

# Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la Sunat

**Patricia Nadia Moscoso Laura**

Estudiante del octavo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables, miembro del área de Tributación de la Revista Lidera

**Segundo puesto en el Concurso de Investigación del XVI Congreso Nacional de Estudiantes de Ciencias Contables Y Financieras - Cusco 2015 Denominado "Tecnología, Calidad y Medio Ambiente: Un enfoque epistemológico de la ciencia contable en el contexto global".**



A partir del análisis de los procedimientos de fiscalización y verificación tributaria realizados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), se identifican hechos que vulneran los derechos constitucionales del contribuyente, como el derecho a la defensa, el derecho a no autoinculparse, la intimidación personal, el debido proceso, el derecho a recibir información, entre otros. La Sunat, muchas veces, induce sin sustento alguno a los contribuyentes a rectificar sus declaraciones a fin de que dichos contribuyentes paguen mayores impuestos y multas bajo la "amenaza" de una fiscalización de tributos.

En los últimos años, Sunat está buscando incrementar y conseguir una rápida recaudación de tributos bajo una política recaudatoria. A ello se debe agregar que, tras la caída de los precios de los minerales, recaudó menores impuestos a los programados, con lo cual se vio afectada su meta de llegar al 18% del PBI, objetivo que se ha propuesto lograr el Gobierno para el año 2016. Por ello, la Sunat ejerce una presión tributaria en otros sectores, sobre todo en los pequeños y medianos contribuyentes.

Con el presente artículo, se busca analizar cuándo se vulneran los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria. De continuar esta situación, se seguirá propiciando inseguridad jurídica, fraude fiscal, corrupción, desorden social, quiebra de empresas, informalidad, entre otros serios problemas sociales; y, con ello, evasión y la no recaudación de impuestos, lo cual afectará el presupuesto del Estado respecto

de los ingresos tributarios para el país. También, este escenario puede persuadir al contribuyente a realizar conductas infractoras o incumplidoras de sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, para contrarrestar dichos efectos negativos, es necesario modificar adecuadamente el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, de modo que respete derechos, y principios constitucionales y administrativos. Asimismo, es preciso incluir dentro del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización la posibilidad de no exhibir información que vulnere principios jurídicos. Por último, se debe regular las actuaciones dirigidas al control de cumplimiento y de obligaciones formales.

## **I. Derecho a la defensa**

Según lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los administrados tienen derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas, y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Al respecto Gamba Valega, señala que

El tribunal fiscal viene justificando actuaciones administrativas que vulneran evidentemente esta manifestación del debido procedimiento, al permitir que la Administración no comunique los resultados de la fiscalización, sino es mediante la resolución que pone fin al procedimiento bajo el argumento según el cual, el derecho de defensa bien puede ejercerse durante la apelación, desconocimiento así que el derecho de defensa debe ejercerse durante y después del procedimiento (2005: 209).

Asimismo, el autor plantea como ejemplo la RTF N°07021-3-2004, en la que se indica que carece de sustento el cuestionamiento del recurrente respecto a que no le fueron comunicados los resultados de las pericias efectuadas; de este modo, se vulnera su derecho de defensa, toda vez que la Administración no le comunicó los resultados de dichas pericias, manifestando que tiene derecho de impugnar dicha resolución, mediante la correspondiente apelación, tal como ha sucedido en el caso de autos.

