiernos locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

Respecto del Gobierno Central, el poder tributario está repartido entre el Congreso y el Poder Ejecutivo. Al Ejecutivo le corresponde regular aranceles (tributos que gravan la importación de bienes) y tasas. Por su parte, al Congreso le corresponde crear todas las demás clases de tributos, que son los impuestos y las contribuciones.

Una vez establecida la porción de potestad tributaria atribuida a cada una de las reparticiones del Estado, así como la determinación del acreedor tributario, a efectos de controlar el cumplimiento de las normas tributarias, y concretamente, el pago de los tributos, se prevé la figura de la Administración Tributaria. El Código Tributario asigna a esta última el ejercicio de las

facultades de recaudación, verificación, fiscalización, determinación, resolución de controversias, así como la posibilidad de imponer sanciones respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En efecto, la razón de ser de la Administración Tributaria, no sólo responde a la gestión o aplicación de los tributos. Su actuación significa no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que las establecen y ejecutar tales obligaciones, sino también procurar que la determinación y cumplimiento de estas obligacio-

nes se realice conforme al mandato de la ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación. Asimismo, en cualquier caso, el uso de las facultades otorgadas por la Ley, concretamente por el Código Tributario, deben ejecutarse con el debido respeto al Principio de Legalidad antes comentado.

Ahora bien, en lo que concierne a tributos cuyo acreedor tributario es el Gobierno Central, el Artículo 50 del Código Tributario, ha designado a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) como competente para la administración de los tributos internos y de los derechos arancelarios¹⁰. Esta designación va de la mano con los lineamientos exigidos por el principio de legalidad así como con lo dispuesto por el Artículo 54 del

“(...) el Gobierno Central, los gobiernos regionales y los gobiernos locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia (...)”

⁹ Dentro del aspecto material de la hipótesis de incidencia habría que considerar los elementos cuantificantes de la obligación jurídico tributaria. Dichos elementos son la base imponible y la alícuota. La base imponible constituye la perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que establece la base sobre la que se la determinará, en cada obligación tributaria concreta, el monto debido por el tributo. Suele ser designada como base de cálculo. Por su parte la alícuota es el factor que, al aplicarse sobre la base imponible, determina el monto que deberá pagarse en cada obligación tributaria concreta. Este criterio numérico, generalmente es expresado como una fracción o porcentaje, y al ser combinado con la base imponible determina el monto concreto del tributo.

¹⁰ Mediante Decreto Supremo N° 061-2002-PCM se dispuso la fusión de la Superintendencia Nacional de Aduanas -ADUANAS y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT, otorgándose a esta última la calidad de entidad incorporante. Dicha fusión se concretaría el 1 de abril de 2003. En adelante, además de la administración de los tributos internos, SUNAT se encargaría de la administración de los derechos arancelarios.

Código Tributario el cual establece que «ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distinto a los señalados en los artículos precedentes, podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad».

Como puede apreciarse, los elementos básicos de la relación jurídico-tributaria deben, indefectiblemente, ser establecidos en la ley. Así, el hecho generador, los sujetos de la obligación tributaria, la base imponible, etc., sólo pueden dar lugar a una obligación tributaria si responden a los lineamientos básicos del principio de legalidad. Pero para que el nexo fisco-contribuyente se materialice se requiere la presencia de la Administración Tributaria.

Para tal efecto, la Administración Tributaria debe establecer: a) dónde debe cumplirse la obligación tributaria, previendo los lugares de pago; b) cómo debe hacerse, es decir determinar las formas de presentación y cancelación; y, c) en qué momento, estableciendo períodos de vencimiento. Toda esta normativa específica debe dictarse por expresa autorización que la ley le confiera al efecto a fin de respetar el fiel cumplimiento al Principio de Legalidad.

Pero más importante aún, es la normativa específica para llevar a cabo las facultades de fiscalización y de recaudación, las cuales también requieren cumplir estrictamente con el Principio de Legalidad.

