



ESCUELA DE POSTGRADO
UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO

UNIVERSIDAD CESAR VALLEJO
ESCUELA DE POSTGRADO

TESIS

**FACULTAD DISCRECIONAL DE SUNAT EN EL PROCESO DE
FISCALIZACIÓN Y LA EQUIDAD DE LOS DERECHOS DE LOS
CONTRIBUYENTES EN LA PROVINCIA DE CHICLAYO, DEL
PERIODO 2016**

**PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO
EN TRIBUTACION Y ASESORIA FISCAL DE EMPRESAS**

AUTORES

Bach. TORRES GUIDINO ROLANDO ESMILTON

Bach. VASQUEZ CORONEL AVILDEZ

ASESORA

Dra. ALARCÓN DÍAZ DAYSI SOLEDAD

**LINEA DE INVESTIGACIÓN
TRIBUTACION**

PERÚ 2017

PÁGINA DE JURADO



Mg. Marco Antonio Carrasco Chávez
Presidente



Mg. Manuel Igor Ríos Incio
Secretario



Dra. Daysi Soledad Alarcón Díaz
Vocal

DECLARACION JURADA

Yo, ROLANDO ESMILTON TORRES GUIDINO identificado con DNI N° 16678023 y AVILDEZ VASQUEZ CORONEL identificado con DNI N° 40968610, estudiantes del Programa Maestría en Tributación y Asesoría Fiscal de Empresas, de la Escuela de Postgrado de la Universidad César Vallejo, con la tesis titulada FACULTAD DISCRECIONAL DE SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN Y LA EQUIDAD DE LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS EN LA PROVINCIA DE CHICLAYO, DEL PERIODO 2016”.

Declaro bajo juramento que:


- 1) La tesis es de nuestra autoría.
- 2) Hemos respetado las normas internacionales de citas y referencias para las fuentes consultadas.

Por tanto, la tesis no ha sido plagiada ni total ni parcialmente

- 3) La tesis no ha sido auto plagiado; es decir, no ha sido publicada ni presentada anteriormente para obtener algún grado académico previo o título profesional.
- 4) Los datos presentados en los resultados son reales, no han sido falseados, ni duplicados, ni copiados y por tanto los resultados que se presentan en la tesis se constituirán en aportes a la realidad investigada.

De identificarse la falta de fraude (datos falsos), plagio (información sin citar a autores), auto plagio (presentar como nuevo algún trabajo de investigación propio que ya ha sido publicado), piratería (uso ilegal de información ajena) o falsificación (representar falsamente las ideas de otros), asumimos las consecuencias y sanciones que de nuestra acción se deriven, sometiéndonos a la normatividad vigente de la Universidad César Vallejo.

Chiclayo, Julio 2017.


Rolando Esmilton Torres Guidino
DNI N° 16678023


Avildez Vásquez Coronel
DNI N° 40968610

DEDICATORIA

A nuestros padres.

Alejandro y Zoila Luz.

Antonio Vásquez y

Gloria Coronel.

Por darnos una formación idónea

Y guiarnos por el camino del bien

A nuestras esposas e hijos:

Jesús T.Barreto García Renzo,
Amparo,Danfer y Diego.

María Catalina, Sayury, Keyla y
Mía.

Por ser nuestra fuente de
inspiración y por darle sentido a
nuestra existencia.

Bach. ROLANDO ESMILTON TORRES GUIDINO

Bach. AVILDEZ VASQUEZ CORONEL

AGRADECIMIENTO

Queremos agradecer de una manera muy especial a todas las personas que compartieron sus conocimientos con nosotros para hacer posible la conclusión de esta tesis.

Especialmente agradecemos a Dios por darnos la vida y la sabiduría necesaria para ser personas de bien.

Agradecemos a nuestros profesores de la escuela de posgrado de la Universidad Cesar Vallejo y en especial a nuestra profesora Dra. Daysi Alarcón Díaz por compartir con nosotros sus sabios conocimientos, su participación ha sido de vital importancia en el desarrollo de esta investigación.

Los Autores

PRESENTACIÓN

Señores miembros del jurado, presento ante ustedes la Tesis titulada “Facultad Discrecional de SUNAT en el proceso de Fiscalización y la equidad de los derechos de los administrados en la Provincia De Chiclayo, Del Periodo 2016”, en cumplimiento del Reglamento de Grados y Títulos de la Universidad César Vallejo para obtener el Grado Académico de Magister en Tributación y Asesoría Fiscal de Empresas.

La misma que someto a vuestra consideración y espero que cumpla con los requisitos de aprobación para poder optar el Grado de Magister.

Los Autores

ÍNDICE

PÁGINA DE JURADO	ii
DECLARACION JURADA.....	iii
DEDICATORIA.....	iv
AGRADECIMIENTO.....	v
PRESENTACIÓN.....	vi
ÍNDICE.....	vii
ÍNDICE DE TABLAS	xi
INDICE DE FIGURAS.....	xii
RESUMEN.....	xiii
ABSTRACT	xiv
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO I PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	16
1. PROBLEMA DE INVESTIGCIÓN.....	17
1.2. Formulación del problema.....	17
1.3. Justificación.....	18
1.4. Antecedentes	19
1.5. Objetivos	27
1.5.1. General	27
1.5.2. Específicos.....	27
CAPITULO II MARCO TEÓRICO	28
2. MARCO TEÓRICO.....	29
2.1. Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria	29
2.1.1. Concepto de Discrecionalidad.....	29
2.1.2. Concepto de Discrecionalidad según la Ley General de España – Ley Nº 58-2003. 30	
2.1.3. Tipología de la Discrecionalidad	31
2.1.3.1. La discrecionalidad mayor:	31

2.1.3.2.	La discrecionalidad intermedia:	32
2.1.3.3.	La Discrecionalidad Menor:	32
2.1.4.	La Discrecionalidad En El Derecho Administrativo.....	32
2.1.4.1.	Actos Reglados.....	33
2.1.4.2.	Actos discrecionales.	33
2.1.5.	La Discrecionalidad en el Código Tributario	34
2.1.6.	Límites a la actuación discrecional de la administración tributaria	40
2.1.6.1.	Límites impuestos por el Tribunal Constitucional	40
2.2.	Facultades de la Administración tributaria.....	42
2.2.1.	Facultad de Recaudación	43
2.2.2.	Medidas Cautelares Previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva	45
2.2.3.	Plazos Aplicables a las Medidas Cautelares.....	46
2.2.4.	Medidas Cautelares Previas a la Emisión de las Resoluciones u Órdenes de Pago. 46	
2.2.5.	Facultad de Determinación	47
2.2.6.	Inicio de la Determinación de la Obligación Tributaria	51
2.2.7.	Determinación de la Obligación Tributaria sobre Base Cierta y Presunta	52
2.3.	Facultad de fiscalización.....	54
2.3.1.	Procedimiento de Fiscalización en la legislación Comparada	58
2.3.2.	Tipos de Acciones de Fiscalización.....	62
2.3.3.	Principales Énfasis en las Acciones de Fiscalización	64
2.3.4.	Plazos de la Fiscalización.....	66
2.4.	Derechos de los Administrados	67
2.4.1.	Derechos de Los Administrados según Ley del Procedimiento Administrativo General ley N° 27444.....	69
2.4.2.	Principios del Procedimiento administrativo	70
2.4.3.	Derechos de Los Administrados según Ley Tributaria de España.....	72
2.4.4.	Derechos Constitucionales de los Administrados	74
2.4.5.	Derecho a la defensa	76
2.4.6.	Derecho a la no incriminación	77
2.4.7.	Derecho a la intimidad.....	78
2.4.8.	Derecho al debido Procedimiento	79
2.4.9.	Derecho a la Reserva Bancaria	80

2.4.10.	Derecho a la reserva Tributaria	81
2.4.11.	Derecho al secreto profesional.....	81
2.5.	Marco Conceptual.....	82
2.5.1.	Deudor tributario	82
2.5.2.	Obligación tributaria.....	82
2.5.3.	Facultad de fiscalización	83
2.5.4.	Facultad discrecional	83
2.5.5.	Actos discrecionales	83
2.5.6.	Respeto por los derechos fundamentales de la persona.....	83
2.5.7.	Principio de Legalidad	84
CAPITULO III MARCO METODOLÓGICO.....		85
3.	MARCO METODOLÓGICO	86
3.1.	Hipótesis	86
3.2.	Variable	86
3.3.	Metodología	87
3.3.1.	Tipo de investigación	87
3.3.2.	Diseño.....	87
3.4.	Población y Muestra.....	88
3.5.	Métodos de investigación	89
3.6.	Técnica e instrumentos de recolección de datos.....	89
3.7.	Método de análisis de datos	90
3.8.	Aspectos éticos	90
3.9.	Análisis de Validez y Fiabilidad del Instrumento.....	90
CAPITULO IV RESULTADOS – ANALISIS E INTERPRETACIÓN		92
4.	DESCRIPCION DE RESULTADOS	93
4.1.	Descripción de los resultados de la percepción de las Facultades Discrecionales de la SUNAT.....	93
4.2.	DISCUSION DE RESULTADOS	104
CAPITULO V CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS		109
5.	CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS	110
5.1.	CONCLUSIONES.....	110

5.2. RECOMENDACIONES.....	111
REFERENCIASBIBLIOGRÁFICAS	113
ANEXOS.....	116
Anexo 1. Cuestionario para determinar si Existe influencia de la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la Equidad de los derechos de los contribuyentes.	117

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Operacionalización de variables	87
Tabla 2: Resumen de procesamiento de casos	91
Tabla 3: Estadísticas de fiabilidad	91
Tabla 4: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión a la presencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.....	98
Tabla 5: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión si la SUNAT ha violado algún derecho que le asiste como administrado al ser fiscalizados	102
Tabla 6: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión sobre la Facultad Discrecional de la SUNAT y la Equidad de los Contribuyentes.....	103

INDICE DE FIGURAS

Figura 1: Percepción de los contribuyentes sobre los criterios de selección que utiliza la SUNAT para fiscalizar.	93
Figura 2: Rubros auditados por la SUNAT a los contribuyentes fiscalizados.....	94
Figura 3: Periodos auditados por la SUNAT a los contribuyentes fiscalizados.	95
Figura 4: Tipo de empresas fiscalizadas con mayor frecuencia por la SUNAT.....	96
Figura 5: Tipo de empresas fiscalizadas con mayor frecuencia por la SUNAT.....	97
Figura 6: Percepción de existencia de arbitrariedad al seleccionar los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT.	98
Figura 7: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según los objetivos.	99
Figura 8: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según los objetivos.	100
Figura 9: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según Los servicios de orientación brindados por el ente recaudador.	101
Figura 10: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según la frecuencia de considerar que las fiscalizaciones tributarias son justas.	101
Figura 11: Opinión de los contribuyentes y la vulneración de sus derechos como administrados	102

RESUMEN

El presente trabajo de investigación titulado **FACULTAD DISCRECIONAL DE SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN Y LA EQUIDAD DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA PROVINCIA DE CHICLAYO, DEL PERIODO 2016**, tiene como objetivo Determinar la relación entre la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque, del periodo 2016.

De acuerdo al estudio de la investigación se planteó la hipótesis siguiente: Existe influencia de la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la Equidad de los derechos de los contribuyentes en el departamento de Lambayeque, del periodo 2016

Según la tabla 6 de contingencia de la Facultad Discrecional de la SUNAT y la Equidad de los Contribuyentes, se ejecutó la prueba chi cuadrado de independencia, donde se determinó que podemos afirmar al 5% de significación que la Facultad Discrecional de la SUNAT, *influye significativamente* en la Equidad en los procesos de Fiscalización de los contribuyentes de la Ciudad de Chiclayo.

Para Identificar el nivel de facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la región Lambayeque, encontramos que según la Tabla 4 el 59% de los contribuyentes fiscalizados perciben la existencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.

Palabras Clave: Palabras clave: Proceso de fiscalización, Facultades Discrecionales, Tributación, Derechos del Contribuyente, Equidad

ABSTRACT

The present research work entitled DISCRETIONAL FACULTY OF SUNAT IN THE PROCESS OF AUDIT AND EQUITY OF THE RIGHTS OF THE TAXPAYERS IN THE PROVINCE OF CHICLAYO, OF THE 2016 PERIOD, the objective is to determine the relation between the discretionary Faculty of SUNAT in the inspection process and equity of taxpayer rights in the Lambayeque region, period 2016.

According to the study of the research, the following hypothesis was raised: There is an influence of the discretionary power of the SUNAT in the audit process on the equity of taxpayer rights in the department of Lambayeque, period 2016.

According to Chart 3 of contingency of the Faculty of Discretion of SUNAT and Equity of Taxpayers, the chi-square independence test was carried out, where it was determined that we can affirm at 5% of significance that the SUNAT Faculty of Discretion has a significant influence on Fairness in the taxpayer inspection processes of the city of Chiclayo.

To identify the level of discretion of SUNAT in the process of execution in the Lambayeque region, we find that according to Chart 1, 59% of taxpayers perceived the existence of arbitrariness in the discretionary power of SUNAT to select certain taxpayers to be audited.

Keywords: Keywords: inspection process, discretionary powers, taxes, taxpayer rights, equity

INTRODUCCIÓN

En los últimos años la administración tributaria, valiéndose de la facultad discrecional que le confiere la norma IX del título preliminar y el Art. Del código tributario peruano, en lo referente a la selección de empresas a auditar, ha quedado en evidencia que el gobierno de turno ha utilizado esta institución con fines políticos y en beneficio de un grupo de empresas como por ejemplo las empresas constructoras de capitales Brasileños.

SUNAT haciendo uso de la facultad discrecional, no ha seleccionado al grupo Odebrecht, durante los años.

Por ejemplo, se evidencia que la Intendencia de Principales Contribuyentes (IPCN) de la Sunat no fiscalizó a Odebrecht Perú Ingeniería y Construcción S.A.C. por los años 2005, 2006 y 2007, 2012, 2013, 2014 y 2015, y es un hecho muy preocupante, ya que del 2007 hacia adelante es donde se suscribieron la mayor parte de las adendas y se emitieron la mayoría de decretos de urgencia favoreciendo a la firma brasileña. (13 de marzo del 2017).Sunat no hizo fiscalización a Odebrecht antes del 2016. **Expreso**.Recuperado de <https://www.pressreader.com/peru/diario-expreso-peru/20170402/28179280887176>.

Por el contrario a los contribuyentes nacionales dejando un año le realizan auditorias definitivas, generando un malestar en el empresariado ya que acrecienta la percepción en lo referente a que SUNAT siempre fiscaliza a los pequeños contribuyentes y las empresas transnacionales les da un trato especial.

El contribuyente en especial el pequeño empresario tiene que lidiar con SUNAT en lo referente al volumen de información y plazos solicitado en los procesos de fiscalización, en la mayoría de los casos la información solicitada es desproporcionada, analizando el movimiento económico del contribuyente y el régimen tributario en el cual tributa, generando un perjuicio económico ya que tiene que contratar personal adicional y técnicos especialistas en dichas materias para elaborar los informes técnicos como por ejemplo procesos productivos, MOF, manuales administrativos, reglamento interno, etc. y los reportes que auditores solicitan.

CAPÍTULO I PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. Planteamiento del Problema

En los últimos años la administración tributaria, valiéndose de la facultad discrecional que le confiere la norma IX del título preliminar y el Art. Del código tributario peruano, en lo referente a la selección de empresas a auditar, ha quedado en evidencia que el gobierno de turno ha utilizado esta institución con fines políticos y en beneficio de un grupo de empresas como por ejemplo las empresas constructoras de capitales Brasileños.

SUNAT haciendo uso de la facultad discrecional, no ha seleccionado al grupo Odebrecht, durante los años 2007 al 2016, por el contrario, a los contribuyentes nacionales dejando un año le realizan auditorias definitivas, generando un malestar en el empresariado ya que acrecienta la percepción en lo referente a que SUNAT siempre fiscaliza a los pequeños contribuyentes y las empresas transnacionales les da un trato especial.

El contribuyente en especial el pequeño empresario tiene que lidiar con SUNAT en lo referente al volumen de información y plazos solicitado en los procesos de fiscalización, en la mayoría de los casos la información solicitada es desproporcionada, analizando el movimiento económico del contribuyente y el régimen tributario en el cual tributa, generando un perjuicio económico ya que tiene que contratar personal adicional y técnicos especialistas en dichas materias para elaborar los informes técnicos como por ejemplo procesos productivos, MOF, manuales administrativos, reglamento interno, etc. y los reportes que auditores solicitan.

1.2. Formulación del problema

¿Cuál es la relación entre la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en el departamento de Lambayeque, del periodo 2016?

1.3. Justificación

El presente trabajo de investigación se justifica tomando en consideración que en la actualidad existen contribuyentes que se encuentran disconformes con los requerimientos de la administración tributaria ya que en todos los procesos de fiscalización la solicitud de información es excesiva.

A través del presente trabajo buscamos que la SUNAT modere su accionar al utilizar la facultad discrecional porque la mayoría de contribuyentes sienten que está usando sus facultades de manera abusiva, y que los legisladores deben de colocar límites desde el derecho tributario y de esta manera lograr un clima más tranquilo y menos tenso de parte de los contribuyentes cuando son fiscalizados.

Buscamos también que se genere una equidad entre los límites de la SUNAT y los derechos de los contribuyentes y esto solo se lograra cuando la SUNAT mediante su accionar, de un mensaje que no busca asfixiar a los contribuyentes con sus requerimientos si no a través de las fiscalizaciones inducir a que se cumpla con la obligación de contribuir con el progreso del país mediante el pago de sus impuestos, sin necesidad de coaccionar a los contribuyentes.

Actualmente la discrecionalidad con la que cuenta el estado consiste en asumir y aceptar que el estado mediante las normas tributarias tiene la posibilidad de llegar a determinar un tipo de infracción y aplicar una sanción, la SUNAT debe de aplicar la razonabilidad para medir a todos por igual sin importar la naturaleza si no las circunstancias en que se encuentran.

En tal sentido buscamos con el presente trabajo que la administración tributaria no cometa excesos cuando realiza las fiscalizaciones y que los contribuyentes conozcan cuales son las facultades que las normas otorgan a la administración, cuales son las obligaciones que los contribuyentes deben de cumplir en un proceso de fiscalización, siendo esta una manera de que no se comentan abusos porque a

pesar de contar con la discrecionalidad debe de respetar los derechos de los contribuyentes.

1.4. Antecedentes

El Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT en la XII Jornadas nacionales de derecho tributario (2012) dentro de algunas conclusiones se tiene las siguientes:

Las facultades discrecionales de fiscalización de la administración tributaria se encuentran amparadas expresamente en el artículo 62 de Código tributario, lo cual ha sido reconocido expresamente por el tribunal constitucional en su papel de protector de la constitución y los derechos fundamentales. (s.p)

Si bien lo ideal sería la inexistencia de facultades discrecionales en la Administración tributaria, en aras de lograr una mayor seguridad jurídica para los ciudadanos, es matemáticamente imposible eliminarla totalmente de nuestro ordenamiento jurídico, debido a la imposibilidad que tiene el legislador de regular exhaustivamente todas las formas de las actuaciones de la SUNAT.