Reforzando lo dicho por el autor y en reiterada jurisprudencia, el derecho a la defensa se puede ejercer durante y culminado el procedimiento de fiscalización a fin de que el contribuyente presente sus descargos y se pueda establecer una conclusión definitiva. De igual modo, dicho derecho se mantiene cuando se notifica los actos administrativos. A continuación, se presentará algunos casos de resoluciones y sentencias en las que se puede evidenciar la vulneración del derecho a la defensa:

En la Resolución del Tribunal Fiscal N°8458-5-2009 con fecha 27 de agosto de 2009, se puede evidenciar la vulneración del derecho a la defensa, es decir, el derecho a exponer argumentos y el derecho a probar. Este último refiere al derecho a ofrecer y producir pruebas, que le permitan contradecir los reparos planteados



por la Administración. En esta Resolución, el Tribunal Fiscal declara nulos los requerimientos en los que la Administración determine la obligación tributaria. Para ello, se sustenta en que la documentación incautada no fue devuelta en su totalidad al contribuyente, lo que provocó que este no tuviera la posibilidad de desvirtuar los requerimientos; en otras palabras, no gozó de oportunidad procesal para discutirlos, porque no tuvo acceso a los recibos confiscados que dieron lugar al reparo por venta e ingresos omitidos. Además, la Administración tuvo como sustento documentos que no obedecían a hechos que ocurrieron en la realidad, sino a suposiciones no comprobadas.

Al respecto, es necesario señalar que la actuación de la Administración referida en dicha resolución incumple con lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo IV de la LPAG. Asimismo, el Tribunal Constitucional, en el considerando 15 de la sentencia recaída en el Expediente N°8605-2005-AA/TC, ha señalado

La vulneración del derecho de defensa quedaría fehacientemente constada si se comprobase que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones en base a pruebas inexistentes o desconocidas, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra ellas; más aún si tales pruebas, por sí mismas, resultaron sustanciales y determinantes para la resolución de la controversia.

También, en la sentencia recaída en el Expediente N°680-96-AA/, se constata la afectación al derecho a la defensa, dado que El Tribunal Constitucional indicó que

La exigencia dispuesta del pago del tributo que se considera lesivo como condición al reclamo de éste, constituye una desproporcionada restricción del derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa conforme lo reconoce el artículo 139° inciso 3 de la Constitución pues vulnera el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

## **2. Derecho fundamental de no autoinculparse**

Como sabemos, en un procedimiento de fiscalización, el contribuyente debe cumplir con su deber de colaboración proporcionando información a la Administración Tributaria. Sin embargo, el brindar información y aportar pruebas a la Sunat puede servir de base para que esta inculpe al contribuyente e iniciar un proceso de delito tributario.

Al respecto, Gamba ha precisado:

Un procedimiento de fiscalización en la que la Administración Tributaria, ejerciendo sus facultades discrecionales, solicita todo tipo de información al contribuyente a fin de verificar el correcto cumplimiento de sus

obligaciones tributarias sustantivas y formales, corroborando así que los hechos generadores hayan sido debidamente declarados por el contribuyente; no solo sirve para determinar la obligación tributaria y/o comprobar el debido cumplimiento de las mismas, sino que también tal información alcanzada por el propio contribuyente va a servir a la Administración para detectar las infracciones que se hayan cometido y consecuentemente servirá para imponer sanciones tributarias. Sin embargo, gran parte de la doctrina sostiene que esta información, que obligatoriamente debe exhibir el deudor tributario, bajo apercibimiento de ser sancionado si no cumpliera con el mandato legal, no está constitucionalmente permitida, pues afecta el derecho a que nadie debe ser obligado a declarar contra sí mismo (2003: 21).

*En el procedimiento de fiscalización y verificación tributaria se identifican hechos que vulneran los derechos constitucionales del contribuyente, como el derecho a la defensa, el derecho a no autoinculparse, la intimidación personal, el debido proceso, el derecho a recibir información, entre otros.*

Del mismo modo, Villegas Lévano menciona:

[...] la protección del derecho fundamental de no declarar contra sí mismo no termina sólo en no declarar contra sí, sino que además abarca en no exigir al contribuyente a que tenga que colaborar positivamente en la integración de la prueba de cargo, es decir, que la Administración no podrá exigir al contribuyente a presentar documentación que propiamente lo incrimine y utilizar esa información para que, en base a ello, se determine la infracción o delito tributario y sirva posteriormente para que se le imponga una sanción (2011: 528).