En este sentido precisa Horacio García Belsunce: «El acceso a la documentación y libros del contribuyente, a los programas de sistemas y de aplicación que esté utilizando; el reclamo de información de terceros; las formas de determinación de las obligaciones tributarias en caso de incumplimiento; el uso de la fuerza pública; la ejecución de las deudas en mora y el poder acceder a pedidos de devolución de pagos en exceso, son algunas de las herramientas de ejecución de las tareas de verificación y recaudación que deberán ser contempladas en forma expresa en la legislación». Añade este autor que «(...) la ley deberá atribuir potestades a la Administración, dándole facultades para cumplir las funciones de fiscalización y recaudación, definiendo cuidadosamente sus límites»¹¹.

LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ya se ha señalado, el Código Tributario, ha otorgado a la Administración Tributaria el ejercicio de las facultades de recaudación, verificación, fiscalización, determinación, resolución de controversias, así como la posibilidad de imponer sanciones respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Todas estas atribuciones se le han otorgado, con el fin de lograr el objetivo central de generar ingresos para el Tesoro Público.

Debe tenerse en cuenta, que a efectos de lograr la captación de ingresos, la Administración Tributaria debe ejercer sus facultades con eficiencia de tal manera que promueva el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. No puede ser un objetivo exclusivo de la Administración Tributaria sancionar evasores o perseguir contribuyentes morosos. No obstante ello, en la práctica, el cumplimiento voluntario se ve estimulado cuando la Administración Tributaria logra demostrar –por la eficacia de su actuación– que existe una alta posibilidad de que el incumplimiento sea detectado y efectivamente sancionado. De este modo, se promueve el cumplimiento tributario a través del impacto de la ejemplaridad.

Cabe destacar, que «La misión fundamental de toda Administración Tributaria es el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ya sea que se cautele y fomente el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, combata la evasión, adopte medidas administrativas tendientes a cambiar la forma en que los contribuyentes declaran y pagan sus impuestos. El grado de cumplimiento de la misión de la Administración Tributaria depende de la eficacia con que desarrolle sus funciones, especialmente, la función de fiscalización»¹².

Sobre el particular, nuestro Código Tributario, respecto a la facultad de fiscalización, señala en el Artículo 62 que «la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar»¹³.

11 GARCIA BELSUNCE, Horacio. Derecho Tributario. Editorial Astrea: Buenos Aires, 2003. Tomo I, Volumen 2. Pág. 195.

12 ETCHBERRY CELIA, Javier. Las atribuciones de la Administración Tributaria para la obtención y manejo de informaciones. Casos prácticos del Tema 3: Estrategias Nacionales de la Administración Tributaria frente a la globalización económica. En: 32 Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) – Salvador de Bahía 1998.

13 Sobre el particular, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario ha precisado, respecto a las facultades de la Administración Tributaria 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».



Alcances Generales Sobre el Procedimiento de Fiscalización

Cabe indicar, que de todas las facultades establecidas en el Código Tributario, únicamente el Artículo 62, que se refiere a la facultad de fiscalización, precisa que ésta se ejercerá en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

En este contexto, corresponde determinar, en primer lugar, cuáles son los alcances de la facultad de fiscalización y, en segundo lugar, hasta dónde pueden extenderse las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en su ejercicio.

Alcances del concepto de fiscalización

De conformidad con el segundo párrafo del Artículo 62 del Código Tributario, *“el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias”*.

Como puede apreciarse, el Código Tributario incluye como parte de la facultad de fiscalización a tres sub-categorías: a) inspección; b) investigación; y, c) control del cumplimiento de obligaciones tributarias. Respecto a esta distinción, es preciso señalar que la doctrina no es unánime respecto a lo que debe entenderse por cada una de estas categorías comprendidas dentro de los alcances del concepto de fiscalización -por lo menos nominalmente-. Sin embargo, sea la denominación que tales sub-categorías reciban, en esencia la doctrina las considera - a su modo- dentro del concepto de “facultad de fiscalización”.