Pistone (1992) afirma: “Se debería implementar criterios técnicos para la selección de los contribuyentes que sería sujetos a fiscalizaciones de campo. Ello contribuiría en gran medida que se cumplan con los principios de transparencia y seguridad jurídica que se deben preservar en la actuación de la Administración Tributaria”. (p.48)

Pistone (1992) afirma: “Las Administraciones Tributarias tienen las facultades discrecionales de determinar cuándo iniciar la fiscalización, la materia y periodo de fiscalización, el lugar de las actuaciones, emitir requerimientos de información que los contribuyentes están obligados a responder, entre otras”. (p.79)

Comentario:

En nuestra legislación tributaria, es imposible pretender regular el 100% de las actuaciones con las que cuenta la Administración Tributaria, en los procesos de fiscalización, en especial a que contribuyentes fiscalizar, que periodos se debe fiscalizar, que tributos debe comprender el requerimiento , si se trata de una fiscalización parcial o definitiva, que información se debe solicitar, etc.

En la actualidad la Administración Tributaria cuenta con las herramientas informáticas necesarias para poder seleccionar los contribuyentes a fiscalizar, tiene conocimiento en que sectores de la economía es donde la evasión tributaria es muy significativa, debe sumar esfuerzos para atacar esos sectores. Pistone (1992) afirma:

El actuar de la Administración no ha cambiado, siempre fiscaliza a los mismos contribuyentes, es por ello que no logra cubrir las expectativas trazadas por el gobierno en lo referente a la recaudación, la clave está en ampliar el maestro de contribuyentes a fiscalizar, pero con la certeza de que en dicha fiscalización la SUNAT va a encontrar tributos dejados de pagar por parte del contribuyente. (p.86)

En Colombia por ejemplo las empresas cuentan con beneficios de auditoria, en la cual las empresas que logran incrementar sus ingresos y los declarar, la Administración Tributaria de dicho País reduce el tiempo de las fiscalizaciones y esto incentiva a los contribuyentes a declarar de manera voluntaria sus obligaciones.

En su tesis “Limites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el código tributario”, Miní (2012) concluye:

La facultad discrecional es la potestad con que cuenta la Administración Tributaria –SUNAT que le permite adoptar la decisión de cómo actuar en una situación determinada cuando la norma no ha previsto, y que se encuentra circunscrita por límites explícitos e implícitos establecidos en la constitución y la ley. (s.p)

La potestad discrecional de la SUNAT tiene límites explícitos e implícitos. Los límites explícitos se encuentran establecidos en la norma IV del TP del CT, mientras que los límites implícitos se encuentran (por interpretación sistemática) en la CPP (los derechos fundamentales establecidos en el artículo 2 y conexos 3º, 43, 74º y último párrafo del 200ª), la LPAG- Ley N° 27444, y los principios generales del Derecho, que son básicamente: la motivación como parte del principio del debido procedimiento, la proporcionalidad o razonabilidad, la interdicción a la arbitrariedad y la interdicción a la excesividad.

Si bien el otorgamiento de facultades discrecionales constituye un herramienta útil para la adecuada actuación de la Administración Tributaria, dado el nivel de complejidad y dinamicidad de los sectores en los que interviene, consideramos necesario reforzar los límites expuestos, es decir, fijar parámetros legales adicionales de actuación para evitar que queda a criterio de la Administración determinar cuáles son los límites a los que debe someterse, y evitar excesos que conlleven a la realización de actos inmotivados, desproporcionados y arbitrarios.

La regulación del CT sobre el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria no va en línea con el desarrollo de un Estado Constitucional de Derecho, por lo que debe adecuarse la ley tributaria al sistema jurídico vigente, de forma tal, que se dejen de aplicarse los límites implícitos en razón de la interpretación o de la literalidad de la norma tributaria.

Debe establecerse en el TP del CT, que toda actuación de la Administración Tributaria debe encontrarse suficiente motivada, respetándose los principios del debido procedimiento administrativo, de proporcionalidad, razonabilidad e igualdad, asimismo, debe establecerse con claridad la responsabilidad en que incurriría el funcionario público que haga uso indebido de las facultades discrecionales, obligándolo a responder con su propio patrimonio cuando su actuación cause daño injustificado al contribuyente.

El Tribunal Fiscal en la RTF N° 01092-1-2016 señala lo siguiente:

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

Moreno (1998) afirma: “La discrecionalidad en el derecho tributario manifiesta lo siguiente: Suprimir la discrecionalidad de un ordenamiento, es algo que, lógicamente, no resulta posible, dado que, en muchas ocasiones se necesitara del criterio administrativo (su experiencia o conocimiento técnico, por ejemplo)”. (p.21)

Los breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributario, en la revista del instituto peruano del Derecho Tributario N° 37. Gamba (1999) nos dice lo siguiente:

La discrecionalidad tiene su origen en la limitación que tiene el legislador de regular toda la actuación de la Administración Tributaria y en la necesidad de contar con flexibilidad para lograr el interés público. En esta situación, la discrecionalidad se presenta como un mecanismo que adopta el legislador a fin de dar preferencia a otros valores constitucionales como el principio eficiencia administrativa, la división de funciones de los poderes públicos, en otros, asimismo, dado el nivel de complejidad y dinamicidad de la Administración, la ley por su carácter de abstracta no puede predeterminar todas las formas de ser acorde con el interés público. Más aún cuando se

reconoce que la Administración no debe ser una mera ejecutora de la ley, sino que debe su actuación a satisfacer el interés público. (s.p)

El Tribunal Constitucional en la sentencia N 2689-2004-AA/TC manifiesta que: La potestad tributaria del estado, debe ejercerse principalmente de acuerdo a la constitución – principio de constitucionalidad- y no solo de conformidad con la ley- principio de legalidad-. Ello es así en la medida que nuestra constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la constitución (artículo 51).

El mismo órgano nos indica: “El principio de supremacía de la constitución todos los poderes constitucionales están por debajo de ella. De lo anterior se desprende que a pesar de que no exista norma expresa que establezca limitaciones a la facultad de la administración tributaria de exigir documentación”. (Artículo 51)

El Tribunal Constitucional (s.f) afirma: “Uno de esos límites lo constituye la prohibición de que los actos discrecionales de la Administración tributaria se conviertan en arbitrarios, por eso se exige que estén motivados, que se basen en razones y no en la mera voluntad del órgano fiscalizador”. (s.p)

El tribunal Constitucional en su sentencia STC N ° 4168-2006-PA/TC manifiesta lo siguiente:

Se estimó la demanda de amparo dirigida a cuestionar la validez de los literales c) y d) del numeral 2 y el tercer punto del numeral 4) del Requerimiento 00167961, emitido en la Orden de Fiscalización 040073063790, en tanto vulneraban el derecho a la intimidad del recurrente porque la información que se solicita carece de relevancia tributaria debido a que lo requerido se encuentra vinculado a obtener información respecto de cuánto consume por alimentos, dónde se divierte y con quiénes y cuánto gasta. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que la intimidad es una manifestación de la vida privada, que tiene parte de su concreción de carácter económico en el secreto bancario y la reserva tributaria. Tal como

fluye del fallo, la potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, se encuentra regulada por el Código Tributario y establece una serie de facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria, a fin de que, por un lado, pueda cumplir con su labor recaudatoria y, por otro, combata la evasión tributaria. Consecuentemente, en la medida que del tenor del requerimiento no se determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria, dicho pedido debió estar respaldado en un nivel adecuado de motivación, de lo contrario, tal como ocurrió en el presente caso, dicho pedido devino en arbitrario, por más que dicho requerimiento de información persiga una finalidad, en principio, legítima. (s.p)

Villanueva (s.f) en su informe la discrecionalidad de la administración tributaria manifiesta lo siguiente:

- Normalmente la administración tributaria utiliza la discrecionalidad en diversas actuaciones frente a los contribuyentes, entre las que destacan:
- La determinación de los agentes de retención y percepción.
- El procedimiento de fiscalización.
- Cuando determina y sanciona administrativamente a los contribuyentes por cometer infracciones tributarias etc. (s.p)

Por lo que resulta de sumo interés para los contribuyentes, que la discrecionalidad utilizada por la administración tributaria no sobre pase los límites establecidos en la ley. Pistone (1992) afirma:

Lo que lleva a determinar que discrecionalidad no es lo mismo que arbitrariedad porque no es una facultad ilimitada siempre debe estar sometida a las reglas de crítica nacional, por eso deben estar motivadas. Ambas se diferencian en que la primera se desenvuelve en el contexto de la juridicidad y es por principio legítima, mientras que la segunda es una conducta antijurídica e ilegítima a los órganos del estado. (p.58)

El tribunal Constitucional en su sentencia STC N 1803-2004-PA/TC manifiesta lo siguiente:

Si bien el ordenamiento da a la administración tributaria facultades discrecionales – como la determinación de la graduación de sanciones – estas deben ejercerse conforme al principio de razonabilidad o interdicción de la arbitrariedad, el cual está implícito y deriva de los ART 3ero y 43 de la CP. Por lo que , la aplicación de las sanciones que interpone la administración tributaria debe someterse a controles objetivos, respecto del monto, a efectos de que estos no sean utilizados como amenazas ante su eventual incumplimiento o incluso respecto a su impugnación. (s.p)

Robles, Ruiz, Bravo y Villanueva (2005) indica que:

La discrecionalidad de la facultad sancionatoria otorga un margen de actuación libre a la administración tributaria, para la adopción de decisiones basadas en uno de criterios distintos a los estrictamente jurídicos, tales como, juicios de oportunidad o conveniencia, aspectos políticos, técnicos, económicos, sociales o de mera organización administrativa. (s.p)

Los mismos autores afirman: “La discrecionalidad permite a la AT, sancionar aquellas conductas que, según el contexto en que se hayan producido, merezcan una sanción que desaliente el incumplimiento o incremente el nivel de cumplimiento actual, y por el contrario, abstenerse de hacerlo”. (s.p)

Gamba (2006) comenta:

Las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria - SUNAT, no constituye, pues un cheque en blanco sino que se deben ejercer de acuerdo a la Constitución Política, el Código Tributario y en concordancia con todo el ordenamiento jurídico, caso contrario, estaríamos permitiendo y legalizando la arbitrariedad y abuso del derecho y del poder público. (p.27)

Al respecto manifiesta que en un Estado Democrático de Derecho la potestad que tienen las Administraciones Tributarias para solicitar información a los contribuyentes y a terceros –así como cualquier otra prerrogativa que les sea

otorgada por el ordenamiento jurídico- no puede ser ejercida sin ninguna limitación –como al parecer, pretende la SUNAT- sino que por el contrario, su ejercicio tiene importantes condicionamientos de carácter constitucional y también legal. Rojo (2006) señala:

La discrecionalidad administrativa, en materia tributaria tiene capacidad limitada, vale decir, que no deben estar referidas a las prestaciones materiales o elementos sustanciales del tributo puesto que violaría el Principio de Reserva de Ley, que de entrada prohíbe cualquier actuación discrecional administrativa en el ámbito tributario. Esta discrecionalidad es aplicable dentro del Derecho Tributario Formal que, por cierto, tampoco está exento de sujeción al marco constitucional y legal. (p.85)

Entonces, no estamos ante una discrecionalidad libérrima de la Administración Tributaria, sino que ésta debe ejercer una discrecionalidad reglada, normativa o Técnica que derive de la existencia de conceptos jurídicos en la que no haya espacio para elegir libremente sino en base a un razonamiento cognitivo e interpretativo, que sea una discrecionalidad instrumental, en la que el funcionario tenga que elegir el medio y no el resultado.

Asimismo, Rojo (s.f) señala que “En materia tributaria, son cuatro los aspectos en los que la Administración Tributaria goza de potestades discrecionales: condonación, comprobación, aplazamiento y suspensión, supuestos que expresamente ha calificado el Código Tributario para el ejercicio de facultades discrecionales”. (s.p)

Rojo (2006) así tenemos que la Administración Tributaria ejerce discrecionalidad en:

- 1.En el ámbito de la Fiscalización para comprobar el cumplimiento de la obligación tributaria.
- 2.En aspecto del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria.
- 3.En el aspecto de sanciones e infracciones; y finalmente,

4. En el ámbito de suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios. Nos interesa analizar el ámbito fiscalizador en donde opera la actuación discrecional de la SUNAT que en ejercicio de su facultad de verificación e inspección se ampara en el artículo 61º y 62º del Código Tributario.

1.5. Objetivos

1.5.1. General

Determinar la relación entre la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque, del periodo 2016

1.5.2. Específicos

1. Identificar el nivel de facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la región Lambayeque.
2. Describir las principales percepciones sobre la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque, del periodo 2016.
3. Comprobar la relación de la facultad discrecional de SUNAT del proceso de fiscalización en la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque.

CAPITULO II MARCO TEÓRICO

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria

2.1.1. Concepto de Discrecionalidad

Para Villegas (2015) afirma: “La discrecionalidad es la potestad o actuación caracterizada por la voluntad propia, sin otro limite que una tácita adecuación a lo establecido como justo o equitativo”. (p.250)

El mismo autor indica. “Libertad para obrar o abstenerse, para resolver de una manera o de la opuesta. Determinación de penas o sanciones al arbitrio, aunque no con arbitrariedad”.(p.250)

Según Rubio (2006) afirma: “La discrecionalidad es el margen de arbitrio que el Derecho da a los órganos y organismos del Estado para ejercitar sus competencias en atención a los fines para los que fueron establecidas y en atención al interés público”. (p. 12)

RAE (2005), manifiesta que “La discrecionalidad es la cualidad de discrecional, esto es, de lo no sometido a regla, sino al criterio de una persona o autoridad”. (p.59)

Miní (2013), afirma que:

La doctrina, el adjetivo discrecional se utiliza para expresar la cualidad que tienen determinadas facultades, cuando la ley no establece parámetros normativos de actuación, ni cuenta con un reglamento que la desarrolle o viabilice; es decir, cuando la norma no le indica a la administración cual es el contenido concreto que debe tener su decisión en un supuesto determinado. (p.22)

El mismo autor indica. “En ese sentido, cuando se trata de facultades discrecionales existe la necesidad que sea la administración quien establezca sus propios

parámetros de actuación; es decir, en qué momento y/o forma debe proceder”.
(p.22)

2.1.2. Concepto de Discrecionalidad según la Ley General de España – Ley Nº 58-2003.

En el Artículo 5º de la Ley General de España, se menciona lo siguiente con respecto a la discrecionalidad:

A los efectos de esta ley, la administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V.

En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponden al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por la ley a otro órgano o entidad de derecho público.

Las comunidades autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes.

El estado y las comunidades autónomas podrán suscribir acuerdos de colaboración para aplicación de los tributos.

Nima, (2016) afirma: “Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las comunidades autónomas”. (s.p)

El artículo en comentario refiere a aquellos órganos investidos de la facultad de resolver controversias en materia tributaria, sean estas contenciosas o no contenciosas.

No obstante ello, por un tema de sistemática llama la atención que el artículo haya sido colocado en el título I “Órganos de la Administración”, pues en rigor, el Tribunal Fiscal no es parte de la Administración Tributaria, sino un tribunal que en sede administrativa resuelve las controversias entre la Administración Tributaria y los particulares.

Si por el contrario se concluyera que el Tribunal Fiscal es un órgano de la Administración Tributaria (lato sensu), resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 170º numeral 2 del código Tributario que regula el supuesto de duplicidad de criterio por parte de la Administración Tributaria, con lo cual, los sujetos pasivos ante criterios jurisprudenciales disímiles, podrían apelar a dicho régimen.

Como se desprende de la norma en comentario, las facultades otorgadas a los órganos administradores de tributos son indelegables son indelegables bajo responsabilidad.

Ello se aplica entre otras razones, por el hecho de que los administradores tributarios no son los titulares del crédito tributario, pues no tienen la condición de sujetos activos de la obligación tributaria.

2.1.3. Tipología de la Discrecionalidad

Según Huamán (2007) afirma: “La discrecionalidad como libertad de arbitrio puede ser entendida de acuerdo a grados que corren en línea paralela con el margen de actuación”. (p.55)

Por ello, se identifican tipológicamente la discrecionalidad mayor, intermedia y menor (aun cuando no son los únicos, son los más generales). Pasemos a ver cada una de ellas:

2.1.3.1. La discrecionalidad mayor:

Huamán (2007) afirma: “En cuanto a ella, esto es a la discrecionalidad mayor, también denominada como discrecionalidad política, el arbitrio es más evidente al momento del actuar, pues él se desplaza con absoluta libertad”. (p.51)

Empero, cuando decimos “total libertad” no estimamos ajeno al vuelo de la misma que dicho recorrido que haga se desenvuelva en los cielos de la legalidad, y aún más del cosmos del orden jurídico, empezando, es evidente, desde la Constitución.

2.1.3.2. La discrecionalidad intermedia:

Huamán (2007) afirma: “El TC ha sentado que la discrecionalidad intermedia es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra condicionado a su consistencia lógica y a la coherencia con un concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión”. (p.23)

2.1.3.3. La Discrecionalidad Menor:

Huamán (2007) afirma: “La discrecionalidad menor es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra constreñido a la elección entre algunas de las variables predeterminadas por la ley”. (p.96)

El mismo autor afirma: “Aquí la decisión a tomar se enmarca dentro de varios supuestos determinados previamente por la Ley, de los cuales a diferencia de la discrecionalidad mayor e intermedia, no se puede escapar”. (p.96)

2.1.4. La Discrecionalidad En El Derecho Administrativo

La discrecionalidad administrativa, surge del orden constitucional que rige el Estado Social de Derecho, nos ayuda a comprender que el ejercicio del poder público será practicado conforme a los estrictos principios y normas derivadas del imperio de la Ley; no existiendo, por tanto, liberalidad en su aplicación, las que se encontraran regladas por normas precisas. Huamán (2007) afirma:

El derecho administrativo trata del aspecto formal de las normas, y la administración pública es la ciencia de la acción que origina cambios concretos de la conducta humana y en circunstancias de la vida social y de

la vida del estado. Sin embargo, como las actividades que cumple la administración pública son múltiples y crecientes, la ley no siempre logra determinar los límites precisos dentro de los cuales actuará la administración en su quehacer cotidiano. (p.53)

La actuación discrecional de la Administración tributaria se define en oposición a la actuación reglada, en los siguientes términos:

2.1.4.1. Actos Reglados.

Nima (2016) Suponen que: “Una normativa específica que limita el accionar de la administración e los encauza por un procedimiento que necesariamente debe cumplirse; de lo contrario, el acto se encuentra invalidado de pleno derecho”. (p.59)

2.1.4.2. Actos discrecionales.

Son aquellos respecto de los cuales la administración goza de potestad de conducirse de una manera u otra según varíen las circunstancias, siguiendo criterios o políticas que son previamente establecidos por normas de cumplimiento obligatorio para la administración, o bajo criterios no instrumentados en normas, pero que si deben estar definido claramente al motivar la actuación de la administración. Villegas (2015), afirma que:

Si bien en el derecho administrativo se perfilan dos corrientes en torno a las facultades del estado, por un lado están quienes las rechazan, y por el otro, quienes consideran que es necesario que los entes administrativos estatales, especialmente la Administración Tributaria, cuente con tales facultades, que constituyen una herramienta necesaria para la eficaz gestión de tributos. Lo cierto es que dichas facultades con el tiempo se han ido acentuando y aumentando, y aunque no se puedan descartar dentro del ordenamiento tributario, estas deben existir por mandato constitucional,

sometidas indiscutiblemente al marco legal y al derecho como salvaguarda del ordenamiento jurídico.(p. 256)

2.1.5. La Discrecionalidad en el Código Tributario

Desde 1996 nuestro Código Tributario ha calificado con carácter expreso que el ejercicio de determinadas potestades por la Administración Tributaria tiene carácter «discrecional».

Como sabemos, esta mención se efectúa en los artículos 62°, 82°, 116.2, 166° y 192°, referidos a la facultad de fiscalización, a la facultad para aplicar las sanciones tributarias, del Ejecutor Coactivo para ordenar las medidas cautelares, la potestad para determinar y sancionar las infracciones, y para denunciar delitos tributarios, respectivamente (Decreto Legislativo N° 816, 1996).