Es importante destacar que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha reconocido como un derecho básico el derecho a no autoinculparse, el cual rige incluso a nivel del derecho administrativo sancionatorio y, con mayor razón, para el derecho penal tributario. Por ello, en Europa, existen dos procedimientos paralelos: uno que comprende el procedimiento de fiscalización sujeto a reglas propias de los procedimientos administrativos; y, paralelamente, un procedimiento sancionatorio, con todas las garantías que implica un procedimiento sancionador a nivel administrativo.

## **3. Derecho a la intimidad**

Otro de los derechos proclive a vulnerarse en el procedimiento de fiscalización es el derecho a la



intimidad, la cual está consagrada en el numeral 7 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, en el cual se señala: "Toda persona tiene derecho a la intimidad personal y familiar" (Congreso Constituyente Democrático 1993). Asimismo, en el numeral 10 del mismo artículo, se indica que todo individuo tiene derecho al secreto, así como a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

De igual modo, según la sentencia N°004-2004-AI/TC/ de fecha 21 de setiembre de 2004, el carácter económico del derecho a la intimidad se materializa en la reserva tributaria, el mismo que busca preservar una dimensión sobre la vida privada de los ciudadanos, que **estriba** en información económica susceptible de construir una "biográfica económica" del individuo. Dicha información, de no hallarse debidamente tutelada, pondría en riesgo no solo el derecho a la intimidad del individuo, sino a otros bienes de igual importancia, como su seguridad o su integridad.

En ese marco, se debe resaltar que, cuando la Administración Tributaria requiera información al contribuyente, no se debe obligar a que este entregue informaciones de comunicaciones y documentos de carácter privado (aspectos patrimoniales de su vida), porque el derecho a la reserva tributaria –la cual constituye una garantía de confidencialidad– representa un límite a las facultades de la Administración. En ese sentido, dicha información deberá quedar excluida del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, a no ser que, razonablemente, debidamente motivada y sin interdicción a la arbitrariedad, se fundamente los requerimientos de la Administración. De no ser así, se estaría violando el derecho a la intimidad personal.

A modo de prueba, abordaremos la STC N°4168-2006-PA/TC/ de fecha 24 de setiembre del 2008, en la que se comprueba la vulneración del derecho a la intimidad del recurrente. En ese caso, la información que se solicitó carecía de relevancia para la determinación de la obligación tributaria: la Administración solicitó información sobre cuánto invertía en alimentos, dónde se divertía, y con quiénes y cuánto gastaba. En efecto, si es legítimo requerir información de carácter privado, este requerimiento debió estar respaldado en un nivel adecuado de motivación; de lo contrario, tal como ocurrió en el presente caso, dicho pedido devino en arbitrario.

De igual modo, en la STC N°004-2004-AL/TC, el Tribunal Constitucional (2004) ha señalado que el carácter económico del derecho a la intimidad se materializa en el secreto bancario. Precisamente, con respecto al secreto bancario, la STC N°1170-2005-HD/TC del 1 de abril de 2005 señala: "El régimen del secreto bancario se encarga de tutelar, por medio de la reserva y la confidencialidad, la información relativa a la esfera privada de las personas naturales y personas jurídicas de derecho privado. En ese sentido, la información bancaria se encuentra sujeta parcialmente al régimen de secreto" (Tribunal Constitucional 2005). En otras palabras, el secreto bancario es un derecho constitucional, que protege la vida privada mediante

la confidencialidad o el secreto. Este solo puede levantarse a pedido del juez, del fiscal de la nación o de una comisión investigadora del Congreso, con arreglo a la ley y siempre que se refiera al caso investigado<sup>1</sup>.