Así, por ejemplo, el tratadista Argentino Horacio García Belsunce al referirse a la fiscalización señala que *“la fiscalización mediante inspección, como una de las funciones de las Administraciones que debe ejercer para verificar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones fiscales, representa un papel muy trascendente en la relación entre éstos y el fisco. Esa trascendencia marca, muchas veces, su consecuencia en el accionar de los contribuyentes, dado que si no existe una inspección adecuada a cargo de funcionarios competentes que evalúen razonablemente la actuación de los contribuyentes, puede llevar a éstos al convencimiento que su accionar no necesariamente debe ser correcto, dado que el fisco tiene pocas posibilidades de advertir*

*si no se ha cumplido como corresponde”*¹⁴ (el énfasis es nuestro).

Asimismo, agrega dicho autor, que *“(...)el objetivo de la inspección es verificar que las normas previstas en el derecho tributario sustantivo sean respetadas por los contribuyentes y así cumplir con los parámetros de recaudación fijados, pero en ese objetivo no puede perseguir a quien desee, de cualquier modo ni a cualquier precio, sino que deberá cumplir los principios de equidad fiscal que se deben alcanzar conforme a las normas constitucionales”*¹⁵.

Por su parte, la tributarista mexicana Mónica Janet Ante López, señala que *“(...) por fiscalización habrá que entender toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tiene por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales. La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaria habrá que buscarla en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho”*¹⁶ (el énfasis es nuestro).

José Juan Ferreiro Lapatza, a diferencia de los autores antes mencionados, utiliza el término *“inspección”* para conceptuar la facultad de fiscalización. Sobre el particular, este autor señala respecto a *“la inspección”* que ésta *“tiene como misión esencial, la de comprobar e investigar los hechos imponderables efectivamente realizados para que las liquidaciones que sobre ellas se practiquen se ajusten a la realidad. Es decir, para comprobar si las liquidaciones ya practicadas son correctas, para corregirlas si no lo son para que, cuando no haya habido previa liquidación, la que se practique se ajuste a los términos queridos por el Derecho.”*

“(...) hoy día el artículo 140 L.G.T. encomienda, como ya sabemos, a la Inspección la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación. Pero debemos insistir en que la comprobación e investigación de los hechos imponderables realizados sigue siendo la base y razón de ser de la Inspección” (el énfasis es nuestro).

14 GARCIA BELSUNCE, Horacio. Op. Cit. Pág. 197-198.

15 Ibid. Pág. 200.

16 ANTE LOPEZ, Mónica Janet. Aplicación de los impuestos en México. Gestipolis.com «aula Vía». Publicación en Internet: <http://www.gestipolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/aplitaxmex.htm>.

Agrega dicho autor, que “(...) *la actuación inspectora se encuadra, así normalmente en un procedimiento de liquidación. Pero en ocasiones, la labor inspectora no determina una liquidación. Así sucede cuando la Inspección inicia sus tareas cerca de un contribuyente y llega al resultado de que no ha realizado ningún hecho imponible y, por lo tanto, no procede, lógicamente, ninguna liquidación*”¹⁷.

Conforme a lo anterior, de acuerdo a la doctrina, pareciera ser que la tendencia es a la de asimilar el término “inspección” al de “fiscalización” a diferencia de lo que se ha previsto en nuestra legislación tributaria que considera como parte de la “fiscalización” a la “inspección”, “investigación” y “cumplimiento de obligaciones tributarias”.

A fin de establecer el sentido de nuestro Código Tributario en lo que se refiere a este punto, debe precisarse que “*La fiscalización es un término bastante amplio y puede ser tipificado de distintas maneras, si se considera el criterio relativo al uso de recursos de la administración tributaria que se privilegia para su ejecución, se pueden concebir dos tipos de fiscalización: (1) la fiscalización informática y (2) la fiscalización de campo. La primera dice relación con aquella que hace uso intensivo de tecnologías de información para efectos de realizar cruces masivos de información, orientados a verificar (fiscalizar) el cumplimiento tributario de los contribuyentes. En cambio, la fiscalización de campo se refiere a aquella que hace uso intensivo de los recursos humanos para auditar (fiscalizar) las operaciones de los contribuyentes con el objeto de forzarlos a cumplir con las disposiciones tributarias*”¹⁸.