Según Villegas (2015) afirma: “La discrecionalidad implica el obrar de determinada manera por parte de la administración pública, cuando lo considere conveniente o necesario para lograr mejor para la finalidad para la que fue creada en beneficio de la colectividad”. (p.12)

De acuerdo a la clasificación que hace Santamaría respecto a las facultades regladas y facultades discrecionales, anotamos que estas últimas son facultades que no están suficientemente regladas; por ello, la SUNAT las ejerce sin más límites que las que considere el propio ente recaudador, y cuales quiera intervenciones que realice ejerciendo tal discrecionalidad deben ser justificadas, objetivas, técnicas, racionales, proporcionales y debidamente motivadas en la resolución o instrumento que contenga la decisión. (Villegas 2015, p.12)

Villegas (2015) Nuestro tribunal constitucional se ha pronunciado sobre la discrecionalidad de la Administración Tributaria en el siguiente sentido:

EXP. N° 04168-2006-PA/TC. Se ha sostenido que los requerimientos de información que hace la SUNAT a los contribuyentes serán

desproporcionados, en la medida que no se aporten datos relevantes para determinar las obligaciones tributarias del requerido. Asimismo el TC, en esta sentencia, ha señalado expresamente que en efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tengan que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. (p.58)

Así el CT faculta a la Administración a elegir discrecionalmente cuáles son las actuaciones administrativas en un procedimiento de fiscalización seguido contra un contribuyente; por ejemplo, la SUNAT puede decidir libremente a quien fiscalizar y a quien no; sin embargo, esta decisión discrecional que a todas luces es amplísima, también debe someterse a las reglas del derecho, vale decir que la elección de los sujetos deudores a ser fiscalizados debe ser determinada de acuerdo a normas técnicas y a políticas institucionales trazadas previamente, a fin de que la Administración Tributaria garantice el trato igualitario y uniforme de todos los contribuyentes, de modo que no se incurra en la arbitrariedad y el abuso de poder; pero hasta hoy no hay una disposición efectiva que garantice una selección técnica del contribuyente a fiscalizar. Gamba (1999) menciona que:

La discrecionalidad de determinadas potestades administrativas por el legislador, si bien no tiene antecedentes –hasta donde tenemos entendido– en nuestro ordenamiento jurídico, en la legislación comparada podemos encontrar algunas referencias a la misma, tales como: la facultad para condonar las sanciones tributarias firmes de forma graciable, lo que se concede –señala el precepto– de forma discrecional por el órgano administrativo correspondiente, contenida en el artículo 89.2 de la Ley General Tributaria española; para aplazar o fraccionar el pago de la deuda cuando la situación económico-financiera del deudor tributario, discrecionalmente apreciada por la Administración, le impida transitoriamente efectuar el pago de sus débitos, contenida en el artículo 48.2 del Reglamento General de Recaudación español; para condonar por gracia las multas impuestas, previa apreciación discrecional de los motivos

que tuvo la autoridad para imponer la sanción, conferida en el artículo 65° del Código Fiscal de la Federación Mexicana. (pp. 119-123)

Gamba (1999) afirma: “Ahora bien, ya sabemos que en estos casos el ejercicio por la Administración de estas potestades debe enmarcarse dentro de la Ley y el Derecho, y estas actuaciones son plenamente controlables en la medida de su vinculación al Derecho”. (s.p)

Sin embargo, la duda que se presenta es si las potestades calificadas como discrecionales por el legislador son las únicas que gozan de esa condición (discrecional) o, si por el contrario, existen otras facultades que aun cuando no hayan sido calificadas de tales, se ejercen con carácter discrecional. Gamba (1999) manifiesta:

Y la respuesta a esta cuestión es sencilla: si ya dijimos que ella se produce debido a una baja densidad en la programación de las actuaciones administrativas, realmente resulta irrelevante la calificación que de ellas efectúe el legislador, pues una potestad será discrecional cuando la norma no le indique a la Administración ni tampoco al juzgador cual es el contenido concreto que debe tener la decisión en un supuesto determinado, independientemente de la utilización de la palabra en la norma habilitante. La consecuencia de ello no es otra que en nuestro Código Tributario se presentan potestades discrecionales con carácter expreso y tácito. A todas ellas, pues, les resulta de aplicación el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. (s.p)

Efectivamente, el dispositivo citado establece que en los casos que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente. Gamba (1999) afirma:

- Debe optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.
- Debe adecuar su actuación al marco que establece la ley. (p.77)

Gamba (1999) De la norma glosada pueden extraerse las siguientes consecuencias:

-Dada su ubicación sistemática –Título Preliminar del Código Tributario-, se aplica a todos los casos en los que las distintas Administraciones Tributarias se encuentran facultadas para actuar en tal sentido.

-Su aplicación se extiende a todos los supuestos de potestades discrecionales, independientemente de si la norma califica o no expresamente la potestad como tal.

-En ningún caso la Administración podrá exceder el marco trazado por la ley, debiendo entenderse esta última referencia en sentido lato, es decir, incluyendo a la Constitución, a las Leyes y a las normas reglamentarias.

-La Administración debe optar necesariamente por la opción más conveniente para el interés público –pues, la decisión que deba adoptarse no ha sido configurada con carácter reglado en la norma habilitante-, y no para satisfacer un interés privado o distinto de aquél.

-La decisión administrativa debe adoptarse sobre la base de razones, criterios o parámetros de carácter técnico o de oportunidad, aplicables a todos los sujetos que se encuentren en la misma condición, a fin de evitar cualquier ejercicio arbitrario de las potestades bajo comentario. (p.45)

Gamba (1999) Para finalizar este punto es conveniente citar algunos ejemplos que expliquen de manera gráfica el ejercicio de las potestades en discusión por parte de la Administración:

a. Así, por ejemplo, en el tantas veces citado artículo 62º del CT en el que –al margen de la utilización del término «discrecional»- se habilita a la Administración a adoptar o elegir determinadas actuaciones administrativas dentro de un

procedimiento de fiscalización sin establecer de modo exacto cual es el sentido puntual que éstas han de tener en cada supuesto que se presenta en la compleja realidad que se regula.

Efectivamente, piénsese en la amplia libertad de la que goza la Administración para elegir o determinar a los sujetos que serán objeto de una fiscalización. Pero, si bien este margen de libertad parece ser bastante extenso, las decisiones administrativas que se adopten sobre el particular también se encuentran sometidas a Derecho; es decir, la elección de los sujetos a fiscalizar debe obedecer a criterios o parámetros de carácter técnico, para no ser arbitrarios. (Gamba 1999, p.20)

Ciertamente es claro que la potestad de fiscalización fue otorgada por el legislador a la Administración para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios, pero si esta facultad se utilizara con una finalidad distinta, la decisión sería arbitraria, en tanto que no se estaría cumpliendo la finalidad para la cual el legislador otorgó esa potestad. Esa es, precisamente, la forma en la que no deben ejecutarse las potestades administrativas.

b. Otro ejemplo lo constituye la potestad para denunciar delitos tributarios, establecida en el artículo 192º del Código Tributario.

En dicha norma se establece que la Administración – de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario, o estén encaminados a ese propósito - tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público. Así, -según el precepto- realizados y verificados los hechos a que alude la norma, ésta (la norma habilitante) omite fijar con carácter absoluto los criterios o parámetros en virtud de los cuales la Administración debe decidir si ejerce o no su potestad. Por tanto, el ejercicio de la discrecionalidad por la Administración implicará la elección o determinación por la Administración de la actuación o decisión que sea más conveniente para el interés público sobre la base de parámetros o criterios

objetivos y generales, los mismos que han sido omitidos por el legislador.
(Gamba 1999, p.20)

El mismo autor indica: “El caso propuesto, la decisión consistirá en la formulación de la denuncia penal respectiva en función de parámetros tales como, el interés fiscal, la modalidad empleada, la reiteración, los antecedentes, etc”. (p.55)

Gamba (1999) afirma: “Ahora bien, los criterios utilizados en un determinado supuesto no pueden modificarse sin una justificación adecuada y razonable, pues, de lo contrario, podrían verse afectados los principios de igualdad y seguridad jurídica”. (p.59)

Gamba (1999) afirma: “En ejercicio de las potestades discrecionales no es posible que la Administración dispense un trato desigual ante supuestos idénticos, salvo que para ello cuente con una justificación adecuada”. (p.59)

c. Finalmente, piénsese en las medidas cautelares que el artículo 118° del Código Tributario faculta a adoptar al ejecutor coactivo en un Procedimiento de Cobranza Coactiva –incluso aquéllas que no se encuentren reguladas expresamente.

Pero si bien en estos casos la libertad parece bastante amplia, la decisión que se adopte sobre el particular siempre ponderará dos valores en conflicto: la necesidad de continuar con las actividades del contribuyente y la necesidad de garantizar al menor costo los intereses del fisco. Por ello, ante una serie de bienes susceptibles de aplicarse las medidas cautelares, debe elegirse aquélla que afecte menos al negocio, sin que por ello deje de garantizarse adecuadamente los intereses de la Administración, todos ellos, criterios que deben tenerse en cuenta para adoptarse una decisión adecuada, y por ende, no arbitraria.(Gamba 1999, p.20)

2.1.6. Límites a la actuación discrecional de la administración tributaria

Nima (2016) nos dice que:

Si bien el otorgamiento de facultades discrecionales a favor de la Administración Tributaria supone un margen de libertad para el ejercicio de los poderes jurídicos así conferidos, ello no significa que las actuaciones discrecionales seguidas por ella no deban ajustarse a ciertos parámetros establecidos de manera explícita o implícita por el ordenamiento jurídico. (p.85)

Con relación al ejercicio discrecional de las facultades de fiscalización, resulta de suma importancia destacar lo dispuesto por el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario el cual manifiesta 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 interés público, dentro del marco de la ley.

Nima (2016) afirma: “La facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria debe ejercerse de manera que permita lograr una correcta gestión de tributos, pero manteniéndose dentro de los márgenes constitucionales, legales y reglamentarios contenidos por el ordenamiento jurídico en su conjunto”. (p.59)

Nima (2016) Todo esto conlleva a que el ejercicio de las facultades discrecionales de fiscalización se encuentren limitados por los siguientes parámetros:

- Las garantías y derechos fundamentales de los contribuyentes.
- Los principios de legalidad, seguridad jurídica y aquellos que inspiran el derecho administrativo. (p.86)

2.1.6.1. Límites impuestos por el Tribunal Constitucional

Villegas (2015), menciona que: “Las actuaciones o decisiones que tome toda la administración pública en nombre del Estado están sujetos al principio de constitucionalidad, no hay ningún órgano administrativo que tenga facultades omnímodas, irrestrictas, ilimitadas o indeterminadas en el ejercicio de sus funciones”.(p.99)

Nima (2016) asimismo esta misma sentencia más adelante informa que: “(...) La Constitución no es un mero documento político sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley”. (s.p)

En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública-, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que:

- Dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional.
- Habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica;
- Habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución.

“En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más”. (Fundamento 8 de la sentencia del TC. EXP. 0042-2005-AI/TC).

Por su parte el artículo 74° de la Constitución otorga potestad tributaria a los distintos niveles de gobierno del Estado (central, regional y local). “Esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de

los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen”. (Fundamento 12 de la Sentencia del TC. EXP.0042-2005-AI/TC).

Si bien la imposición de límites al poder tributario permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado sea constitucionalmente legítimo, por otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida de manera arbitraria y en detrimento de los derechos fundamentales de la persona.

Por eso el TC en la Sentencia EXP N° 2689-2004-AA/TC del 20 de enero del 2006 fijó que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantía de las personas frente a esa potestad, de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad. (Nima2016, p.102)

2.2. Facultades de la Administración tributaria

Para Robles, Ruiz de Castilla, Bravo y Villanueva (2009) afirma: “La administración tributaria es una potestad inherente al acreedor de la obligación tributaria. Quien es el titular del crédito tributario tiene el derecho a administrar los tributos creados en ejercicio de la potestad tributaria que le fue concebida”. (p.52)

Para Robles, Ruiz de Castilla, Bravo y Villanueva (2009) afirma: “La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que actualmente tiene competencia para administrar los tributos internos y aquellos derivados de los regímenes aduaneros”. (p.59)

Quien ejerce la Administración Tributaria, se encuentra dotada de las siguientes facultades:

- a) Recaudación.

- b) Determinación.
- c) Fiscalización.
- d) Sancionadora.

Cabe indicar que tales facultades son indelegables, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 54° del C.T. (pp. 373 – 374)

2.2.1. Facultad de Recaudación

De acuerdo con el artículo 55° del Código Tributario es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos.

A tal efecto podrá contactar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la administración. (Robles, et al, 2009, p. 386).

Arancibia y Arancibia (2017), “Ninguna entidad del sistema financiero tiene facultad para variar el sujeto pasivo de una obligación tributaria impuesta por la entidad administradora del tributo, con el propósito de dirigir la cobranza contra personas distintas a las señaladas en la determinación”. (p.219).

“El sujeto legal consta en la determinación del sujeto pasivo de la relación tributaria, que solo puede ser hecha por la entidad encargada de la Administración de los tributos”. (Arancibia y Arancibia 2017, p.65)

Doctrina

Para Calvo (como se citó en Robles, et al, 2009) afirma:“La actividad recaudatoria está sometida a la mayor parte de los principios tributarios que estudiamos en su momento y a otros que o siendo de esta naturaleza se aplican a todo el campo de los tributos (seguridad jurídica y n indefensión, principalmente”. (p.49)

Su frase ejecutiva (no obstante el detalle que acompaña a las normas reglamentarias sobre recaudación) ofrece casi siempre dudas sobre situaciones concretas, tanto en relación con los sujetos pasivos en el caso de que éstos puedan ser varios como en la determinación exacta de la deuda tributaria, excepciones e incluso en aspectos estrictamente procedimentales (..) Particular interés en el procedimiento recaudatorio tiene el principio de proporcionalidad entendido aquí como un equilibrio entre suficiencia de las medidas administrativas e intereses patrimoniales del sujeto pasivo de manera que el perjuicio causado a éste sea el mínimo e imprescindible. (Calvo como se citó en Robles, et al, 2009, p.65)

Según Pistone (Como se citó en Robles, et al, 2009) “El estado se ocupa directamente de la función recaudadora, por medio de sus órganos, o confía ese cometido a una persona extraña a la organización administrativa”. (p.62)

Sin embargo, resulta precisar más dicha clasificación, y así Pistone diferencia tres posibles sistemas recaudatorios.

– Un primer sistema estaría caracterizado por el hecho de que es el ente público acreedor del tributo,, o mejor dicho, acreedor de la prestación pecuniaria, el que procede a la recaudación de las cuotas adeudadas. Este sistema, denominado en ITALIA “della regia stato”, puede a su vez, presentar dos modalidades: que se el particular el que pague ante el sujeto hacedor, o que el propio acreedor proceda a retener las cuantías debidas con ocasión de prestaciones que realice a favor del particular.

– Un segundo sistema, se incluiría dentro de los supuestos de recaudación por un ente público, es aquel en que la recaudación se lleva a cabo por un sujeto público diferente en el que se delega el ejercicio de la función recaudador.

– Por último, el tercer sistema es el de recaudación a través de sujetos privados.

2.2.2. Medidas Cautelares Previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva

Según Arancibia y Arancibia (2017), “Las medidas cautelares son el conjunto de medidas adoptadas por la Administración tributaria a fin de permitir y asegurar una eficaz recaudación de la deuda tributaria”. (p.223).

Robles, et al, (2009), manifiesta que “Ante determinadas circunstancias que pudieran hacer infructuosa la cobranza de la deuda tributaria, el Código Tributario otorga a la Administración Tributaria la facultad extraordinaria de disponer la aplicación de medidas cautelares previas al inicio de la cobranza coactiva”. (p.55)

Como la norma comentada lo indica, en tanto se advierte que el sujeto pasivo incurra en algunas de las causales a que se refiere el artículo 56º, se faculta a trabar las medidas cautelares inclusive durante los procedimientos contenciosos, pero no a ejecutarlas sino hasta luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, pues de lo contrario se incurrirá en una desviación del procedimiento reglado, hecho pasible de la interposición de un recurso de queja.

Doctrina

Queralt, Lozano, Casado y Tegerizo, (s.f) mencionan que: “La necesidad de tutelar los intereses públicos justifica que se pueden adoptar algunas medidas que eviten que aquellos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados”. (p.56)

Su carácter preventivo exige que puedan tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse, pues de otro modo llegarían a tener sentido. Por ello se denominan cautelares, debiéndose distinguir, por una parte, de las garantías que recaen sobre el patrimonio, o bienes singulares de los deudores tributarios a las que acabamos de hacer referencia; y, por otra de las medidas de aseguramiento definitivas (por ejemplo, el embargo de los bienes del deudor una vez inatendido el requerimiento de pago en el procedimiento ejecutivo). (Robles, et al, 2009, p.23).

Citando a Danós y Zegarra “En nuestra opinión tanto la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva así como el Código Tributario, incurren en un grave error al utilizar la denominación medidas cautelares previas ya que las medidas cautelares, son por si mismas actos previos”. (Como se citó en Robles, et al, 2009, p. 393).

“Surge así la ejecución fiscal, que en una aproximación, consiste en un proceso ejecutivo sumario basado en el principio de la legitimidad de los actos administrativos”. (Como se citó en Robles, et al, 2009, p. 393)

2.2.3. Plazos Aplicables a las Medidas Cautelares

Arancibia y Arancibia (2017), mencionan que “como se puede apreciar en el artículo 57 del CT se definen medidas cautelares previas y medidas cautelares definitivas, las cuales se califican como tales en la medida de que las deudas son exigibles o no coactivamente”. (p. 230)

El artículo que es materia del presente comentario regula los plazos aplicables a las medidas cautelares previas, diferenciando entre aquellas deudas exigibles coactivamente, de aquellas que no lo son. En primer caso se dispone que la medida cautelar se mantendrá durante el plazo de un año, extendiéndose por excepción a dos adicionales si el curso de reclamación fuera desestimado. Si el deudor afianza la deuda por el monto por el cual se tomó la medida cautelar previa se procederá a levantar la misma. En el caso de deudas que se convirtieran en exigibles coactivamente, la resolución de ejecución coactiva deberá notificarse en el plazo de 45 días hábiles de trabadas las medidas cautelares, en cual podrá prorrogarse excepcionalmente por 20 días hábiles más (Robles, et al, (2009, p.395).

2.2.4. Medidas Cautelares Previas a la Emisión de las Resoluciones u Órdenes de Pago.

Arancibia y Arancibia (2017), señalan que “La SUNAT ya no tiene la facultad de determinar si el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita la adopción de medidas cautelares para garantizar el pago de la deuda tributaria, sino que se ceñirá únicamente a las causales establecidas en el primer párrafo del artículo 56”. (p.234).

El Código Tributario también faculta a la Administración Tributaria a trabar medidas cautelares previas antes de culminado el procedimiento de fiscalización y antes de la emisión de los valores respectivos, al advertirse alguno de los supuestos del artículo 56º del Código Tributario. Al igual que en los supuestos anteriores, es factible que el deudor tributario afiance la deuda con el objeto de obtener el levantamiento de la medida cautelar”. (Robles, et al, 2009, p.46)

Doctrina

Spisso (Robles, et al, 2009, p. 398), manifiesta que “En la doctrina y jurisprudencia europeas las medidas cautelares constituyen una parte irrevocable del derecho del tutela judicial efectiva”. (p.65)

Aquellas tienen a garantizar la plena eficacia de las decisiones jurisprudenciales sobre el fondo de las cuestiones, de forma de lograr que la tutela judicial efectiva y no simplemente formal. Dicho en otras palabras, la adopción de medidas cautelares constituye un medio instrumental de hacer que esa dedición de fondo pueda pronunciarse en condiciones de ser efectiva.