En la RTF N°1031-3-2012, de fecha 20 de enero de 2012, se puede evidenciar que la actuación de la Administración vulnera derecho al secreto bancario, puesto que parte de las copias de los cheques que obran en el expediente de fiscalización tributaria fue presentada por el Banco de Crédito en cumplimiento a lo requerido directamente por la Administración Tributaria. Sin embargo, el requerimiento solicitado por la Sunat fue realizado sin intervención del juez. Por consiguiente, al tratarse de documentos que no fueron obtenidos conforme a la ley, no corresponde que sean meritados en esa instancia.

*Es necesario modificar adecuadamente el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, de modo que respete derechos, y principios constitucionales y administrativos.*

#### 4. Derecho al debido proceso

El numeral 3) del artículo 139° de nuestra Constitución Política reconoce como un derecho "la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional [...] ninguna persona puede ser sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos" (Congreso Constituyente Democrático 1993). Sobre el particular, es preciso señalar que nuestro Tribunal Constitucional mencionó en diversas sentencias que este derecho "es una garantía que si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en los procedimientos administrativos"<sup>2</sup>.

Asimismo, el artículo 29° de la Ley N°27444 del Procedimiento Administrativo General (LPAG) configura el procedimiento administrativo como el "conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados" (LPAG 2001). Como señala el Tribunal Constitucional, estas garantías "normalmente se encuentran reconocidas por conducto de la ley a través de diversos procedimientos de defensa o reconocimiento de derechos y situaciones jurídicas, por lo que su trasgresión impone como correlato su defensa constitucional por conducto de acciones constitucionales [...]"<sup>3</sup> (STC 026/1998 de 2 de julio).

1 Numeral 5 del Artículo 1° de la Constitución Política del Perú, así como el inciso a) del numeral 10 del artículo 62° del Código Tributario.

2 Vid., entre otras, las Sentencias recaídas en los Expedientes N°s. 1525-2003-AA/TC, de fecha 15 de julio de 2003; 763-2003-AA/TC, de fecha 14 de abril de 2003; y 2721-2003-AA/TC, de fecha 3 de noviembre de 2003.

3 Vid., la STC recaída en el expediente N°026-97-AA/TC, de fecha 2 de julio de 1998.



Cabe anotar que resulta indiscutible que, en todo procedimiento administrativo, la Administración Pública debe respetar las garantías mínimas que corresponden a un "debido procedimiento"; obviamente, el procedimiento de fiscalización tributaria no debe constituir una excepción a esta regla. Caso contrario, resultará viciada de constitucionalidad cualquier actuación administrativa que vulnere el mencionado derecho fundamental.

En ese sentido, el procedimiento administrativo constituye una garantía esencial de los administrados, puesto que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo. Mediante este, precisamente, la Administración cumple con los fines que se le han encomendado: "servir el interés público", garantizar un procedimiento de fiscalización eficaz, así como asegurar que los actos administrativos se sometan plenamente al ordenamiento jurídico (principio de legalidad). Así, lo han declarado expresamente el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal y la propia LPAG.

Al respecto, en el numeral 1.2. del artículo IV de la LPAG, se indica: "Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo [...]" (LPGA 2001).

### 3.1. Nulidad de los actos

El artículo 10° de la LPAG sanciona con carácter de nulidad cualquier actuación administrativa que contraviene a la Constitución, las leyes o las normas reglamentarias. De igual modo, en el numeral 2 del artículo 109° del código tributario, se menciona que son nulos los actos de la Administración Tributaria cuando estos se realizan prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o cuando son contrarios a la ley o norma con rango inferior. Además, el artículo 376° del Código penal señala que "El funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena un acto arbitrario que cause perjuicio a alguien será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de tres años" (Poder Ejecutivo, 1991). A continuación, expondremos algunos casos en los que se observa la vulneración de este derecho fundamental:

#### a) STC N° 452-2012-PA/TC

Este tribunal considera que la actuación de la Administración ha vulnerado el derecho al debido procedimiento, porque se infringieron los principios de impulso de oficio<sup>4</sup>: la Administración no presentó pruebas necesarias y pertinentes para la adecuada resolución de hechos del presente caso). Asimismo, se violó el derecho de verdad material<sup>5</sup>: la Sunat no verificó

<sup>4</sup> Esto es reconocido en el inciso 1.3 del artículo IV del TP del LPAG (Ley N°27444).