Dada la distinción entre fiscalización informática y fiscalización de campo, podría agruparse las subcategorías establecidas en nuestro Código Tributario, asignando a la inspección e investigación como actividades propias de la fiscalización de campo, mientras que el cumplimiento de obligaciones tributarias estaría relacionado a la verificación y cruces de información establecidos por la Administración Tributaria mediante el uso de medios informáticos.

La discrecionalidad en el ejercicio de la facultad de fiscalización

De acuerdo a lo anterior, la fiscalización informática puede desarrollarse sobre el universo de contribuyentes, según se trate de determinado tributo, debido a que las nuevas tecnologías utilizadas por la Administración Tributaria permiten realizar cruces de información y verificaciones de consistencia tributaria sobre dicho universo, en un lapso de tiempo muy corto y con bastante frecuencia dentro de un periodo tributario. En cambio, a través de la fiscalización de campo difícilmente se podría auditar al universo de contribuyentes de un determinado tributo, en un período tributario. Por tal razón, para este tipo de fiscalización es importante la selección de contribuyentes.

Así, si bien el ejercicio de la facultad de fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad compeler a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria, tratándose de la fiscalización de campo, este conjunto de tareas de fiscalización normalmente no se aplica al universo de contribuyentes, sino a un subconjunto reducido de éste el cual es determinado en la llamada “*etapa de selección de*

contribuyentes a fiscalizar”.

En efecto, pretender que la fiscalización abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye una tarea muy difícil, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los sujetos contribuyentes. Ante tal limitación se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan por una parte, elegir en la mejor forma posible, al contribuyente a fiscalizar, y por la otra, que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes, o dicho en otras palabras, lo que debe tener muy en cuenta la Administración Tributaria es que ante la imposibilidad de fiscalizar a la totalidad de los contribuyentes debe elegir y utilizar criterios de selección, es decir, que los sujetos fiscalizados tengan tales características a fin de que la acción fiscalizadora genere la consecuencia deseada sobre él y el resto de contribuyentes.

“(...)pretender que la fiscalización abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye una tarea muy difícil(...)”

17 FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.: Madrid, 1996, 18ava edición. Pág. 508.

18 «El Control Fiscal. Selección de Contribuyentes a Fiscalizar». Ponencia del Servicio de Impuestos Internos de Chile en la Conferencia Técnica del CIAT. París-Francia. 6 al 10 de noviembre de 1995.



Alcances Generales Sobre el Procedimiento de Fiscalización

Pero nada de lo antes señalado es posible si el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria no se ejerce de acuerdo a la Constitución y a la Ley. Respecto a la Constitución, es decir, que su actuar debe estar de acuerdo al principio de legalidad. Con relación al cumplimiento de la ley, el Código Tributario ha señalado que la facultad de fiscalización se ejercerá en forma discrecional.

Cabe recordar, que los actos de la Administración Tributaria pueden ser de dos clases: reglados y discrecionales. La posibilidad de facultades regladas o discrecionales dependerá de lo establecido por la ley, es decir, según la ley agote o no con su regulación el contenido del ejercicio de la actuación administrativa y deje o no algún margen de apreciación a la Administración Tributaria.

“Así, configuran potestades regladas aquellas en las que la actuación de la Administración viene perfectamente delimitada y encauzada por la norma habilitante, mientras que son potestades discrecionales aquellas otras en que la ley no regula de forma tan detallada la actuación de aquélla dejando algunos aspectos en los que ésta puede realizar un juicio valorativo (juicio de oportunidad). Habitualmente la discrecionalidad es consecuencia de una omisión intencionada del legislador en la regulación de una materia y no el efecto de un olvido”¹⁹.