2.2.5. Facultad de Determinación

“Por el acto de determinación de la obligación tributaria (...) La administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica la deuda tributaria, señala una base imponible y la cuantía del tributo” (Miní, 2013, p. 29).

Según Robles, et al (2009) afirma: “Se conoce como determinación de la obligación tributaria, al acto jurídico por el cual se declara la realización de un hecho imponible y su efecto jurídico, la obligación tributaria general y abstracta”. (p.74)

Dicho acto jurídico puede ser de parte, cuando quien lo realiza es el propio sujeto pasivo (autodeterminación), o puede tratarse de uno administrativo (determinación de oficio), si es realizado por el acreedor tributario, o por su administración tributaria, en el caso de estar facultada para ello. Es importante señalar, que el artículo 1º de la ley de Procedimiento Administrativo General, establece que son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta. Igualmente, la referida norma, señala que no son actos administrativos los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios, ni los comportamientos y actividades materiales de las entidades. (Miní, 2013, p. 29).

Asimismo Arancibia y Arancibia (2017) mencionan que: “La determinación tributaria es la constatación de obligaciones tributarias que tiene un contribuyente identificado”. (p.86)

El mismo autor afirma: “La Administración Tributaria verifica la existencia pecuniaria de las relaciones jurídicas tributarias sustanciales son de cumplimiento ineludible. La acotación y liquidación son instituciones integrantes del proceso de determinación tributaria”. (p.95)

“Luego de la acotación viene la liquidación, es decir, el cálculo o determinación aritmética del monto del tributo, lo que supone aplicar una tasa impositiva a determinada materia imponible” (Arancibia y Arancibia 2017, p. 237).

Doctrina

Según Bravo (Como se citó en Robles, et al, 2009, pp. 400-401), se puede afirmar que:

Por el acto de determinación, la obligación tributaria general y abstracta que surge como efecto jurídico preliminar de la incidencia de la norma tributaria, cuya existencia es declarada, se transforma o constituye en una obligación individual y concreta, o, en términos de Alberto Xavier, en una obligación tributaria titulada. En ese sentido, creemos que indiscutible reconocer cierto efecto constitutivo en el acto de determinación, en la misma línea que importantes autores contemporáneos como el profesor José SoutoMaiores Borges.

Ahora bien, es importante que con el acaecimiento de la norma matriz de incidencia tributaria, podría no generar obligación tributaria alguna, sino por el contrario una relación jurídica inversa, ya sea por un crédito o por un saldo a favor del contribuyente. En este caso, a través del acto de determinación se verificará la existencia de dicho crédito, y en base a él se tornará en cierto, líquido y exigible. Pero hay aún más. La funcionalidad del acto de determinación no se agota en el hecho de verificar la existencia de una obligación tributaria o por el contrario, la de un crédito a favor del contribuyente; el acto de determinación tiene también como propósito, verificar la existencia de un beneficio tributario, sea este una exoneración, una deducción o un fraccionamiento tributario.

Sobre la base de tales consideraciones, creemos que resulta más apropiado hablar de acto jurídico de determinación tributaria. Así, en virtud de dicho acto jurídico, se verifica la ocurrencia de las siguientes situaciones.

- Existencia o inexistencia de una obligación tributaria.
- Existencia de un crédito a favor del contribuyente.
- Existencia de una exoneración tributaria.

En los dos primeros supuestos, el acto de determinación, adicionalmente a sus consabidos efectos declarativos, produce ciertos efectos constitutivos, que se exteriorizan en la existencia concreta y en la exigibilidad del monto de la prestación tributaria o del crédito a favor del sujeto pasivo. En el tercer supuesto, el acto de determinación tiene efectos estrictamente declarativos, en tanto las exoneraciones tributarias son efectos de normas de estructura que presuponen un encuentro normativo previo, siendo que, la determinación tributaria simplemente declara dicha ocurrencia, sin que ello genere efecto constitutivo alguno.

Finalmente, queremos hacer notar que no puede confundirse el acto de determinación con su soporte documental, que le sirve de vehículo introductorio. Así, una declaración jurada (en el caso de una autodeterminación), o una resolución de Determinación (en el caso de una determinación de oficio) no son el acto de determinación sino su soporte documental, con el cual no deben confundirse, al igual que dispositivo legal y norma jurídica no se confunden.(Arancibia y Arancibia 2017, p. 237).

El acto de determinación, como acto jurídico que es, inserta en el sistema de derecho positivo una norma individual y concreta, que en sus hipótesis de incidencia contiene la descripción de hecho imponible ya acaecido en el plano fenoménico y prevé en su consecuencia normativa, la instauración in concreto de la obligación tributaria, cierta, líquida y exigible. Esta norma individual y concreta es la que por su grado de concreción, generará los efectos finales de la incidencia tributaria de la norma general y abstracta.

Por otro lado Soler (Como se citó en Robles, et al, 2009, p. 402), refiere que: “La determinación tributaria es el acto por el cual se llega a establecer la existencia de una deuda tributaria, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma”. (p.45)

El acto de determinación puede estar a cargo del obligado o de la administración, o de ambos concurrentemente, por cuyo imperio a estos tres sistemas más difundidos se los reconoce como:

- Autoliquidación.
- Determinación de oficio o Administrativa.
- Determinación mixta.

En orden al nacimiento de la obligación tributaria corresponde delimitar, seguidamente, los efectos derivados del acto de liquidación del tributo, a fin de resolver si el mismo es un acto constitutivo que, por ello, da lugar al nacimiento de un hecho generador de la obligación tributaria o, en cambio, meramente declarativo de la obligación tributaria y por lo tanto se limita a declarar la existencia y magnitud de una obligación ya nacida.

2.2.6. Inicio de la Determinación de la Obligación Tributaria

“Una vez determinada la deuda tributaria, por iniciativa propia del contribuyente, la administración tributaria procederá a verificarla. Esto confirma la concepción del estado que propugna la simplificación administrativa, la que se basa, entre otros, en el principio de presunción de veracidad”. (Arancibia y Arancibia, 2017, p .238)

Robles, et al, 2009, menciona que:

La determinación tributaria puede ser efectuada por el deudor tributario (autodeterminación). Empero, nótese que la redacción de la norma comentada es confusa pues, en el caso de la determinación por parte del deudor tributario, hace alusión a determinación como producto de un acto o declaración y no como un procedimiento tendiente a un resultado, pues se refiere al, acto o declaración del deudor tributario, el cual exterioriza el producto del procedimiento de determinación que es previo a su declaración. En cambio, en el caso de la determinación de oficio, la referencia se hace en su aceptación de procedimiento que inicia a propia iniciativa o a denuncia de alguna persona. (p. 402).

Doctrina

Fernández (Como se citó en Robles, et al, 2009) manifiesta que:

Ante la imposibilidad material de controlar a la inmensa masa de contribuyentes sujetos a obligaciones tributarias de pago y no pecuniarias, la racionalización en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria le exige a la Hacienda Pública seleccionar los potenciales destinatarios de la misma. Surgen así los planes de inspección que, vistos desde la óptica de la propia Administración, deben actuar como instrumentos capaces de alcanzar objetivos de eficacia, es decir, descubriendo las mayores bolsas de fraude, y eficiencia, esto es, optimizando al máximo las tareas encomendadas a los funcionarios inspectores. (p.403)

Soler (Como se citó en Robles, et al, 2009) dice que: “La autoliquidación simplifica el procedimiento de la Administración tributaria ya que su gestión queda limitada a la comprobación de la exactitud de la liquidación practicada por el responsable”. (p.95)

2.2.7. Determinación de la Obligación Tributaria sobre Base Cierta y Presunta

Para determinar la obligación tributaria es necesario conocer el concepto de base imponible. Arancibia y Arancibia (2017), afirma que:

La base del tributo es el valor pecuniario que ha generado el contribuyente, al que debe aplicarse la tarifa que señala la ley para establecer la cuantía de la obligación tributaria, en cantidad líquida. También dependerá de la naturaleza del gravamen y el procedimiento que la ley establezca para llegar a ese valor dinerario; sin embargo, todos los procedimientos se pueden reducir a la fórmula siguiente: la obligación tributaria es igual al ingreso total del contribuyente menos las deducciones establecidas en la ley. (pp. 276-277)

Robles, et al, (2009) aduce que:

La determinación sobre base cierta es aquella que se realiza considerando los elementos probatorios que permiten demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible: es la forma natural de efectuar una determinación tributaria y la única que puede emplear el sujeto pasivo. Tales elementos probatorios son normalmente documentos con relevancia tributaria (documentos contractuales, libros y registros contables, comprobantes de pago, declaraciones juradas) a los que en determinados casos, se exige el cumplimiento de ciertas formalidades (legalizaciones, certificaciones, autorizaciones) para ser considerados como documentos fehacientes. Por su parte, la determinación sobre base presunta es aquella efectuada sobre la base de presunciones legales, cuando existen hechos y circunstancias que permiten presumir la real magnitud del hecho imponible. (p.424)

Doctrina.

Folco hace referencia a Tipke el cual ha sostenido que, estimar significa obtener conclusiones de indicios, de tal manera que, los fundamentos de la imposición que no puedan ser determinados o calculados con seguridad a causa de la insuficiencia de los medios de prueba, se fijan sobre la base de deducciones verosímiles mediante un sopesar o calcular de posibilidades, de manera que exista la probabilidad máxima de exactitud. (Como se citó en Robles, et al, 2009, p.427)

Según CatureliLas presunciones simples son ilaciones extraídas por quién aplica la norma, a partir de hechos conocidos, para llegar al conocimiento de hechos desconocidos. Cuando se estudia su aplicación en el Derecho Tributario la cuestión fundamental que debe ser contestada es la posibilidad de la autoridad administrativa o el juez de formar su convencimiento sobre la realización del presupuesto de hecho tributario basado solamente en el elemento de convicción. (Como se citó en Robles, et al, 2009, p.427)

2.3. Facultad de fiscalización

Miní (2013), manifiesta que:

Esta facultad se encuentra definida en el Artículo 62° del CT, y se ejerce en forma discrecional. Dada la amplitud con que ha sido regulada, es posible considerar que la Administración se encuentra facultada para realizar casi todo. En efecto, a fin de cumplir debida y eficazmente con su función de controlar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones y deberes que disponen las leyes tributarias, la Administración goza de amplias facultades para fiscalizar. La facultad de fiscalización se sustenta en el Principio de desconfianza fiscal, según el cual, es deber de la Administración Tributaria revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos y debe ser ejercida en respeto al marco jurídico existente. (p. 28)

Citando a Nima (2016) afirma: “La facultad de fiscalización es una potestad jurídica (poder-deber) de la que se encuentra investida la Administración Tributaria para comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales que son de cargo de los deudores tributarios” (p. 10).

Villegas (2015) afirma que:

La fiscalización es un procedimiento en virtud del cual la Administración realiza un conjunto de actos o actividades dirigidas a determinar y/o corroborar el oportuno y adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y/o formales) por parte del deudor tributario. Ahora bien, entre los objetivos que persigue la función fiscalizadora de la Administración Tributaria están la de prevenir el fraude fiscal, fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y persuadir al contribuyente para que se inhíba de conductas infractoras o incumplidoras de sus obligaciones fiscales. (pp. 249 – 250)

Villegas (2015) los siguientes principios:

- Legalidad.
- Imparcialidad.
- Concurso del sujeto pasivo.
- Procedimiento rígido y planificado.
- Poderes y facultades preestablecidos.

Según Robles, et al (2009, pp 411-412) menciona que:

La facultad de fiscalización se sustenta en el principio de desconfianza fiscal, según el cual, es deber de la Administración Tributaria, revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Tal facultad debe ser ejercida en respeto al marco jurídico existente. (p.85)

Según Vicente Oscar Díaz, las reglas básicas que sustentan dicha actividad son:

- La veracidad y el propio tiempo en que se efectuó la declaración tributaria.
- El conjunto de documentación que la sustenta.
- La correcta determinación del impuesto.

Nima (2016) afirma: “Adicionalmente a la actividad de comprobación, la facultad de fiscalización presupone otras actividades instrumentales que tienen a la captación a la información de terceros, y que suministran un importante caudal de información, para orientar posteriores fiscalizaciones”. (p.95)

Pues bien, si bien el Código Tributario otorga facultad en materia de fiscalización, ello debe ser entendido en su correcta magnitud y en línea con el “Principio de interdicción a la excesividad, que opera como un límite al accionar de la Administración Tributaria. Tal principio significa que en virtud de su facultad discrecional, la Administración Tributaria no puede ordenar

algo excesivo o exorbitante al contribuyente, ni puede implicar un pedido irracional, sino que su ejercicio debe encontrarse arreglado a los cánones de la necesidad y de la proporcionalidad. Los requerimientos de la Administración Tributaria deben ajustarse a su real necesidad de información, buscando hacer incurrir en los menores costos posibles a los fiscalizados. (Nima2016, p.85)

Pero si bien el Código Tributario trata a la fiscalización como una facultad de la Administración Tributaria, desde otra perspectiva, la fiscalización implica un procedimiento tributario, al cual le resultan de aplicación las normas generales del Procedimiento Administrativo contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPGA) y los principios jurídicos en ella contenidos, como los de verdad material, razonabilidad e imparcialidad.

En efecto no puede negarse que la fiscalización es un conjunto de actos y diligencias conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados, que es la forma como el artículo 29º de la LPAG define al procedimiento administrativo. En efecto, el procedimiento de fiscalización vendría a ser una pluralidad de actos sucesivos, orientados a la consecución de un efecto jurídico unitario, el cual es la verificación de la correcta determinación tributaria.(Nima 2016, p.85)

Siendo la fiscalización un procedimiento, los fiscalizados tienen el derecho a exigir que la fiscalización se lleve con arreglo a las garantías mínimas de un debido procedimiento tributario. En este sentido, debe entenderse que todo fiscalizado goza de las garantías mínimas aplicables a todo procedimiento administrativo, como son el derecho a presentar escritos, a tener acceso al expediente, a no entregar información protegida por el derecho a la intimidad y aquella que ya fue entregada anteriormente, y a obtener un acto administrativo al final del procedimiento, inclusive cuando no se encuentren incorrecciones en la determinación de su obligación tributaria.

Dentro de los cambios más importantes experimentados en la norma, se encuentra aquel por el cual la Administración Tributaria podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación inmediata de sus libros, registros y documentos. Solo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.(Nima 2016, p.85)

Asimismo, se ha dispuesto que en el acto de inspección, la Administración Tributaria podrá tomar declaraciones al deudor tributario o a los terceros que se encuentran en los locales inspeccionados, lo que en la práctica implica que la Administración Tributaria cuenta con mayores medios probatorios que los administrados, al poder usar testimonios de terceros, posibilidad que se encuentra vedada para un contribuyente.

Doctrina

Villegas (Como se citó en Robles, et al, 2009) menciona que: “La determinación tributaria implica un control posterior por parte del Fisco para saber si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida los deberes formales emanados de la determinación”. (pp.420-421)

Aquí debe hacerse una importante aclaración: muy diferente a la labor de fiscalizar determinaciones es la de tipo investigador. La labor investigadora está encaminada a prevenir los daños y perjuicios que pueda ocasionar a la colectividad la genérica desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio. Lo perseguido es averiguar la existencia de hechos imponibles realizados pero ignorados por el Fisco, con la consiguiente falta de individualización de los correspondientes sujetos pasivos tributarios. La labor de investigación es una facultad estatal emanada directamente de la potestad tributaria y que debe diferenciarse claramente de la fiscalización de la determinación.(Nima 2016, p.85)

Díaz (Como se citó en Robles, et al, 2009) afirma que:

La función de obtener información (...) encuentra tres vertientes; por suministro, por captación y por aprehensión respectivamente, lo que permite afirmar que se trata de una función subsidiaria de la principal, o sea, la de verificar. Hemos de precisar que cuando la Administración impone obligaciones de información a terceros, en ello se presenta un caso típico que la doctrina llama requisitos y límites a la asistencia administrativa. El ejercicio impropio de tal facultad por parte del órgano administrativo puede colisionar calificada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en aquello que el Estado debe responder por el comportamiento exorbitante de los funcionarios que con su accionar causan un daño cierto y personal al sujeto privado, traducido ello en la lesión a un bien jurídico protegido. (p.421)

Fernández, “En cuanto órganos fundamentales de la gestión tributaria, los integrados en la Inspección de los Tributos están dotados de una serie de potestades para el cumplimiento de sus fines”. (p.45)

“En este contexto, las potestades inspectoras pueden definirse, en sentido genérico, como los poderes- deberes en virtud de los cuales la Administración investiga y comprueba el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”. (Como se citó en Robles, et al, 2009, p.421)

Asimismo Soler dice que La actividad de la policía administrativa se caracteriza por la posibilidad de utilización de medidas coactivas con el fin de lograr que los particulares ajusten su accionar a las exigencias, ya sea a través del poder intimidatorio de las sanciones previstas para los supuestos de incumplimiento de las normas, la imposición de tales penas o por el ejercicio de acciones materiales coercitivas no sancionatorias. (Como se citó en Robles, et al, 2009, p.422)

2.3.1. Procedimiento de Fiscalización en la legislación Comparada

De la Vega (2013, Pp. 42-45) menciona que:

La publicación Serie Información comparada (2010): La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros”, del Foro sobre Administración Tributaria (FAT) de la OrganizationforEconomic Co-operation and Development (OECD),⁴⁷ contiene una amplia gama de datos comparados e intuitivos relativos a aspectos de la administración tributaria en todo el mundo, lo cual permite a las Administraciones y a los legisladores, identificar las tendencias más importantes y las innovaciones introducidas en las administraciones tributarias. (p.85)

Al respecto, de las encuestas realizadas, se puede verificar que las reformas han tenido como finalidad mejorar la organización de las administraciones, y con ello sus actividades de inspección, con miras a aumentar la percepción del riesgo por parte de los contribuyentes e inducir el cumplimiento voluntario. Así, se citan, entre otros, los siguientes países:

- En Austria se ha establecido una unidad única a nivel nacional para la gestión de las inspecciones a los grandes contribuyentes mediante la unión de las ocho unidades independientes previamente existentes.
- En Bélgica, con la reforma tributaria implementada (que recibe el nombre de Proyecto Coperfin) por una parte, se ha buscado la sustitución de la estructura existente, por tipo de impuesto, por otra distinta, basada, esta vez, en tres pilares fundamentalmente, que reflejan los segmentos concretos de contribuyentes (es decir, grandes contribuyentes, PYMES y particulares) en donde los centros de inspección funcionan de forma transversal en los principales impuestos (renta, sociedades e IVA). Junto con estos tres pilares, habrá unidades independientes especializadas, todas ellas bajo la responsabilidad del Administrador General de Tributos y Aduanas, encargadas de la recaudación de deudas y la inspección tributaria (por

ejemplo, para casos graves de fraude fiscal), y una administración específica para aduanas e impuestos especiales.

– Chile comunicó la introducción de una nueva ley por la cual su Dirección de Grandes Contribuyentes cuenta ahora con reconocimiento legal, con la misma autoridad que el Comisionado Regional, aunque con competencia territorial nacional para todos los contribuyentes que se encuentren bajo su autoridad, clasificados como grandes contribuyentes mediante una resolución especial.