<sup>5</sup> Esto es reconocido en el inciso 1.11 artículo IV del TP del LPAG (Ley N°27444).

correctamente los hechos (naturaleza del producto importado) que sirvieron de motivo a sus decisiones y, de forma arbitraria e irrazonable, utilizó el método del análisis del producto para determinar si los productos importados de acero se encontraban alados con boro, en lugar de utilizar otro método más adecuado e idóneo, como es el de la colada o la cuchara. En efecto, esta actuación generó un error en el momento en que la Administración clasificó los productos importados en una subpartida arancelaria distinta a la de acero aleado con boro, situación que implica no solo la infracción del principio de legalidad, sino también la vulneración del principio de interdicción a la arbitrariedad. A razón de todo lo indicado, el Tribunal declaró nulos todos los procedimientos administrativos en los que utilizó el método cuestionado. Además, la incorrecta clasificación afectó el derecho a la propiedad privada de la demandante, pues a los productos importados les corresponde asumir una tasa del 4% y no del 12%. Frente a ello, el Tribunal Constitucional ordenó la devolución de los pagos en exceso (8%), la que debe incluir los intereses correspondientes<sup>6</sup>.

*El derecho a la defensa se puede ejercer durante y culminado el procedimiento de fiscalización a fin de que el contribuyente presente sus descargos y se pueda establecer una conclusión definitiva.*

#### b) RTF N°7491-1-2014, de fecha 20 de junio de 2014

En esta resolución, el Tribunal Fiscal afirmó que la actuación de la Administración vulneró el debido procedimiento, por lo cual declaró nula la emisión de las resoluciones de determinación. En primer lugar, esta decisión responde a que, en un requerimiento, la Administración Tributaria no cuestionó la fehaciencia de las operaciones observadas al contribuyente, sino que únicamente solicitó acreditar que se trataran de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta de la empresa, es decir, la causalidad. En ese sentido, se entiende que no se le solicitó que efectuará descargo alguno en relación con la fehaciencia de las operaciones.

En segundo lugar, la Administración, en otro requerimiento, solicitó únicamente los cheques con los que la recurrente había cancelado sus gastos, sin indicar y/o solicitar documentación adicional a través de la cual pudiera verificarse la realidad de las operaciones. Conforme a lo anotado en la jurisprudencia emitida por este Tribunal, la cancelación de las operaciones no es el único elemento de análisis para determinar si una operación es real o no, como tampoco la verificación del pago a través de cheques establece la realidad de una operación, puesto que, en aquellos casos en los que no es exigible la cancelación a través de medios de pago, resulta suficiente verificar

<sup>6</sup> La posibilidad de pagar intereses por pagos indebidos de tributos se encuentra reconocida en el artículo 38° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.



comprobadamente que el pago se hizo efectivo. En ese sentido, no es correcto que la Administración emita resoluciones de determinación en el extremo referido al reparo por comprobantes de pago falsos si no solicitó documentación pertinente para dicho reparo. Por tanto, se observa que la actuación de la Sunat no fue la más clara y precisa, porque limitó al contribuyente a ofrecer las pruebas pertinentes que pudieran justificar sus operaciones efectuadas.