Ahora bien, actuar discrecionalmente no debe ser sinónimo de arbitrariedad. Si bien la misión fundamental de la Administración Tributaria es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y que el grado de cumplimiento de dicha misión depende de la eficacia con que desarrolle sus funciones, en especial la de fiscalizar, la discrecionalidad debe tener en cuenta criterios de justicia, la razón y la ley. Todo ello debido a que la discrecionalidad no supone un proceso de aplicación de una norma tributaria en sentido estricto, sino que implica un proceso volitivo de la Administración Tributaria en función de las circunstancias concurrentes²⁰, donde se actúa con cierto margen de libertad que, aunque limitada, sin embargo, suficiente para adoptar la decisión más conveniente al interés general y más adecuada al derecho.

De no tenerse en cuenta lo antes señalado, una delimitación difusa de las facultades discrecionales en el ejercicio de la función fiscalizadora puede degenerar en una afectación al principio de legalidad (inseguridad jurídica) y también al de igualdad²¹.

En este sentido, tal como puntualiza Juan Ignacio Moreno Fernández, “(...) *la práctica nos demuestra día a día que la discrecionalidad se convierte, tristemente y con excesiva habitualidad, en arbitrariedad, y con ello, en la inseguridad jurídica del contribuyente. La imagen de una Administración eficaz, eficiente, objetiva, profesional, proporcional, justa y equitativa en su actuar y, en la aplicación y sometimiento del ordenamiento jurídico vigente, está lejos de ser una realidad*”²².

De acuerdo a lo antes expuesto, para llevar a cabo la fiscalización, la Administración Tributaria puede hacer uso de ciertos criterios de selección que no necesariamente abarcarían el universo de contribuyentes los cuales podrán estar sujetos al ejercicio concreto de las facultades establecidas en el Artículo 62 del Código Tributario. Considerando que la Administración Tributaria puede ejercer tales facultades discrecionalmente, tal ejercicio deberá siempre respetar la Constitución y la Ley tratando en lo posible que ello no constituya un acto de arbitrariedad contrario al ordenamiento jurídico.

LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE AL EJERCICIO DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

Frente a las facultades discrecionales en el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria se requiere de la existencia de derechos y garantías para los contribuyentes que sean consistentes a efectos de que constituyan un límite a los posibles excesos que se puedan presentar en la aplicación concreta de tales facultades. Tal como se ha indicado anteriormente, los principales límites los constituyen los principios tributarios expresamente señalados en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Sin embargo, también se requiere de la existencia de derechos y garantías sólidas que puedan ser opuestas por los contribuyentes ante cualquier exceso por parte

19 MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. La discrecionalidad en el Derecho Tributario. Editorial Lex Nova: Valladolid, 1998. Pág. 46-47.

20 Tales circunstancias pueden estar referidas a directrices trazadas por la política tributaria del Estado, iniciativas de gobierno, etc.

21 El principio de igualdad en materia tributaria se analiza en términos de capacidad contributiva. En este sentido, la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su *quantum* para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello, a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales. Como puede apreciarse, el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone un tratamiento igual en todos los casos, también supone un tratamiento desigual para los desiguales en tanto la diferencia se encuentre provista de una justificación objetiva y razonable.

22 MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. Op. Cit. Pág. 36.

de la Administración Tributaria, los que deberán estar establecidas dentro del Código Tributario.

Sobre el particular, el Artículo 92 del Código Tributario establece que 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.
- 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 los que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargada de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.
- 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.
- 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, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.
- 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.

- 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.

Adicionalmente, el Código Tributario puntualiza que además de los derechos antes señalados, los deudores tributarios podrán ejercer los conferidos en la Constitución, por este código o por leyes específicas.

Cabe mencionar, que en la última reforma tributaria acaecida entre fines del ejercicio 2003 y comienzos del 2004, se gestó en el seno del Poder Ejecutivo una reforma del Código Tributario que más que restablecer un equilibrio entre las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en materia de fiscalización y los derechos de los contribuyentes, ha tenido por finalidad el fortalecimiento de los poderes atribuidos a la Administración Tributaria acentuando con mayor agudeza el desequilibrio entre esta última y los contribuyentes²³.