Esta nueva unidad con reconocimiento por ley incluye los organismos siguientes:

- 1) Comisionado de la Dirección de Grandes Contribuyentes.
- 2) Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales.
- 3) Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales.
- 4) Departamento de Análisis de Riesgos y Fiscalización del Comercio Internacional (que incluye un equipo especial orientado a la inspección informática, en labores de apoyo del resto de departamentos).
- 5) Departamento Jurídico.
- 6) Oficina de Servicio al Contribuyente.
- 7) La Oficina de Régimen Especial (incluidos los casinos, compañías de seguros y grandes organizaciones no gubernamentales).

Algunos países, además, emplean programas de inspecciones aleatorias en algunos de los impuestos que administran, con el fin de desarrollar o ajustar sus programas de elaboración de perfiles de control de riesgos o para determinar la brecha de incumplimiento.

Por otro lado en su libro Robles, et al (2009, Pp. 413-415) citan las siguientes leyes y norma:

– Código de normas y procedimientos tributarios de costa rica- ley nº 4755 (artículo 103º fiscalización):

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para:

- a) Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale.
- b) Cerciorarse de la verdad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime conveniente, al efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente.
- c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las Leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.
- d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la independencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado.
- e) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las leyes y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y de los organismos jurisdiccionales competentes.

– Ley General Tributaria de España – Ley N° 58/2003 (Artículo 145° Objeto del procedimiento de inspección):

- 1) El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar y e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el

mismo se procederá, en su caso, a la regulación de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2) La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3) La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

2.3.2. Tipos de Acciones de Fiscalización

Para Acosta y Carmona (2012), los tipos de Fiscalización son:

- **Procesos masivos:** Los procesos masivos de fiscalización corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, y que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. En éstos procesos la tasa de atención se caracteriza por ser alta, dado que es una fiscalización dirigida a un proceso particular del contribuyente.

Los principales programas de fiscalización de este tipo son la Operación IVA y la Operación Renta. En la Operación IVA se procesan alrededor de un millón de declaraciones mensualmente y se realizan cruces que detectan masivamente inconsistencias para su posterior aclaración. Y en la Operación Renta, por su parte, se verifican más de 1,5 millones de declaraciones de renta anuales. En mayo de cada año se realiza un cruce de información entre estas declaraciones y más de 15 millones de registros de información referente a ingresos obtenidos de las personas e inversiones realizadas. Con los resultados se selecciona aproximadamente al 10% de los contribuyentes a los que se cita para que concurren, a partir

del mes de Junio, a las oficinas del SII para analizar las principales discrepancias.

- **Procesos selectivos:** Los procesos selectivos de fiscalización corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa. La tasa de atención es más baja, de acuerdo a que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente. Bajo este contexto se encuentran los Cambios de Sujeto de IVA, la Revisión de Devolución de IVA Exportadores. (pp. 43-44)

Por otro lado Nima (2016, Pp. 14-16) establece que Las acciones de fiscalización tributaria pueden dividirse en cuatro grupos:

- **El procedimiento de fiscalización definitiva, procedimiento de fiscalización parcial y el procedimiento de fiscalización parcial electrónica.-** Se trata de la acción fiscalizadora más exhaustiva. Mediante los procedimientos de fiscalización la Administración Tributaria analiza a detalle la cuantificación de las obligaciones tributarias auto determinadas por un contribuyente específico, conforme a las reglas contenidas en el Código Tributario y en el reglamento de Fiscalización de la SUNAT.
- **Las Acciones de Fiscalización.** Comprenden la revisión de aspectos específicos vinculados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del deudor tributario seleccionado. Incluyen inspecciones realizadas con el fin de evaluar las solicitudes no contenciosas presentadas por los deudores tributarios. Entre estas actuaciones destacan las siguientes:
 - Compulsas de comprobantes de pago, libro y/o registros contables y declaraciones juradas.
 - Resolución de solicitudes de devolución.

- Verificación de destrucción de existencias y otras actuaciones de control.
- Verificación de declaraciones juradas rectificatorias.
- Requerimientos de información efectuados por la división de programación operativa.

– **Los Operativos.-**

Son acciones de control rápidas, sorprendidas y de carácter masivo, orientadas a la detección de situaciones de informalidad, generación de riesgos, creación de conciencia tributaria y difusión de normas tributarias, entre estas tenemos:

- Operativos de control de emisión y entrega de comprobantes de pago.
- Operativos de control móvil.
- Operativos de control de ingresos y punto fijo.
- Operativos de control de documentación sustentatoria de mercadería.
- Operativos para verificar que las máquinas registradoras se encuentran declaradas y emitan comprobantes de pago (tickets), con las formalidades exigidas en el reglamento de comprobantes de pago.
- Verificación de datos del RUC.
- Verificación del cumplimiento de obligaciones formales vinculadas con la llevanza de libros y registros contables.

– **Las Actuaciones Inductivas.-**

Son acciones masivas que buscan generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al menor costo para la Administración Tributaria, a través del envío de comunicaciones a deudores tributarios de poco interés fiscal o como paso previo para programar el inicio de la fiscalización. Estas acciones incluyen comunicaciones preventivas, cartas inductivas y citaciones.

2.3.3. Principales Énfasis en las Acciones de Fiscalización

Para Acosta y Carmona (2012, Pp 44-46), se deben de tener en cuenta los siguientes énfasis de acciones de fiscalización:

a) Control del cumplimiento tributario

El control del cumplimiento tributario corresponde a las acciones que realiza el SII para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones periódicas que contempla la legislación tributaria y que establece el SII.

La fiscalización preventiva es muy útil para dicho control. Se alimenta de información histórica del comportamiento de los contribuyentes y se procesa para identificar potenciales incumplidores, con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que se le otorga, como el número de documentos que le autorizan a timbrar. Así deben concurrir más seguido a las oficinas del SII para ser controlados, evitando de esta manera situaciones que, al no ser corregidas a tiempo, pueden dar pie a irregularidades.

b) Fiscalización del incumplimiento tributario

La fiscalización del incumplimiento tributario dice relación con la tarea permanente del SII de detectar a los contribuyentes que evaden los impuestos y procurar el integro de dichos impuestos en arcas fiscales. Para tal efecto se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores o grupos de contribuyentes a fiscalizar. Un claro ejemplo de esto son los Planes de Fiscalización.

c) Persecución del fraude fiscal

Se materializa a través de una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al país. El objetivo apunta a debilitar la capacidad económica y financiera de individuos y grupos organizados que desarrollan actividades ilícitas a

objeto de cortar el flujo de ingresos que permite la continuidad de sus operaciones.

d) Presencia Fiscalizadora

Por último, las facultades con que cuenta el SII también se utilizan para poder inspeccionar en terreno las actividades y registros de los contribuyentes y para acceder a la documentación sustentatoria que en definitiva servirá para desvirtuar o confirmar la apreciación del SII respecto del correcto nivel de impuestos que le corresponde pagar a cada contribuyente.

2.3.4. Plazos de la Fiscalización

Arancibia y Arancibia (2017, p. 271), establece que, “de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-A del Código Tributario, se ha previsto los plazos máximos aplicables en un proceso de fiscalización, como una forma de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes”.

Robles, et al (2009), manifiesta que:

Por razones de predictibilidad y seguridad jurídica, es importante establecer plazos para las actuaciones de la Administración Tributaria. En el caso de la fiscalización, se establece que el plazo no debe exceder de un año desde la entrega de la totalidad de la información solicitada en el primer requerimiento salvo las excepciones que el artículo comentado dispone. Si bien es cierto desde el 01.04.2007 se introduce en el Código Tributario la regla de que el procedimiento de fiscalización dura un año, sin embargo en este dispositivo también se señala que la Administración Tributaria puede notificar los resultados y condiciones de la fiscalización dentro del plazo de prescripción. (p.423)

2.4. Derechos de los Administrados

Robles, et al (2009), menciona que: “Los derechos de los administrados se ejercen en el curso del procedimiento. El procedimiento es el modo de actuar de los derechos de que dispone el administrado”. (pp. 545-546)

Según el código tributario los derechos del contribuyente están tipificados en el artículo 92º de dicho cuerpo legal los deudores tributarios gozan de los siguientes derechos:

Ser tratado con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria;

Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

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

Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;

Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido por el TUO del Código Tributario.

Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.

Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170º del TUO del Código Tributario.

Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el TUO del Código Tributario Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 93º del TUO del Código Tributario, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85° del TUO del Código Tributario.

Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria.

No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria;

Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiere 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.

Solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36° del TUO del Código Tributario.

Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria;

Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.

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. Arancibia y Arancibia (2017) mencionan que:

Los derechos antes señalados, podrá ejercer los conferidos por la constitución, por el TUO del Código Tributario o por leyes específicas. En este sentido, los contribuyentes que se sientan afectados en determinadas situaciones podrán plantear acciones de amparo, acciones de inconstitucionalidad de las normas, como sucedió con el impuesto a los juegos y tragamonedas, con los costos mínimos y como está sucediendo actualmente que existe planteada una acción de inconstitucionalidad contra el pago adicional de anticipo de impuesto a la renta". (p.425)

2.4.1. Derechos de Los Administrados según Ley del Procedimiento Administrativo General ley N° 27444

Nima (2016), considera de suma importancia “Destacar lo recogido por la Norma III del Título Preliminar de la presente ley (Ley N° 27444), la cual tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración pública”. (p.15)

Del texto de la norma transcrita puede observarse que esta busca garantizar en el procedimiento administrativo el cumplimiento de tres aspectos fundamentales:

- Protección del interés general.
- Garantía de los derechos e intereses de los administrados.
- Sujeción de la actuación de la Administración al ordenamiento constitucional y jurídico en general”. (Pp.151-152)

De acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General LEY N° 27444 (Artículo 55) Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:

1. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.
2. Acceder a la información gratuita que deben brindar las entidades incluyendo sus fines, competencias, funciones, organigramas, ubicación de dependencias, horarios de atención, procedimientos y características.
3. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre su naturaleza, alcance y, de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.
4. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.

5. Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades.
6. Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones.
7. Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.
8. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.
9. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.
10. A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y
11. Los demás derechos reconocidos por la Constitución o las leyes.

2.4.2. Principios del Procedimiento administrativo

Según Nima (2016, Pp. 155-158) Estos principios son los previstos en la Norma IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, entre los cuales se tienen:

Principio de Legalidad: Según este principio las autoridades administrativas deben actuar con respecto a la constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

Principio del debido Procedimiento: De acuerdo a este principio los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Principio de impulso de oficio: Por este principio las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

Principio de Razonabilidad: Conforme a este principio las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los

administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida de su cometido. los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

Principio de imparcialidad: A la luz de este principio las autoridades administrativas deben actuar sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.

Principio de informalismo: De acuerdo a este principio las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés del público.

Principio de presunción de veracidad: Este principio supone que, salvo prueba en contrario, durante la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman.

Principio de celeridad: Según este principio quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

Principio de eficacia: Este principio implica que los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen actos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento , ni causen indefensión a los administrados.

Principio de verdad material: Por este principio, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirvan de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Principio de simplicidad: Este principio dicta que los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

2.4.3. Derechos de Los Administrados según Ley Tributaria de España.

Según la ley tributaria de España nº 58/2003 (Como se citó en Robles, et al, 2009, Pp.547-548) son derechos de los obligados tributarios los siguientes:

- a. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- b. Derecho a obtener, en los términos previstos en esta Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
- c. Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.
- d. Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

- e. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- f. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
- g. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
- h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.
- i. Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes.
- j. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- k. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- l. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- m. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley.

n. Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones ya que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.

o. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p. Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q. Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r. Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s. Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley.

Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

2.4.4. Derechos Constitucionales de los Administrados

Villegas (2015), señala que:

Hay derechos reconocidos a todo ciudadano los mismos que están elevados a rango constitucional y que perfectamente son aplicables al contribuyente y a los deudores tributarios. Así, el artículo 2º de la Constitución vigente regula

una serie de derechos que merecen ser respetados por cualquier organismo administrativo por más facultades discrecionales que le confiera la ley. Sin embargo, hay que tener en cuenta la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha dejado sentada la posición de que "(...) los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, no son ilimitados, ya que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales". Por ello, resulta necesario anotar también que el segundo párrafo del artículo 74º de la Constitución establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los Derechos Fundamentales de las personas. Así el TC ha expuesto, también reiteradamente, que los "(...) principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad". De tal forma que la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad discrecional, amparada por el artículo 62º del Código Tributario, debe respetar derechos tales como: la intimidad personal y familiar, la privacidad de las comunicaciones, el secreto bancario, el secreto profesional y la reserva tributaria, entre otros derechos amparados en nuestro texto constitucional, y que serán aplicados siempre que el contribuyente ofrezca oportunamente la debida y veraz información a la Administración Tributaria y no se oculte detrás de estos derechos con la insana intención de defraudar al fisco. (pp. 251-252)

Al respecto De la Vega (2013), afirma que:

La Administración Tributaria, al ejercer sus facultades discrecionales de fiscalización con la finalidad de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias y sus objetivos de recaudación, debe también observar el respeto absoluto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, garantizándose su actuación dentro de los parámetros de un Estado Constitucional de Derecho. Por ello, frente a las facultades discrecionales se requiere de la existencia de sólidos derechos y garantías para los contribuyentes que sean consistentes a efectos de que constituyan un límite

real a los excesos que se puedan presentar en la aplicación concreta de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria. (p.49)

En efecto, “(...) es común que se presenten pugnas entre el derecho a la intimidad o el secreto profesional de los ciudadanos y el ejercicio de facultades de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, especialmente, la facultad de solicitar información con relevancia tributaria.

En estos casos, se aprecia claramente que existen dos valores de rango constitucional en conflicto, como son, por un lado, los derechos fundamentales a la intimidad (artículo 2°.7 del texto constitucional) y al secreto profesional (artículo 2°.18 del texto constitucional), y, por el otro, el deber constitucional de contribuir, cuyo reconocimiento implícito en la norma hoy se encuentra fuera de duda”.

Así, frente a 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 a fin de restablecer el equilibrio entre la actuación de la Administración Tributaria y el trato a los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización.

Entre los principales derechos constitucionales con los que cuentan los administrados son:

2.4.5. Derecho a la defensa

Gamba (2005) 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

Gamba (2005) señala que “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 después del procedimiento”. (p. 209)

Moscoso (2015) menciona que: “El derecho a la defensa se puede ejercer durante y culminado el procedimiento de fiscalización aún 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”. (p.51)

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8458-5-2009, 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.

2.4.6. Derecho a la no incriminación

“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”. (Moscoso, 2015, p. 115)

Al respecto Gamba señala que, 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 cumplierse con el mandato legal, no está constitucionalmente permitida, pues afecta el derecho a que nadie debe ser obligado a declarar contra sí mismo. (Moscoso, 2015, p. 115)

2.4.7. Derecho a la intimidad

Nima (2016), afirma que:

El derecho a la intimidad es un derecho constitucionalmente reconocido. De acuerdo al Tribunal Constitucional, para determinar si la actuación de la Administración Tributaria vulnera el derecho a la intimidad, será necesario, en primer lugar, definir cuál es la “esfera” de este derecho que se ve afectada por la actuación administrativa y, en la medida es que esta corresponda al contenido “no esencial”, constatar si la actuación de la Administración respeta los principios de razonabilidad y proporcionalidad. (p.58)

Villegas (2015), menciona que:

Según el Tribunal Constitucional español, se ha establecido que frente a la hacienda pública no existe derecho a la intimidad, pues la Ley General de Tributación limita la esfera de la intimidad en las relaciones con la hacienda. La jurisprudencia española, como la sentencia SCT.110/84, fundamenta su pronunciamiento declarando que en razón de una distribución justa de la carga fiscal prevalece la absoluta fiscalización sobre el derecho a la intimidad; por ello, frente a la ley no hay intimidad protegida siempre que haya en dicha ley imperativos de interés público. En efecto, esta sentencia

señala que no siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez a el contenido de la intimidad. (s.p)

2.4.8. Derecho al debido Procedimiento

Nima (2016, pp. 159-163) sostiene que:

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:

Derecho a exponer los argumentos: Por aplicación de este derecho, la Administración Tributaria debe otorgar al administrado la posibilidad que exponga las razones que fundamentan los descargos a las observaciones formuladas dentro del procedimiento de fiscalización.

En el desarrollo de procedimientos de fiscalización, este derecho se materializa en la posibilidad que tiene el administrado de formular alegaciones frente a los requerimientos y resultados de requerimientos que pudiera notificar la SUNAT.

– Derecho a ofrecer y a producir pruebas: Este derecho consiste en la facultad del contribuyente de ofrecer los medios probatorios que juzgue conveniente para su mejor defensa y a exigir que estos sean actuados y merituados por la Administración Tributaria.

– Derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho: Según Altamirano, motivar significa exhibir ante el administrado las razones por las cuales el autor del acto administrativo decidió en la forma que surge de él. (...) es una garantía del administrado; por tanto, no es facultativo para la Administración sino obligatorio". Agrega el autor que "todo acto administrativo debe contener las razones que han llevado a la adopción de tal o cual medida".

Este derecho implica que todos los actos que pudiera realizar la Administración Tributaria se encuentren motivados, incluyendo las actuaciones respaldadas en normas que le conceden la facultad de actuar de manera discrecional. Sin embargo en muchas oportunidades -como en el caso de la Resolución N° 6246-1-2002- , el tribunal fiscal ha justificado

que la Administración Tributaria no motive sus decisiones cuando ellas se basan en el ejercicio de facultades discrecionales.

Moscoso (2015), manifiesta 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 Ley de Procedimiento Administrativo General. (pp.116-117)

2.4.9. Derecho a la Reserva Bancaria

El derecho a la reserva bancaria implica la obligación de confidencialidad de los bancos, sus directivos y trabajadores, respecto a la información proporcionada por los clientes del sistema financiero.

En nuestra constitución Política, la reserva bancaria se reconoce como derecho fundamental de la persona en el numeral 5) del artículo 2, según el cual el secreto bancario y la reserva tributaria solo puede ser levantado a pedido de un juez, del fiscal de la nación o de una comisión investigadora del congreso de la republica con arreglo a la ley y siempre que se refiera al caso investigado. (Nima, 2016, Pp. 165-166)

2.4.10. Derecho a la reserva Tributaria

Por la reserva tributaria se le otorga carácter de “información reservada” a aquella información obtenida por la Administración tributaria (por vía directa o indirecta) de los contribuyentes, responsables o terceros, encontrándose aquella obligada a no divulgar dicha información.

Así la reserva tributaria permite a los contribuyentes tener certeza respecto a que la información que estos proporcionen a la Administración Tributaria no será divulgada a terceros.

El reconocimiento de dicha garantía resulta ser de suma importancia, pues cuando los contribuyentes presentan declaraciones juradas, absuelven requerimientos y presentan o exhiben documentación contable, permiten que la Administración Tributaria acceda a información propia de su giro de negocio, que en caso llegara a conocimiento de terceros podría causarles un perjuicio irreparable.