*Quando la Administración Tributaria requiera información al contribuyente, no se debe obligar a que este entregue informaciones de comunicaciones y documentos de carácter privado a no ser que, razonablemente, debidamente motivada y sin interdicción a la arbitrariedad, se fundamente los requerimientos de la Administración. De no ser así, se estaría violando el derecho a la intimidad personal.*

Caso similar ocurre en la RTF N°1226-2-2009 de fecha 10 de febrero del 2009, en la que la Sunat procedió a desconocer el crédito fiscal y reparar los gastos de los comprobantes de pago, debido a que el contribuyente no cumplió con presentar y/o exhibir la documentación sustentatoria. Esta acción no es adecuada, porque la Administración exigió al contribuyente a que demostrara el traslado y pago de los bienes adquiridos sin haberle requerido de forma expresa que probara la realidad o fehaciencia de las adquisiciones observadas, ni haberle comunicado que, en caso contrario, determinaría el reparo por operaciones no reales. De este modo, restringió la posibilidad de que el contribuyente pudiera desvirtuar la acusación y presentar sus argumentos al respecto.

### 3.2. El deber de la Administración de motivar sus resoluciones como principio fundamental al debido proceso

Uno de los principios fundamentales del debido proceso es el de la motivación, el mismo que se halla consagrado en el inciso 5 del artículo 139° de nuestra Carta Fundamental. Esta última indica: "Es un principio y derecho de la función jurisdiccional la motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan" (Constitución Política del Perú 1993).

En la Sentencia de Casación N°1447-2009, se precisa que la finalidad principal de la motivación es permitir el acceso de los justificables al razonamiento lógico jurídico empleado por las instancias de mérito para justificar sus decisiones jurisdiccionales, de modo que puedan ejercer adecuadamente su derecho de

defensa y cuestionar de ser el caso el contenido y la decisión asumida.

Sobre este principio, Villegas menciona:

[...] De ahí la debida importancia de la debida motivación y/o fundamentación de las actuaciones y decisiones discrecionales que adopte la Administración Tributaria-SUNAT, pues en sus resoluciones va a tener que integrar propiamente los mandatos constitucionales entre sí sin menoscabar los principios tributarios y las garantías constitucionales de los contribuyentes, además de expresar de manera clara e inequívoca los criterios de razonabilidad y racionalidad en base a justificaciones lógicas de los hechos en conexión con las normas legales y el ordenamiento jurídico que genera (2011: 512).

Para explicar la importancia de la debida motivación en el procedimiento de fiscalización tributaria, se analizará la Resolución del Tribunal Fiscal N°18599-2-2011. En esta, el Tribunal Fiscal declaró nula la resolución de Intendencia, debido a la falta de motivación. En este caso, la Sunat había emitido órdenes de pago por omisión al pago del IGV sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente; sin embargo, este contribuyente alegó que se encontraba inafecto del referido impuesto, debido a que se trataba de una entidad cultural sin fines de lucro. Además, agregó que por error consignó ventas gravadas con el IGV en las declaraciones, por lo que con el fin de subsanar dicho error presentó declaraciones rectificatorias.

Para verificar lo dicho por el contribuyente, la Sunat le solicitó la exhibición del registro de ventas y los comprobantes de pago. Solo sobre la base de estos documentos, Sunat sostuvo que el contribuyente no se encontraba inafecto al IGV al no haberse acreditado que los servicios prestados estaban debidamente autorizados mediante resolución suprema ni que el contribuyente contaba con la calidad de institución educativa pública o privada para gozar de la inafectación del IGV. Al respecto, el Tribunal Fiscal observó que, en el requerimiento emitido por la Sunat, no se apreciaba que hubiera requerido al contribuyente que sustentara documentariamente y con base legal respectiva la inafectación al IGV; además, señaló que con la documentación solicitada por la Administración no se podía concluir que el contribuyente no gozaba de inafectación del IGV.

### Conclusiones

- Que el procedimiento de fiscalización tributaria se torne arbitrario ha implicado que la Sunat haya vulnerado derechos constitucionales del contribuyente, tales como el derecho a la defensa, el derecho a no autoinculparse, la intimidad personal, el debido proceso, entre otros.
- La actuación de la Sunat en el procedimiento de fiscalización tributaria debe de enmarcarse dentro de lo que establece la Ley (principio de legalidad).