En efecto, ante el incremento de las facultades discrecionales en el procedimiento de fiscalización, la relación de derechos para los contribuyentes prevista en el Artículo 92 se presenta como una enumeración de derechos de carácter enunciativo que en la práctica no constituye una herramienta de oposición adecuada frente al eventual ejercicio arbitrario que pueda ejercer la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización.

Con relación a esto último, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), desde hace ya varios años viene trabajando en la elaboración de un Estatuto del Contribuyente²⁴. Para tal efecto, luego de hacer una concienzuda evaluación mediante un trabajo de campo de larga data en los regímenes tributarios de sus países miembros,

23 Mediante la Ley 28079, publicada el 26 de septiembre de 2003, el Congreso de la República del Perú delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria referida, entre otras, a la posibilidad de modificar el Código Tributario en lo que se refiere a las facultades y procedimientos de fiscalización.

24 Si bien el Perú no es miembro de dicha organización, es relevante considerar las conclusiones vertidas en el seno de tal organización internacional, sobretudo por la trascendencia e importancia económica de sus países miembros.



Alcances Generales Sobre el Procedimiento de Fiscalización

concluyó que existían una serie de principios básicos aplicables para la protección de los derechos de los contribuyentes frente al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria²⁵.

Entre ellos tenemos: a) el derecho a ser informados, asistidos y escuchados; b) el derecho a impugnar; c) el derecho de no pagar más de lo que corresponde; d) el derecho a tener certeza respecto de los actos de la Administración Tributaria; e) el derecho a la privacidad; y, f) el derecho a la confidencialidad.

Cabe indicar, que tal como ha puntualizado la OCDE, tales derechos también implican el cumplimiento de obligaciones básicas por parte de los contribuyentes²⁶. Sin este equilibrio entre “derechos y obligaciones” de los contribuyentes la actuación de la Administración Tributaria no podría ser efectiva ni eficiente²⁷.

De los derechos básicos antes mencionados, el derecho a la privacidad y a la confidencialidad está estrechamente vinculado con los criterios que la Administración Tributaria debe tener en cuenta ante cualquier solicitud de información que efectúe a los contribuyentes.

El derecho a la privacidad está referido al derecho de todo contribuyente a que la Administración Tributaria no interfiera innecesariamente en su privacidad. En la práctica, esto es interpretado como un criterio básico para evitar búsquedas irrazonables dentro de la propiedad de los contribuyentes (domicilio) y requerimientos de información no relevantes para la determinación de la obligación tributaria.

Dadas las facultades discrecionales de las que goza la Administración Tributaria en lo que se refiere al procedimiento de fiscalización, resulta una tarea titánica el cumplimiento cabal de este derecho básico, el cual sólo puede ser respetado en tanto tales facultades se desempeñen dentro del marco constitucional y el que el Código Tributario establece²⁸.

Concretamente dentro del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria al solicitar el acceso a la información que sea relevante debe considerar que toda información obtenida o recibida del propio contribuyente es de carácter privado. En

este contexto, también será preciso que tenga en cuenta que si bien existe por parte del contribuyente la obligación de guardar o mantener la información contable y financiera a la que solicita acceso, dicha información no puede ser mantenida con carácter permanente en poder del contribuyente.

En efecto, es importante considerar que para proveer la información precisa a la Administración Tributaria, los contribuyentes deben mantener el registro de las transacciones

económicas efectuadas. Tales registros permiten a la Administración Tributaria verificar que la información proporcionada es adecuada. Para tal efecto, debe especificarse *qué* información y *por cuánto tiempo* deberá observarse esta obligación.