Cabe precisar que la obligación de mantener la reserva tributaria se extiende a quienes accedan a la información calificada como reservada, inclusive a las entidades del sistema bancario y financiero que celebran convenios con la Administración Tributaria, quienes no podrán utilizarla para sus propios fines. (Nima, 2016, pp. 168-170)

2.4.11. Derecho al secreto profesional

Villanueva (2010) señala que:

El derecho a guardar el secreto profesional se encuentra recogido en nuestra Constitución Política del Perú en el inciso 18) de su artículo 2°, la cual señala que: "Toda persona tiene derecho a: 18) mantener reserva sobre sus convicciones políticas, filosóficas, religiosas o de cualquier otra índole, así como a guardar el secreto profesional". "La Carta Magna garantiza (...) la reserva del secreto profesional, que es un derecho y un deber a la vez, ya

que los miembros de ciertas profesiones (abogados, notarios, sacerdotes, etc.) no están obligados a manifestar a terceros los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión y/o actividad. (p. 316)

“El fundamento del secreto profesional se encuentra en la necesidad de que quienes requieren asesoría de profesionales tengan la confianza de saber que la información que les proporcionen no será divulgada a terceros”. (Nima, 2016, p. 177)

El secreto profesional se presenta como un límite ineludible al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria. Quien se encuentra en dicha situación podrá negarse a presentar y/o exhibir la información requerida por el fisco, pudiendo invocar para ello el numeral 8 del artículo 2 de la constitución. Asimismo, se podrá invocar lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 169 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, conforme al cual será legítimo el rechazo a los pedidos de información efectuados por la Administración, cuando para atender esta solicitud se viole, entre otros, el secreto profesional. (Nima, 2016, p. 177)

2.5. Marco Conceptual

2.5.1. Deudor tributario

Es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable (2013) TUO del Código tributario Art. 67.

2.5.2. Obligación tributaria

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributaria, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigido coactivamente. (2013) TUO del Código tributario Art. 62.

2.5.3. Facultad de fiscalización

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.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias (2013) TUO del Código tributario Art. 62.

2.5.4. Facultad discrecional

Según Villegas (2015) afirma: “La discrecionalidad implica el obrar de determinada manera por parte de la administración pública, cuando lo considere conveniente o necesario para lograr mejor para la finalidad para la que fue creada en beneficio de la colectividad”. (p.12)

2.5.5. Actos discrecionales

Son aquellos respecto de los cuales la administración goza de potestad de conducirse de una manera u otra según varíen las circunstancias, siguiendo criterios o políticas que son previamente establecidos por normas de cumplimiento obligatorio para la administración, o bajo criterios no instrumentados en normas, pero que si deben estar definido claramente al motivar la actuación de la administración. (Villegas, 2015, p. 256)

2.5.6. Respeto por los derechos fundamentales de la persona

Consejo Nacional de la Magistratura (s.f.) afirma: “La Constitución reconoce este derecho como un principio que limita la potestad tributaria, por cuanto dicha potestad debe ser ejercitada respetando los derechos fundamentales de la persona”. (p.65)

En ningún momento una norma tributaria debe transgredir los derechos de los que goza la persona.

Consejo Nacional de la Magistratura (s.f.) afirma: “La Potestad Tributaria debe ejercerse respetando el derecho a la reserva tributaria, el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, el derecho de propiedad entre otros derechos inherentes a la persona reconocidos por nuestra Constitución”. (p.12)

2.5.7. Principio de Legalidad

“Establece que las normas que deben imponer los tributos deben ser las leyes, el principio de legalidad actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción de dicho principio supone que el poder tributario sea ejercido por quien lo posee según la constitución”. (Hernández s.f, p. 22)

CAPITULO III MARCO METODOLÓGICO

3. MARCO METODOLÓGICO

3.1. Hipótesis

Existe influencia de la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la Equidad de los derechos de los contribuyentes en el departamento de Lambayeque, del periodo 2016.

3.2. Variable

Variable I: FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

Variable II: DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Tabla 1: Operacionalización de variables:

VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADORES
VARIABLE 1 FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN	CRITERIOS DE SELECCIÓN DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS QUE SERAN OBJETO DE ALGUNA ACCION DE FISCALIZACION	Ratios Tributarios
		Diferencias En Montos
		Indicadores De Comportamiento Y/O Situación
		Análisis Sectorial
		Cruces De Información Con Terceros
		Muestreo Aleatorio
	ALCANCE DE LA ACCION DE FISCALIZACION, LOS TRIBUTOS Y PERIODOS	Determinación De Los Tributos A Auditar (Ingresos, Gastos, Costos Etc)
		Periodos A Fiscalizar 2015 Y/O 2016
		Impuesto General A Las Ventas
		Impuesto A La Renta
	EL ACTUAR EN CIERTAS OPERACIONES O TEMAS RELEVANTES PARA EL TIPO DE CONTRIBUYENTE	De Acuerdo A La Actividad Económica Del Contribuyente
		Comercio, Inventarios, Descuentos, Servicios-Costo Del Servicio
		Sector Minería Costo De Extracción
		Principales Medianos Y Pequeños Contribuyentes
		Personas Naturales

VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADORES
VARIABLE 2 EQUIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES	EL INTERES PUBLICO QUE VIENE FUNDADO EN LA NECESIDAD DE REALIZAR LABORES EXHAUSTIVAS DE FISCALIZACION, A FIN DE LOGRAR UNA RECAUDACION JUSTA	Correcto y eficiente control del cumplimiento de las obligaciones
		Lograr una eficiente recaudación justa según la legislación de cada tributo
		La carga tributaria debe ser igual para todos en función a su capacidad contributiva
	GARANTIA DE LOS DERECHOS E INTERESES DE LOS ADMINISTRADOS	Respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes
		La actuación de la administración tributaria no puede vulnerar las limitaciones establecidas nivel constitucional, legal ni reglamentario

Tabla 1: Operacionalización de variables

Fuente: Elaborada por los autores

3.3. Metodología

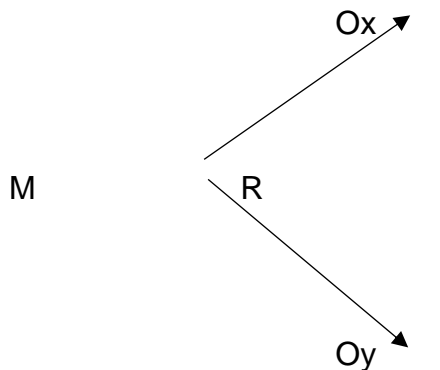
3.3.1. Tipo de investigación

La investigación es de tipo descriptiva correlacional. Es descriptiva porque no se aplicará un estímulo a la muestra ni se manipularán deliberadamente las variables, solo se observará la descripción de las variables y correlacional porque el propósito de la investigación es determinar el tipo de relación existente entre las variables (Hernández, Fernández y Baptista, 2010).

La presente investigación recoge, describe y analiza datos sobre variables, estudiando las propiedades y fenómenos cuantitativos, su incidencia e interrelación.

3.3.2. Diseño

Se utilizó el diseño descriptivo correlacional (Sampieri, Baptista y Collado, 2010), cuyo esquema es el siguiente:



M = Muestra de estudio

Ox = Información de las Facultades Discrecionales de la SUNAT

Oy = Información de la Equidad de los derechos de los Contribuyentes

R = Relación entre las dos variables

3.4. Población y Muestra

Población

Mi población en estudio está conformada por los contribuyentes de la región Lambayeque cuyas empresas han sido fiscalizadas en el periodo antes del 2016. La población cuya información fue proporcionada por parte de Sunat, asciende a 691 contribuyentes fiscalizados en el año 2016 (ver Anexo N°2)

Muestra

Dado la confidencialidad de la información se recurrió a aquellas personas que se prestaron a colaborar las cuales llegaron a conformar una muestra piloto inicial de 23 empresarios cuyas empresas fueron fiscalizadas.

Luego se calculó el tamaño de la muestra utilizando la fórmula para estimar proporciones poblacionales con población conocida

$$n = \frac{NZ^2p.q}{(N-1)E^2 + Z^2pq}$$

Donde:

N: Es el tamaño de la población

Z: es el valor de la distribución normal de probabilidades asociado a la confiabilidad deseada de la muestra.

p: es la proporción de descontento con la imparcialidad de la SUNAT obtenida en la muestra.

q: $1 - p$

E: Es el error máximo de estimación fijada por el investigador

Tenemos que:

N= 691 contribuyentes fiscalizados

Confiabilidad = 95% donde $Z = 1,96$

$p = 0,90$ entonces $q = 1 - 0,90 = 0,10$

$E = 0,05$

Reemplazando en la fórmula:

$$n = \frac{691 * 1,96^2 * 0,9 * 0,1}{(691 - 1) * 0,05^2 + 1,96^2 * 0,9 * 0,1} = 115.$$

Por lo tanto redondeando se tomarán como muestra de este estudio 115 contribuyentes fiscalizados por la SUNAT

3.5. Métodos de investigación

3.6. Técnica e instrumentos de recolección de datos

De acuerdo a las características de nuestra investigación y los enfoques desarrollados; las técnicas que utilizamos para la recolección de los datos son los siguientes:

Encuesta sobre el uso de las facultades discrecionales de fiscalización que tiene la SUNAT y las percepciones que tienen los contribuyentes sobre la equidad de sus derechos al ser fiscalizados, relacionado al uso de estas facultades con la percepción de la arbitrariedad en la elección de las empresas a fiscalizar.

“El cuestionario es un formulario con un listado de preguntas estandarizadas y estructuradas que se han de formular de idéntica manera a todos los encuestados”. (ESOMAR, 1973, p.10)

“El test es un instrumento de medición cuyo propósito es que el participante en este caso el contribuyente, demuestre la percepción de una conculcación a sus derechos como contribuyentes”. (MED, 2008, p.78).

3.7. Método de análisis de datos

Los resultados fueron mostrados a través de tabulación, que consiste en el recuento de los datos que están contenidos en las preguntas insertadas en las encuestas es así que, se procedió a vaciar las preguntas realizadas con sus respectivas respuestas dentro de un cuadro o tabla en forma ordenada y detallada, tanto en porcentajes como en números reales.

Asimismo, los datos fueron analizados y representados gráficamente en Histogramas de barras y en Gráfico Circular. En el caso del histograma de barras, el eje vertical representa el número de personas que respondieron a esa alternativa y el eje horizontal representa la alternativa respondida. Por otro lado el grafico circular, representa dos segmentos, siendo el de proporción más amplia, aquella alternativa mejor aceptada por los encuestados, cada una de estas proporciones se encuentran divididas claramente para su diferenciación y representadas en porcentajes.

3.8. Aspectos éticos

Se cumplió con la normatividad de la Universidad Cesar Vallejo, demostrando responsabilidad en el procesamiento de los datos obtenidos al aplicar los instrumentos de recolección. Los mismos que conllevaron a la elaboración de las discusiones y conclusiones respectivas.

3.9. Análisis de Validez y Fiabilidad del Instrumento

El instrumento fue validado a través del juicio de expertos (ver anexo) y la fiabilidad se comprobó utilizando el Software SPSS en una muestra piloto de 23 empresas fiscalizadas, a través del coeficiente del alfa de cronbach para

medir la Confiabilidad del Cuestionario de Facultades Discrecionales de Fiscalización de la SUNAT

Tabla 2: Resumen de procesamiento de casos

		N	%
Casos	Válido	23	100.0
	Excluido ^a	0	.0
	Total	23	100.0

- a. La eliminación por lista se basa en todas las variables del procedimiento.

Tabla 2: Resumen de procesamiento de casos

Tabla 3: Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
0.743	6

Tabla 3: Estadísticas de fiabilidad

El valor del alfa de cronbach mayor que 0,70 indica que el instrumento tiene una aceptable confiabilidad para medir la variable Facultades Discrecionales de la SUNAT.

CAPITULO IV RESULTADOS – ANALISIS E INTERPRETACIÓN

4. DESCRIPCIÓN DE RESULTADOS

4.1. Descripción de los resultados de la percepción de las Facultades Discrecionales de la SUNAT.

Con respecto a la pregunta a los encuestados sobre los criterios que ellos perciben que la SUNAT toma para seleccionar a los deudores tributarios que serán objetos de fiscalización tenemos:

Figura 1: Criterios de selección de los deudores tributarios que serán objeto de alguna acción de fiscalización.

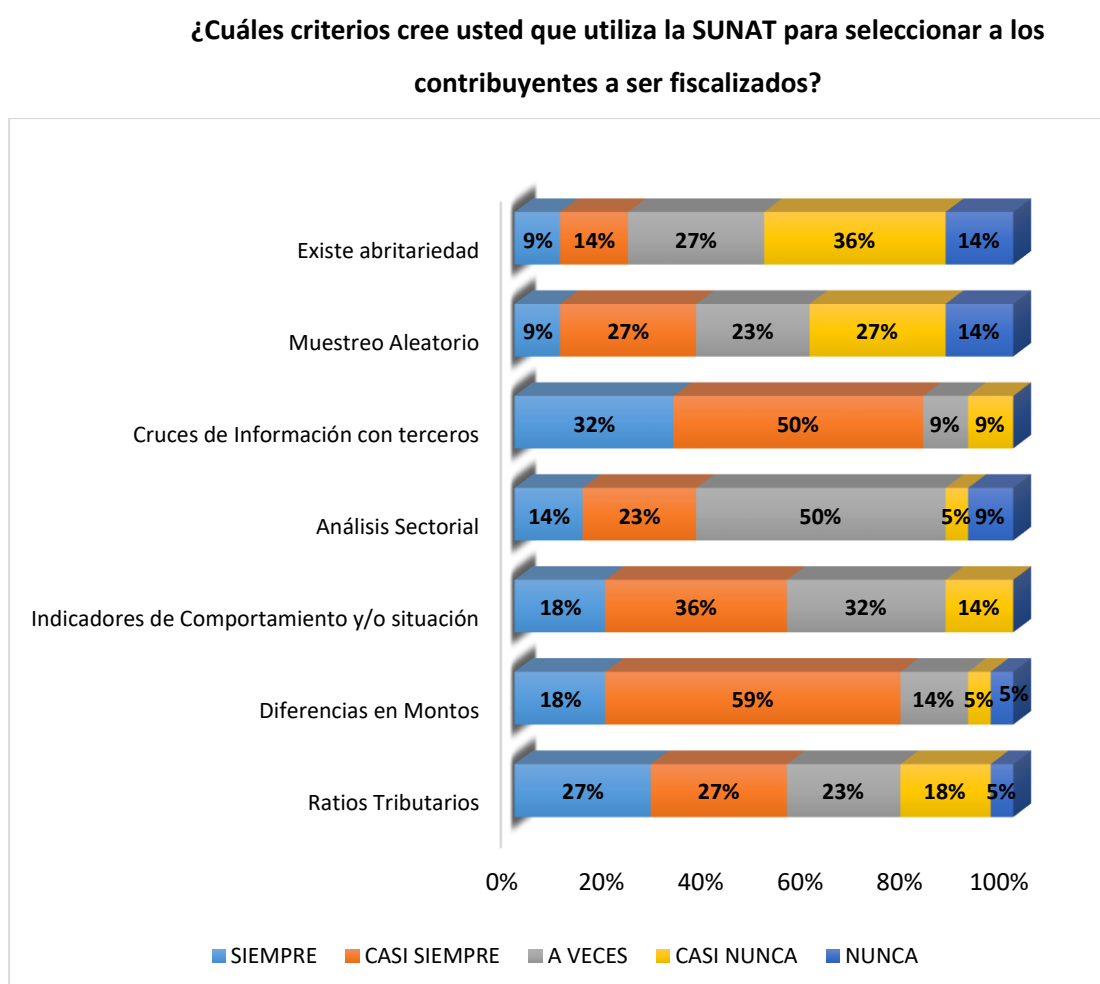


Figura 1: Percepción de los contribuyentes sobre los criterios de selección que utiliza la SUNAT para fiscalizar.

En la figura 1 se puede apreciar que el 82% de contribuyentes fiscalizados percibe que siempre o casi siempre la SUNAT utiliza el criterio de cruce con

terceros, un 77% por su *diferencia en los montos declarados*, 54% por sus indicadores de comportamiento y/o situación o por sus ratios tributarios. Sin embargo hay un 23% de contribuyentes que perciben la existencia de arbitrariedad siempre o casi siempre en sus criterios de selección.

Figura 2. Alcance de la acción de fiscalización, los tributos y periodos.

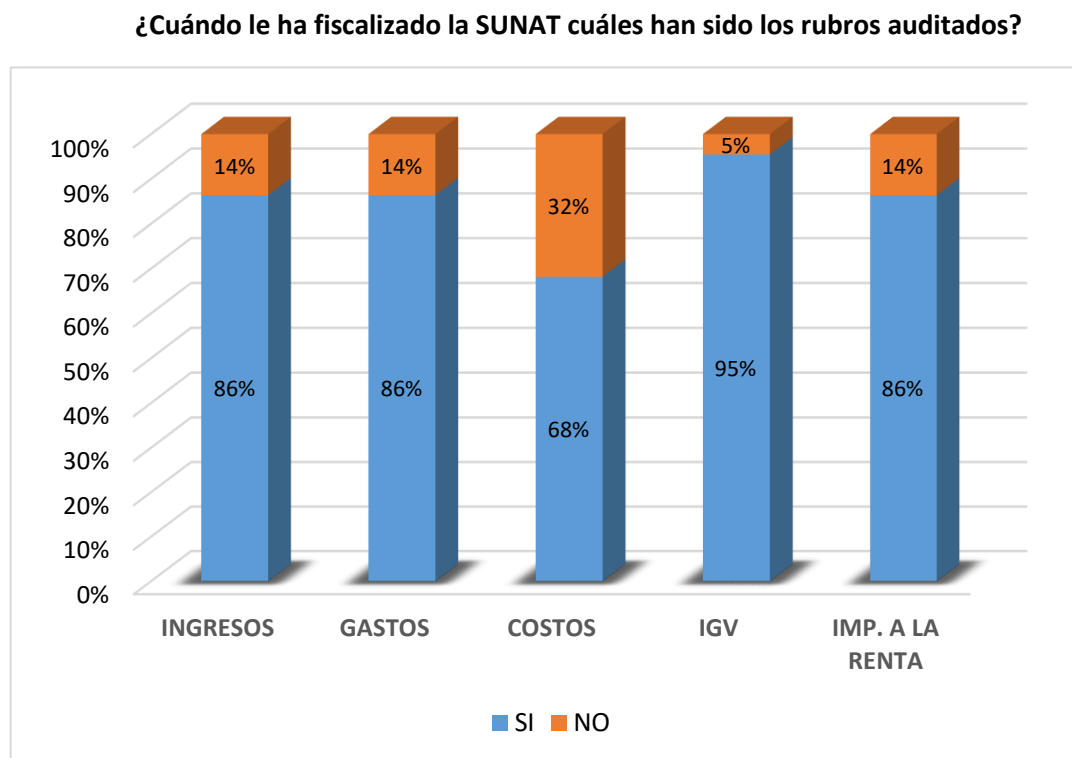


Figura 2: Rubros auditados por la SUNAT a los contribuyentes fiscalizados.

En la figura 2 se observa que el 86% de contribuyentes fiscalizados por la SUNAT fueron auditados en el rubro Ingresos, Gastos y el tributo fiscalizado fue el Impuesto a la Renta, el 68% en el rubro Costos y el 95% cuyo tributo auditado fue el Impuesto General a las Ventas.

Figura 3: ¿Cuándo le ha fiscalizado la SUNAT cuáles han sido los periodos auditados?