Asimismo, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. Por ello, la Administración Tributaria deberá regirse bajo las limitaciones que la Constitución, el Derecho Tributario y la Legislación Administrativa establecen; de lo contrario, tal procedimiento de fiscalización devendrá en arbitrario.

*En todo procedimiento administrativo, la Administración Pública debe respetar las garantías mínimas que corresponden a un "debido procedimiento"; obviamente, el procedimiento de fiscalización tributaria no debe constituir una excepción a esta regla. Caso contrario, resultará viciada de constitucionalidad cualquier actuación administrativa que vulnere el mencionado derecho fundamental.*

- El brindar información y aportar pruebas a la Sunat no solo sirve para determinar la obligación tributaria y/o comprobar el debido cumplimiento de las mismas; también, puede servir para detectar las infracciones que se hayan cometido, lo cual vulnera el derecho a que nadie debe ser obligado a declarar contra sí mismo (derecho a no autoinculparse), por lo que debería regularse dicho procedimiento sancionatorio.
- Cuando la Administración Tributaria requiera información al contribuyente, no se debe obligar a que este entregue información de comunicaciones y documentos de carácter privado, a no ser que razonablemente, debidamente motivado y sin interdicción a la arbitrariedad se fundamente los requerimientos de la Administración. De no ser así, se estaría violando el derecho constitucional a la intimidad personal, como se evidenció en las sentencias y resoluciones analizadas en la presente investigación.
- En las resoluciones y sentencias analizadas, se mostró hechos que vulneran el derecho a la defensa y el debido procedimiento al limitar al contribuyente a exponer sus argumentos, ofrecer y producir pruebas, así como al impedirle contradecir los reparos planteados por la Administración.

### **Bibliografía**

CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRÁTICO  
1993 "Constitución Política del Perú". Diario oficial El Peruano. Lima, 7 de setiembre.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA  
2001 "LEY N° 27444- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL". DIARIO OFICIAL EL PERUANO. LIMA, 11 DE ABRIL.

GAMBA VALEGA, CÉSAR  
2005 "LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN". ACTUALIDAD JURÍDICA. LIMA, AGOSTO, NÚMERO 141.

2003 PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL Y POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SEGUNDA PARTE). REVISTA ANÁLISIS TRIBUTARIO. LIMA, NOVIEMBRE DE 2003.

PODER EJECUTIVO  
2013 "D.S. N°123-20-13 EF. TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO". DIARIO OFICIAL EL PERUANO. LIMA, 22 DE JUNIO.

2012 "D.S. N° 207-2012-EF QUE MODIFICA EL REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 085-2007-EF". DIARIO OFICIAL EL PERUANO. LIMA, 22 DE OCTUBRE.

1991 "D.L. N°635 CÓDIGO PENAL". DIARIO OFICIAL EL PERUANO. LIMA, 8 DE ABRIL.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL  
2012 SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N° 452-2012-PA/TC. LIMA, 18 DE JULIO.

2008 SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N°4168-2006-PA/TC/. LIMA, 24 DE SETIEMBRE.

2005A SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N°8605-2005-AA/TC. LIMA, 14 DE NOVIEMBRE.

2005B SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N°1170-2005-HD/TC. LIMA, 1 DE ABRIL.

TRIBUNAL FISCAL  
2014 RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N°7491-1-2014. LIMA, 20 DE JUNIO.

2012 RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N°1031-3-2012. LIMA, 20 DE ENERO.

2009A RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N°8458-5-2009. LIMA, 27 DE AGOSTO.

2009B RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N°1226-2-2009. LIMA, 10 DE FEBRERO.

VILLEGAS LÉVANO, CESAR.  
2011 ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO. LIMA: FONDO EDITORIAL UNIVERSIDAD DE SAN MARTÍN DE PORRES. ■