Con relación a lo antes mencionado, el numeral 7 del Artículo 87 del Código Tributario establece que “*Los administrados están obligados a facilitar las labores de*

**“(…) la
Administración
Tributaria al solicitar
el acceso a la
información que sea
relevante debe
considerar que toda
información obtenida
(…) es de carácter
privado.”**

25 Ver: «Taxpayers' rights and obligations. A survey of the legal situation in OECD countries». Este documento fue preparado por el equipo de trabajo No. 8 del Comité de Asuntos Fiscales sobre la base de las respuestas contenidas en los cuestionarios enviados a todos los miembros de la OCDE en 1988. El documento final posteriormente fue aprobado por la Asamblea General de la OECD el 27 de abril de 1990.

26 Entre las obligaciones a las que alude la OCDE, básicamente se encuentran las siguientes: a) la obligación de ser honestos; b) la obligación de ser cooperativos; c) la obligación de proveer la información necesaria y la documentación pertinente a tiempo; d) la obligación de guardar o mantener la información contable y financiera; y, e) la obligación de pagar los tributos a tiempo.

27 En «Anexo», adjunto al presente trabajo, se incluye el ejemplo de Estatuto del Contribuyente que sobre la base de los derechos y obligaciones antes mencionados, la OCDE ha publicado en Agosto de 2003 como parte de la serie de Guías Tributarias («Tax Guidance Series») elaboradas por el Centro de Administración y Políticas Tributarias de la OCDE («Centre for Tax Policy and Administration»).

28 Al respecto, el numeral 9 del Artículo 2 de la Constitución Política del Perú establece que toda persona tiene derecho «A la inviolabilidad del domicilio. Nadie puede ingresar en él ni efectuar investigaciones o registros sin autorización de la persona que lo habita o sin mandato judicial, salvo flagrante delito o muy grave peligro de su perpetración. Las excepciones por motivos de sanidad o de grave riesgo son reguladas por la ley».

En el mismo sentido, con relación al derecho a la privacidad, el numeral 10 de la citada disposición constitucional establece que toda persona tiene derecho a «Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados. Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen. Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal. Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial».

fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: (...) conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no esté prescrito²⁹.

No obstante que el “qué” y el “hasta cuándo” están expresamente definidos en la disposición antes citada, la experiencia de los últimos años demuestra un retroceso en cuanto a los límites de la obligación antes expuesta. Actualmente, existe un ambiente de inseguridad jurídica en lo que se refiere al tiempo exigido al contribuyente para cumplir con la obligación de guardar o mantener la información contable y la documentación relacionada con las obligaciones tributarias.

En efecto, con relación a esta problemática, en una reciente resolución del Tribunal Fiscal, última instancia administrativa en materia tributaria, se ha señalado respecto al numeral 7 del Artículo 87 del Código Tributario que “(...) *la norma citada se limita a establecer un período dentro del cual los deudores tributarios deben guardar y mantener su documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación ‘directa, lógica y temporal’ con la determinación de la obligación tributaria no prescrita³⁰*” (el énfasis es nuestro).

De acuerdo al criterio del Tribunal Fiscal, aun cuando la información de situaciones anteriores al período fiscalizado correspondiese a documentos relacionados a períodos ya prescritos, la mera vinculación con la determinación de la obligación tributaria no prescrita daría lugar a que la Administración Tributaria pueda exigir la presentación de documentación que corresponde a períodos prescritos lo cual de cierta manera contradice lo dispuesto por el propio numeral 7 del Artículo 87 del Código Tributario del cual se desprende más bien que la posibilidad de solicitar documentación tiene como límite el período de prescripción.

El derecho a la confidencialidad implica que la información de los contribuyentes a disposición de la Administración Tributaria obtenida en el procedimiento de fiscalización, y en general, en sus relaciones con los contribuyentes es de carácter confidencial y sólo deberá ser usada para los propósitos que específicamente la ley prevé.