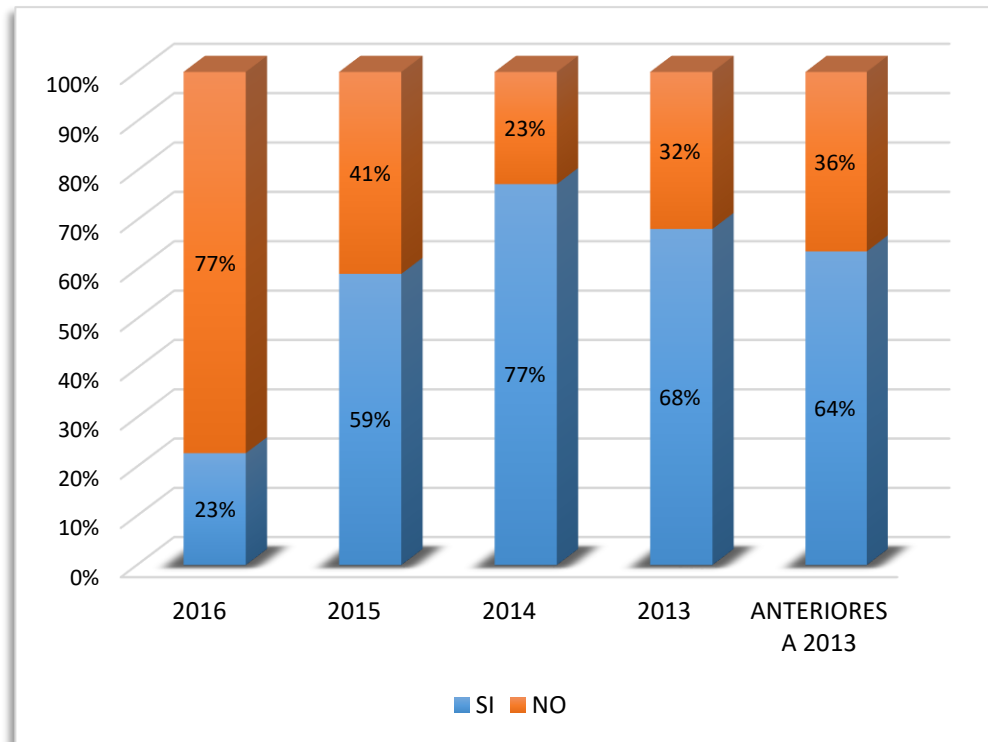


Figura 3: Periodos auditados por la SUNAT a los contribuyentes fiscalizados.

Respecto a los periodos auditados por los contribuyentes fiscalizados, sólo el 23% fueron auditados en el periodo 2016, el 59% el 2015, 77% el 2014, 68% el 2013 y un 64% de contribuyentes manifestaron que en periodos anteriores a 2013.

Figura 4: El actuar en ciertas operaciones o temas relevantes para el tipo de contribuyente

¿Cuáles empresas cree usted que la SUNAT selecciona con más frecuencia para ser fiscalizados?

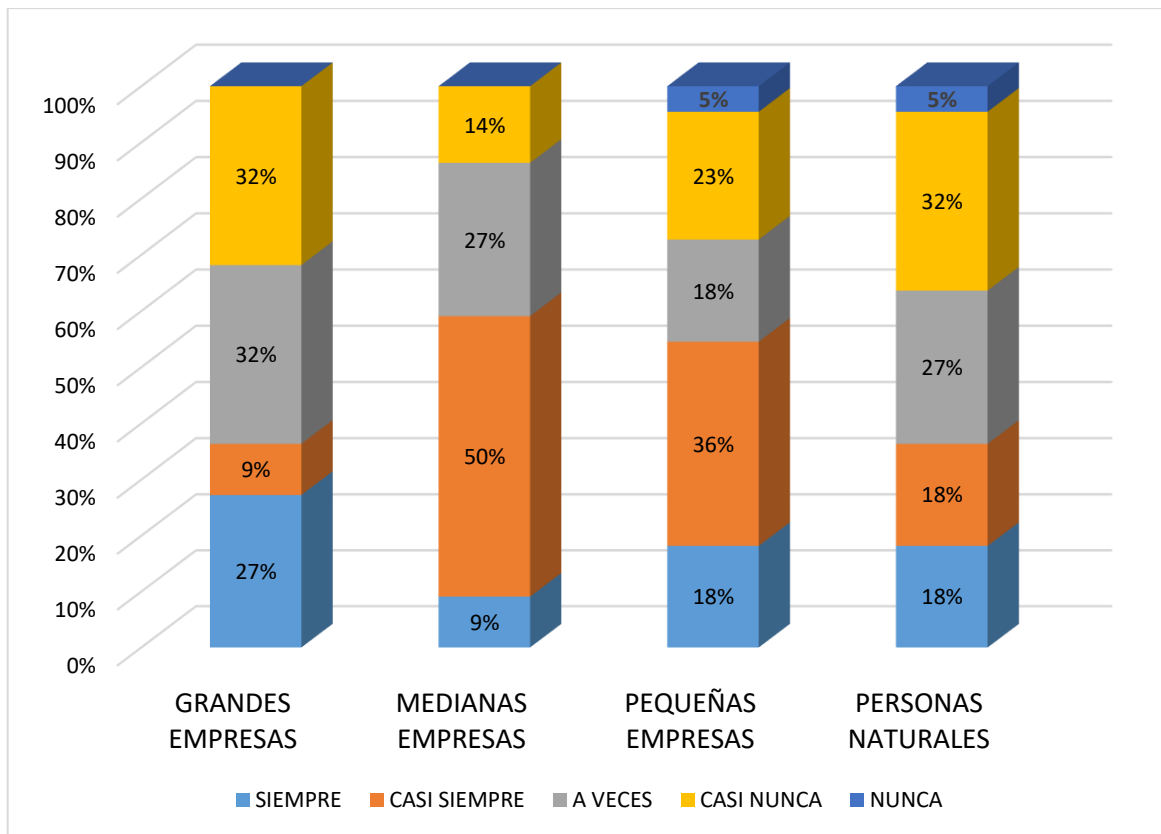


Figura 4: Tipo de empresas fiscalizadas con mayor frecuencia por la SUNAT.

Según los contribuyentes encuestados el 59% opinan que la SUNAT, siempre o casi siempre fiscaliza con mayor frecuencia a las empresas medianas, el 54% piensa que a las pequeñas empresas y sólo un 36% piensa que a las grandes empresas o personas naturales

Figura 5: ¿Cuáles sectores cree usted que la SUNAT selecciona con más frecuencia para ser fiscalizados?

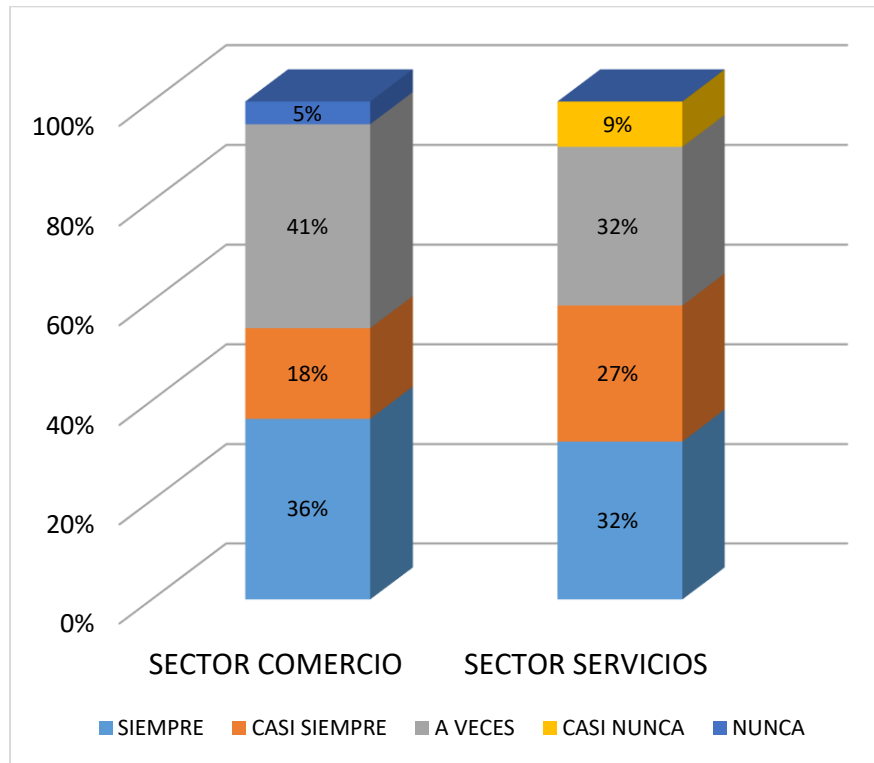


Figura 5: Tipo de empresas fiscalizadas con mayor frecuencia por la SUNAT.

El 54% de los contribuyentes fiscalizados opinan que siempre o casi siempre fiscalizan a las empresas que pertenecen al sector comercio, y el 59% piensan que siempre o casi siempre fiscalizan al sector servicio, sólo el 5% piensa que Nunca o casi nunca fiscalizan al sector Comercio, y el 9% que nunca o casi nunca fiscalizan al sector Servicios.

Tabla 4 : Contribuyentes Fiscalizados según su opinión a la presencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados

RESPUESTAS	N° de Contribuyentes Fiscalizados	Porcentaje
SI	68	59%
NO	47	41%
TOTAL	115	100

Tabla 4: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión a la presencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados

Fuente: Elaboración propia

Figura 6: ¿Considera que existe arbitrariedad en la SUNAT al seleccionar a determinados contribuyentes para ser fiscalizados?

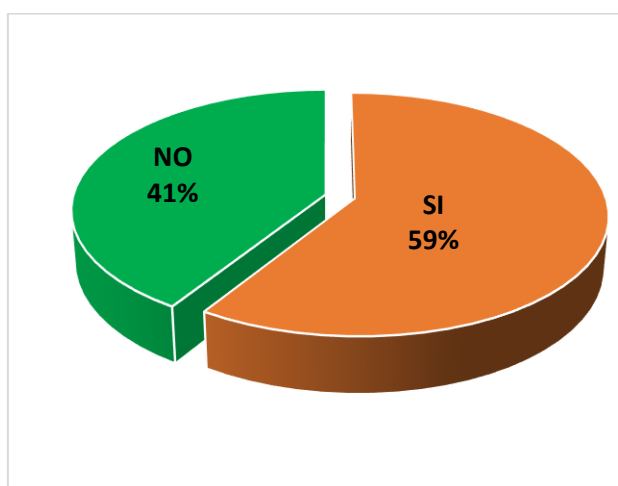


Figura 6: Percepción de existencia de arbitrariedad al seleccionar los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT.

Se observa que el 59% de contribuyentes fiscalizados que corresponde a la mayoría encuestados, perciben presencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.

El interés público que viene fundado en la necesidad de realizar labores exhaustivas de fiscalización, a fin de lograr una recaudación justa

Figura 7: ¿Considera que la fiscalización realizada por la SUNAT a determinados contribuyentes cumple con los objetivos siguientes: ?

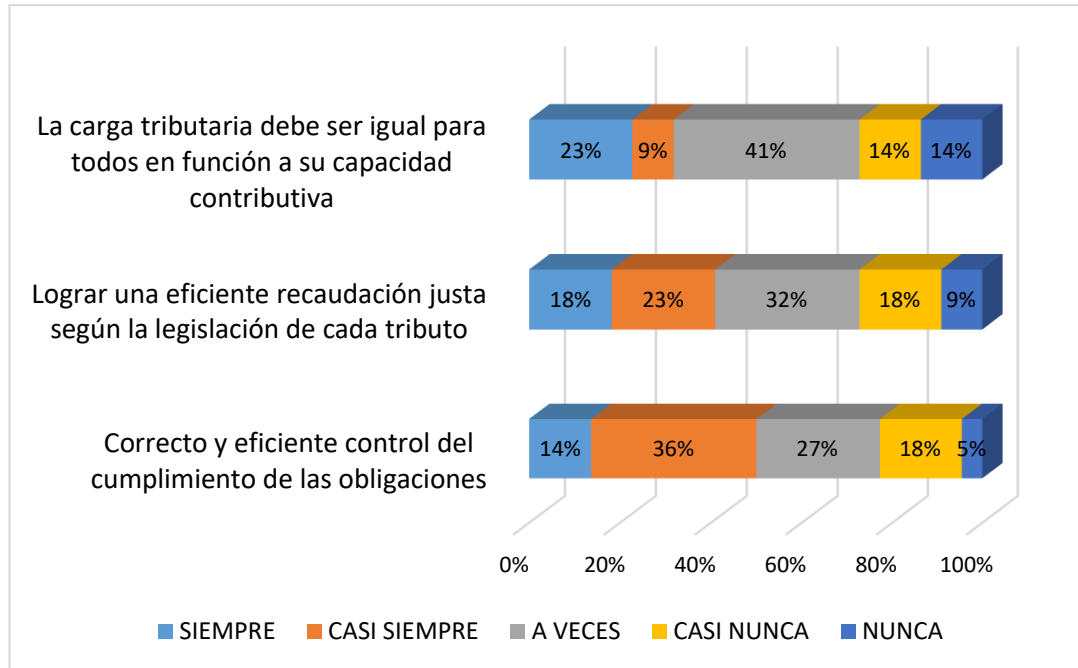


Figura 7: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según los objetivos.

El 34% opina que siempre o casi siempre la carga tributaria debe ser igual para todos en función de su capacidad contributiva, el 41% dice que la SUNAT cumple con lograr una eficiente recaudación justa según la legislación de cada tributo y un 50% dice que cumple con el correcto y eficiente control de cumplimiento de las obligaciones.

Figura 8: ¿Considera que la fiscalización realizada por la SUNAT respeta los derechos fundamentales de los administrados?

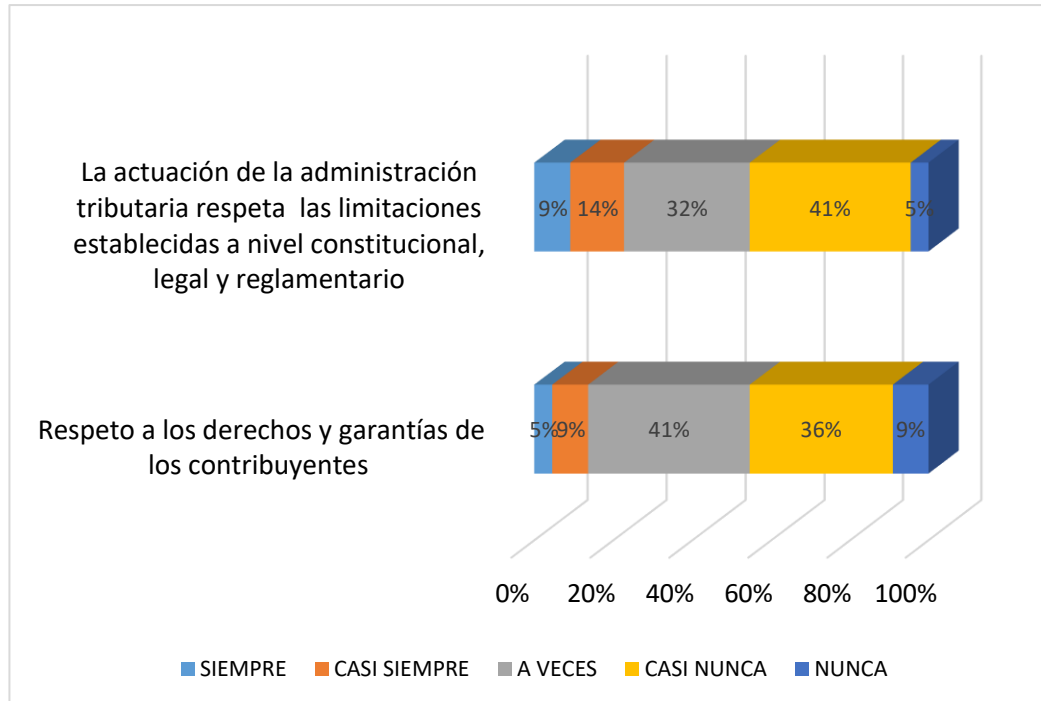


Figura 8: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según los objetivos.

Según los resultados de la figura 8, los contribuyentes opinaron que en el 46% de las fiscalizaciones realizadas por la SUNAT su actuación nunca o casi nunca respeta las limitaciones establecidas a nivel constitucional, legal y reglamentario, y el 45% opina también que nunca o casi nunca respeta los derechos y garantías de los contribuyentes.

Figura 9: ¿Los servicios de orientación brindados por el ente recaudador, considera que les proporciona las herramientas para enfrentar una fiscalización?

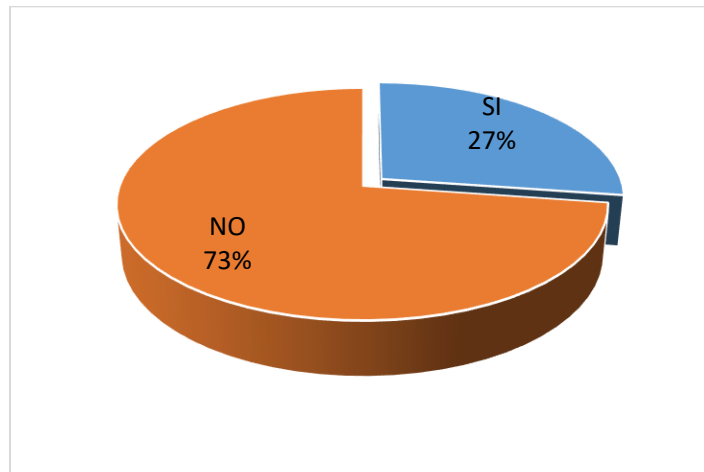


Figura 9: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según Los servicios de orientación brindados por el ente recaudador.

El 73% de los contribuyentes fiscalizados declararon que la SUNAT no les proporciona los servicios de orientación ni las herramientas para enfrentar correctamente una fiscalización tributaria, sólo un 27% declaró que si recibió tales servicios.

Figura 10: ¿Considera que la determinación producto de las fiscalizaciones son justas?



Figura 10: Opinión de los contribuyentes fiscalizados por la SUNAT según la frecuencia de considerar que las fiscalizaciones tributarias son justas.

En la figura 10 se observa que el 68% de los fiscalizados dicen que casi nunca las fiscalizaciones son justas, seguidos del 23% que opinan que sólo a veces son justas, sin embargo hay un 4% que dicen que las fiscalizaciones realizadas por la SUNAT siempre son justas.

Tabla 5: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión si la SUNAT ha violado algún derecho que le asiste como administrado al ser fiscalizados

RESPUESTAS	N° de Contribuyentes Fiscalizados	Porcentaje
SI	68	59%
NO	47	41%
TOTAL	115	100

Tabla 5: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión si la SUNAT ha violado algún derecho que le asiste como administrado al ser fiscalizados

Fuente: Elaboración propia

Figura 11: ¿Cree que al ser fiscalizado por la SUNAT se ha violado algún derecho que le asiste como administrado?

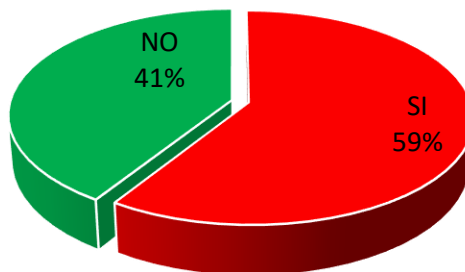


Figura 11: Opinión de los contribuyentes y la vulneración de sus derechos como administrados

En la figura 11 se observa que el 59% de los fiscalizados opina que sus derechos han sido vulnerados en las fiscalizaciones realizadas por Sunat y el 41% opina que no sienten vulnerados sus derechos como administrados.

Tabla 6 : Contribuyentes Fiscalizados según su opinión sobre la Facultad Discrecional de la SUNAT y la Equidad de los Contribuyentes. Chiclayo. 2016

		EQUIDAD DEL CONTRIBUYENTE			
			Injusta	Justa	Total
FACULTAD DISCRECIONAL	Arbitraria	n	58	10	68
		%	85%	15%	100%
	Reglamentaria	n	10	37	47
		%	22%	78%	100%
	Total	n	68	47	115
		%	59%	41%	100%

Tabla 6: Contribuyentes Fiscalizados según su opinión sobre la Facultad Discrecional de la SUNAT y la Equidad de los Contribuyentes

Fuente: Elaboración propia

chi-cuadrado	g.l.	valor-p
47.13	1	6,64E-12

Según la tabla de contingencia de las dos variables en estudio, y la prueba chi cuadrado de independencia, dado que $p < 0,05$ entonces podemos afirmar al 5% de significación que la percepción que tienen los contribuyentes sobre la facultad discrecional de la SUNAT, *influye significativamente* en la percepción sobre la existencia de equidad en la fiscalización de los contribuyentes.