Sobre el particular, el Artículo 85 del Código Tributario que se refiere a “la reserva tributaria”, ha establecido que “*Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192.*”

Sin embargo, aunque se puede decir que de acuerdo a dicha disposición se asegura el fiel cumplimiento al derecho a la confidencialidad, el citado artículo también establece una serie de excepciones que requieren ser cumplidas estrictamente por la Administración Tributaria a fin de que la garantía establecida en el Artículo 85 del Código Tributario cumpla su finalidad.

Adicionalmente, también las disposiciones que se refieren al “*secreto bancario*” garantizan el derecho a la confidencialidad de los contribuyentes. Sobre el particular, el Artículo 140 de la Ley 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, establece una expresa prohibición a las empresas del sistema financiero, así como a sus directores y trabajadores a suministrar cualquier información sobre las operaciones pasivas con sus clientes, a menos que medie autorización escrita de éstos o se encuentre motivada en alguno de los supuestos de excepción consignados en la citada norma³¹.

Es obvio que ante la existencia de la garantía del “*secreto bancario*” cabe indicar que la tendencia de la Administración Tributaria es la de considerar a tal garantía como una barrera para acceder a información que considera necesaria para determinar los niveles de

29 El Artículo 43 del Código Tributario establece que «La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva».

30 Resolución del Tribunal Fiscal No. 100-5-2004 del 9 de enero de 2004.

31 La información financiera no comprendida dentro del secreto bancario y las causales que posibilitan el levantamiento del secreto bancario están tipificadas en los Artículos 142 y 143 de la Ley 26702 respectivamente.



Alcances Generales Sobre el Procedimiento de Fiscalización

cumplimiento. Sin embargo, pareciera que dicha tendencia no es percibida únicamente así por nuestra Administración Tributaria. En esta misma línea de pensamiento, por ejemplo, la OCDE ha elaborado un reporte en el cual identifica y propone recomendaciones a la legislación de sus países miembros con el fin de incrementar el acceso a la información bancaria para propósitos tributarios³².


Así, entre las principales medidas de control tributario a considerar, la OCDE propone la eliminación de cuentas bancarias anónimas, requerimientos a las instituciones financieras y bancarias respecto de sus principales clientes, información sobre tributos que gravan los intereses para obtener indirectamente información de sujetos vinculados con los contribuyentes, etc. Asimismo, la OCDE exhorta a los países que no son miembros de dicha organización internacional a introducir en sus legislaciones medidas que permitan el acceso a la información financiera para propósitos tributarios.

Ahora bien, no obstante que los contribuyentes tienen la obligación de proveer la información necesaria y a tiempo a la Administración Tributaria, se parte de la premisa que³ la Administración Tributaria usará la información proporcionada por los contribuyentes únicamente para propósitos tributarios, es decir, para identificarlos y ubicarlos así como para contar con el registro de cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En efecto, en la mayoría de los sistemas establecidos por ésta, los contribuyentes deben presentar

información específica a tiempo que le permiten registrar apropiadamente las deudas y créditos tributarios de cada uno de estos.

En este contexto, si bien los contribuyentes están obligados a proveer información precisa y clara y en todo caso comunicar con la debida anticipación solicitudes de prórrogas que le permitan asegurar la presentación de la información solicitada a tiempo, una vez presentada ésta la Administración Tributaria debe hacer uso de dicha información con carácter reservado tratando en todo momento de tener en cuenta las limitaciones que el derecho a la confidencialidad impone.

Como puede apreciarse, frente al fortalecimiento de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora se requiere de una revisión inmediata de los derechos y garantías que los contribuyentes pueden oponer frente a su ejercicio a fin de reestablecer el equilibrio entre la actuación de la Administración Tributaria y el trato a los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización.

Si bien es cierto que el Artículo 92 del Código Tributario establece una lista de derechos del contribuyente, sería importante que éstos constituyeran un desarrollo de los derechos antes mencionados, así como de los demás previstos en el modelo de estatuto del contribuyente elaborado por la OCDE, toda vez que en esencia, éstos derechos resumen las principales garantías del contribuyente frente al ejercicio concreto del poder tributario 

32. Ver: «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report». Reporte elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.