4.2. DISCUSION DE RESULTADOS

En la presente investigación realizada sobre la facultad discrecional de la SUNAT y la equidad de los derechos de los contribuyentes en el proceso de fiscalización, se ha obtenido los siguientes resultados que se ponen a discusión:

De las encuestas realizadas se ha obtenido que los criterios de selección de contribuyentes a fiscalizar por parte de SUNAT, el 82% de contribuyentes fiscalizados percibe que siempre o casi siempre la SUNAT utiliza el criterio de cruce con terceros, un 77% por su *diferencia en los montos declarados*, 54% por sus indicadores de comportamiento y/o situación o por sus ratios tributarios. Sin embargo hay un 23% de contribuyentes que perciben la existencia de arbitrariedad siempre o casi siempre en sus criterios de selección. Esta percepción de arbitrariedad se puede disminuir según la investigación realizada por Mini (2012) donde concluye que: “se debe fijar parámetros legales adicionales de actuación para evitar que queda a criterio de la Administración determinar cuáles son los límites a los que debe someterse, y evitar excesos que conlleven a la realización de actos inmotivados, desproporcionados y arbitrarios”.

En la figura 2 se observa que el 86% de contribuyentes fiscalizados por la SUNAT fueron auditados en el rubro Ingresos, Gastos y el tributo fiscalizado fue el Impuesto a la Renta, el 68% en el rubro Costos y el 95% cuyo tributo auditado fue el Impuesto General a las Ventas

Respecto a los periodos auditados por los contribuyentes fiscalizados, sólo el 23% fueron auditados en el periodo 2016, el 59% el 2015, 77% el 2014, 68% el 2013 y un 64% de contribuyentes manifestaron que en periodos anteriores a 2013.

Según los contribuyentes encuestados el 59% opinan que la SUNAT, siempre o casi siempre fiscalizan con mayor frecuencia a las empresas medianas, el 54% piensa que a las pequeñas empresas y sólo un 36% piensa que a las grandes empresas o personas naturales.

El 54% de los contribuyentes fiscalizados opinan que siempre o casi siempre fiscalizan a las empresas que pertenecen al sector comercio, y el 59% piensan que siempre o casi siempre fiscalizan al sector servicio, sólo el 5% piensa que Nunca o

casi nunca fiscalizan al sector Comercio, y el 9% que nunca o casi nunca fiscalizan al sector Servicios.

Se observa que el 59% de contribuyentes fiscalizados que corresponde a la mayoría encuestados, perciben presencia de arbitrariedad en la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.

El 34% opina que siempre o casi siempre la carga tributaria debe ser igual para todos en función de su capacidad contributiva, el 41% dice que la SUNAT cumple con lograr una eficiente recaudación justa según la legislación de cada tributo y un 50% dice que cumple con el correcto y eficiente control de cumplimiento de las obligaciones.

Se observa que el 59% de contribuyentes fiscalizados que corresponde a la mayoría encuestados, perciben presencia de arbitrariedad en la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.

Según los resultados de la figura 8, los contribuyentes opinaron que en el 46% de las fiscalizaciones realizadas por la SUNAT su actuación nunca o casi nunca respeta las limitaciones establecidas a nivel constitucional, legal y reglamentario, y el 45% opina también que nunca o casi nunca respeta los derechos y garantías de los contribuyentes.

El 73% de los contribuyentes fiscalizados declararon que la SUNAT no les proporciona los servicios de orientación ni las herramientas para enfrentar correctamente una fiscalización tributaria, sólo un 27% declaró que si recibió tales servicios.

En la figura 10 se observa que el 68% de los fiscalizados dicen que casi nunca las fiscalizaciones son justas, seguidos del 23% que opinan que sólo a veces son justas, sin embargo hay un 4% que dicen que las fiscalizaciones realizadas por la SUNAT siempre son justas.

Según la tabla de contingencia de las dos variables en estudio, y la prueba chi cuadrado de independencia, dado que $p < 0,05$ entonces podemos afirmar al 5% de significación que la percepción que tienen los contribuyentes sobre la facultad discrecional de la SUNAT, *influye significativamente* en la percepción sobre la existencia de equidad en la fiscalización de los contribuyentes.

En su tesis “Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el código tributario”, Miní (2012), para obtener el grado de Magister en Regulación, concluye:

La facultad discrecional es la potestad con que cuenta la Administración Tributaria –SUNAT que le permite adoptar la decisión de cómo actuar en una situación determinada cuando la norma no ha previsto, y que se encuentra circunscrita por límites explícitos e implícitos establecidos en la constitución y la ley. (s.p)

La potestad discrecional de la SUNAT tiene límites explícitos e implícitos. Los límites explícitos se encuentran establecidos en la norma IV del TP del CT, mientras que los límites implícitos se encuentran (por interpretación sistemática) en la CPP (los derechos fundamentales establecidos en el artículo 2 y conexos 3º, 43, 74º y último párrafo del 200ª), la LPAG- Ley N° 27444, y los principios generales del Derecho, que son básicamente: la motivación como parte del principio del debido procedimiento, la proporcionalidad o razonabilidad, la interdicción a la arbitrariedad y la interdicción a la excesividad.

Si bien el otorgamiento de facultades discrecionales constituye un instrumento útil para la adecuada actuación de la Administración Tributaria, dado el nivel de complejidad y dinamicidad de los sectores en los que interviene, consideramos necesario reforzar los límites expresos, es decir, fijar parámetros legales adicionales de actuación para evitar que queda a criterio de la Administración determinar cuáles son los límites a los que debe someterse, y evitar excesos que conlleven a la realización de actos inmotivados, desproporcionados y arbitrarios.

Villegas (2015) De cualquier forma, la fiscalización como actividad esencialmente pública debe regirse por los siguientes principios:

- Legalidad.
- Imparcialidad.
- Concurso del sujeto pasivo.
- Procedimiento rígido y planificado.
- Poderes y facultades preestablecidos.

Según Robles, et al (2009, pp 411-412) menciona que:

La facultad de fiscalización se sustenta en el principio de desconfianza fiscal, según el cual, es deber de la Administración Tributaria, revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Tal facultad debe ser ejercida en respeto al marco jurídico existente. En marco de la facultad de fiscalización, la principal función de ella es la actividad de comprobación, la que debe considerar no solo las situaciones desfavorables al contribuyente, sino también las favorables a él. (p.85)

Según Vicente Oscar Díaz, las reglas básicas que sustentan dicha actividad son:

La veracidad y el propio tiempo en que se efectuó la declaración tributaria.

El conjunto de documentación que la sustenta.

La correcta determinación del impuesto.

Nima (2016) afirma: “Adicionalmente a la actividad de comprobación, la facultad de fiscalización presupone otras actividades instrumentales que tienen a la captación a la información de terceros, y que suministran un importante caudal de información, para orientar posteriores fiscalizaciones”. (p.95)

Pues bien, si bien el Código Tributario otorga facultad en materia de fiscalización, ello debe ser entendido en su correcta magnitud y en línea con el “Principio de interdicción a la excesividad, que opera como un límite al accionar de la Administración Tributaria. Tal principio significa que en virtud de su facultad discrecional, la Administración Tributaria no puede ordenar algo excesivo o exorbitante al contribuyente, ni puede implicar un pedido irracional, sino que su ejército debe encontrarse arreglado a los cánones de la necesidad y de la proporcionalidad. Los requerimientos de la Administración Tributaria deben ajustarse a su real necesidad de información, buscando hacer incurrir en los menores costos posibles a los fiscalizados.(Nima2016, p.85)

Pero si bien el Código Tributario trata a la fiscalización como una facultad de la Administración Tributaria, desde otra perspectiva, la fiscalización implica un procedimiento tributario, al cual le resultan de aplicación las normas generales del Procedimiento Administrativo contenidas en la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPGA) y los principios jurídicos en ella contenidos, como los de verdad material, razonabilidad e imparcialidad.

En efecto no puede negarse que la fiscalización es un conjunto de actos y diligencias conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados, que es la forma como el artículo 29º de la LPAG define al procedimiento administrativo. En efecto, el procedimiento de fiscalización vendría a ser una pluralidad de actos sucesivos, orientados a la consecución de un efecto jurídico unitario, el cual es la verificación de la correcta determinación tributaria.(Nima 2016, p.85)

Siendo la fiscalización un procedimiento, los fiscalizados tienen el derecho a exigir que la fiscalización se lleve con arreglo a las garantías mínimas de un debido procedimiento tributario. En este sentido, debe entenderse que todo fiscalizado goza de las garantías mínimas aplicables a todo procedimiento administrativo, como son el derecho a presentar escritos, a tener acceso al expediente, a no entregar información protegida por el derecho a la intimidad y aquella que ya fue entregada anteriormente, y a obtener un acto administrativo al final del procedimiento, inclusive cuando no se encuentren incorrecciones en la determinación de su obligación tributaria.

Dentro de los cambios más importantes experimentados en la norma, se encuentra aquel por el cual la Administración Tributaria podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación inmediata de sus libros, registros y documentos. Solo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.(Nima 2016, p.85)

Asimismo, se ha dispuesto que en el acto de inspección, la Administración Tributaria podrá tomar declaraciones al deudor tributario o a los terceros que se encuentran en los locales inspeccionados, lo que en la práctica implica que la Administración Tributaria cuenta con mayores medios probatorios que los administrados, al poder usar testimonios de terceros, posibilidad que se encuentra vedada para un contribuyente.

CAPITULO V CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS

5. CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS

5.1. CONCLUSIONES

Con respecto a determinar la relación entre la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque del periodo 2016, encontramos que:

Según la tabla 6 de contingencia de la Facultad Discrecional de la SUNAT y la Equidad de los Contribuyentes, se ejecutó la prueba chi cuadrado de independencia, donde se determinó que podemos afirmar al 5% de significación que la Facultad Discrecional de la SUNAT, *influye significativamente* en la Equidad en los procesos de Fiscalización de los contribuyentes de la Ciudad de Chiclayo.

Para Identificar el nivel de facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la región Lambayeque, encontramos que según la Tabla 4 el 59% de los contribuyentes fiscalizados perciben la existencia de arbitrariedad en la facultad discrecional de la SUNAT al seleccionar determinados contribuyentes para ser fiscalizados.

En la Descripción de las principales percepciones sobre la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque, del periodo 2016, encontramos que:

El 59% percibe que hay ausencia de equidad o que ha sido violado en algunos de los derechos de los contribuyentes que le asiste como administrado al ser fiscalizados.

Para comprobar la influencia de la facultad discrecional de SUNAT del proceso de fiscalización en la equidad de los derechos de los contribuyentes en la región Lambayeque, se utilizó la prueba chi cuadrado de independencia cuya hipótesis nula fue rechazada al 5% de significación, demostrando la existencia de influencia entre las variables en estudio.

La actuación de la SUNAT en los procesos de fiscalización siempre deben estar motivadas, en algunos casos la selección de contribuyentes lo realiza de manera

aleatoria, o porque cada dos años lo fiscalizan, y la motivación implica que no solo debe estar arreglado a ley, sino que en el periodo a fiscalizar debe existir indicios razonables de que el contribuyente tiene omisiones tributarias y que debe regularizar.

5.2. RECOMENDACIONES

- Las fiscalizaciones de Sunat deben estar motivadas, Al intendente de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) recomendarle que es necesario implementar un modelo de facultades discrecionales que conlleve a una buena administración que satisfaga las expectativas de los contribuyentes y tengan una percepción de equidad en la fiscalización de los contribuyentes.
- La Superintendencia Nacional de Administración tributaria debería realizar mayor orientación a los contribuyentes con la finalidad de incrementar la base tributaria, ya que los contribuyentes tienen la percepción de que la administración tiene la finalidad de engrosar la caja fiscal en base a las sanciones aplicadas a los pequeños contribuyentes.
- La administración tributaria debe establecer una política de orientación más eficaz y de manera masiva relacionadas con los derechos y las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con la finalidad de que al momento de enfrentar una fiscalización por parte del ente recaudador los administrados no tengan temor a ser fiscalizados, y logren entender que una fiscalización no es un acto arbitrario, sino que es una las funciones que tiene SUNAT.
- La facultad discrecional que posee la sunat debe ser reglada con el propósito que no afecte los derechos de los contribuyentes ya que amparada en dicha facultad, procede a solicitar información, fiscalizar y sancionar a las pequeñas empresas. Esta facultad debe de tener límites y de esta manera el contribuyente tendrá la percepción de que existe equidad.
- Recomendamos que SUNAT no se deje politizar por los gobiernos de turno, ya que en los últimos años es de público conocimiento que SUNAT por

ejemplo no fiscalizó en su mayoría a las empresas de capitales Brasileños (OAS, ODEBRESHT, CAMARGO CORREA, etc.

- La cantidad y el tipo de información solicitada por SUNAT en los procesos de fiscalización debe ser proporcional, y acorde con el volumen de operaciones de las empresas, no pueden solicitar información a un contribuyente que de acuerdo a ley no está obligado a llevarla, SUNAT debe conocer como el contribuyente procesa la información, llevado de libros contables y en base a dicho conocimiento, debe formular su requerimiento.
- Los auditores de SUNAT tienen la mentalidad que el contribuyente es un evasor de impuestos por naturaleza, y el cual es totalmente errado, y ese comportamiento le conlleva a hacer uso de las facultades discrecionales de manera desproporcionada, solicitar abundante información no acorde con la realidad del contribuyente.
- - Cuando el contribuyente sea afectado por el mal actuar de los auditores de Sunat, Sunat debe establecer un proceso sancionador y si es reiterativo debe separarlo del área.
- -Hasta el año 2016, Sunat ha incentivado a los Auditores con bonos económicos a aquellos Auditores que han llegado a la cuota, es decir lo han tomado como un negocio y es por ello que los funcionarios se mentalizaban en sancionar y lograr recaudar tributos, de 10 contribuyentes fiscalizados tenían que observar mínimo ocho contribuyentes.

Recomendamos que Sunat elimine este tipo de incentivos ya que menoscaba el derecho de los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arancibia, M. y Arancibia, M. (2017). Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Lima: Pacifico Editores.

Acosta, K. y Carmona, L. (2012). Evolución de la Fiscalización y control por parte de la DIAN en la ciudad de Cartagena a partir de la implementación del nuevo modelo único de ingresos, servicio y control automatizado – muisca. Universidad de Cartagena. -Online- <http://190.242.62.234:8080/jspui/bitstream/11227/478/1/EVOLUCION%20DE%20L%20FISCALIZACION%20DE%20LA%20DIAN%20A%20TRAVES%20DE%20LA%20IMPLEMENTACION%20DEL%20MUISCA.pdf>

Clara Karina Villanueva Barrón (2011) Actualidad Empresarial, N° 240 – Primera Quincena de Octubre 2011 Recuperado de: http://aempresarial.com/web/revitem/1_12932_11887.pdf.

Consejo Nacional de la Magistratura (s.f) Derecho Tributario. España

Expreso. Recuperado de <https://www.pressreader.com/peru/diario-expreso-peru/20170402/28179280887176>.

El Tribunal Fiscal (2016) RTF N° 01092-1-2016 Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

El Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT en la XII Jornadas nacionales de derecho tributario (2012) Recuperado de: <http://www.ipdt.org/jornadas/resolucion/7>

Huamán, A (2007) Algunas Notas sobre la Discrecionalidad Política y su control sobre ella. Online <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4280-algunas-notas-sobre-la-discrecionalidad-politica-y-su-control-sobre-ella/>.

- Gamba, C (1999) Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributario. Instituto Peruano del Derecho Tributario N° 37. Perú Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf
- Gamba, C. (2006). Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributario. Revista del instituto peruano del derecho tributario. (37). Perú
- Ley General de España – Ley N° 58-2003. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Moreno, J (1998) Discrecionalidad en el Derecho Tributario (condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión). España.
- Miní, J. (2013). Límites a las Facultades Discrecionales de la Sunat otorgadas por el Código Tributario Peruano, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú.
- Nima, E. (2016). Cómo fiscaliza la SUNAT. Lima: Gaceta Jurídica
- Tribunal Constitucional (2004) Sentencia N° 2689-2004-AA/TC <http://www.tc.gob.pe/>
- Tribunal Constitucional (2006) Sentencia STC N ° 4168-2006-PA/TC <http://www.tc.gob.pe/>
- Pistone A (1992) Ordinamiento Tributario. España
- Robles, Ruiz de Castilla, Bravo y Villanueva (2009). Código tributario. Doctrina y comentarios (2da ed.). Perú: Pacifico editores
- Rojo, P (2006) Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de tributos. Ed. Palestra Editores, Lima
- RUBIO, M. (2006). El Estado Peruano según la jurisprudencia del Tribunal. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

Real Academia Española. (2005). Diccionario de la lengua española: Real Academia Española. Recuperado el 14 de Junio de 2017, Recuperado de: <http://lema.rae.es/dpd/srv/search?key=discrecionalidad>.

Villegas (2015) Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.859>

Villegas, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. *Lex*,13(16), 250.
DOI: <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.859>

ANEXOS

Anexo 1. Cuestionario para determinar si Existe influencia de la Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización en la Equidad de los derechos de los contribuyentes.

FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACION					
1. ¿Cuáles criterios cree usted que utiliza la SUNAT para seleccionar a los contribuyentes a ser fiscalizados? Marque con un aspa (x) la opción que usted percibe en cada uno de los criterios de selección.					
1: NUNCA 2: A VECES 3: REGULARMENTE					
4: CASI SIEMPRE 5: SIEMPRE					
	1	2	3	4	5
a) Ratios Tributarios					
b) Diferencias En Montos					
c) Indicadores De Comportamiento y/o Situación					
d) Análisis Sectorial					
e) Cruces De Información Con Terceros					
f) Muestreo Aleatorio					
g) Existe Arbitrariedad					
2. ¿Cuándo le ha fiscalizado la SUNAT cuáles han sido los rubros auditados?					
Marcar con un aspa (x)		SI		NO	
a) Ingresos					
b) Gastos					
c) Costos					

d) Impuesto General a las Ventas						
e) Impuesto a la Renta						
3. ¿Cuándo le ha fiscalizado la SUNAT cuáles han sido los periodos auditados?						
Marcar con un aspa (x)	SI	NO				
a) 2016						
b) 2015						
c) 2014						
d) 2013						
e) Otros (Especifique):						
4. ¿Cuáles sectores cree usted que la SUNAT selecciona con más frecuencia para ser fiscalizados? Marque con un aspa (x) la opción que usted percibe en cada uno de los criterios de selección.						
1: NUNCA VECES REGULARMENTE 4: CASI SIEMPRE 5: SIEMPRE	2: A 3:	1	2	3	4	5
a) Grandes Contribuyentes						
b) Medianos Contribuyentes						
c) Pequeños Contribuyentes						
d) Personas Naturales						
e) Sector Comercio						
f) Sector Servicios						

g) Otros (Especifique):				
6. ¿Considera que existe arbitrariedad en la SUNAT al seleccionar a determinados contribuyentes para ser fiscalizados??	SI	NO		
Marcar con un aspa (x)				

VALIDEZ DEL INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN JUICIO DE EXPERTO

FACULTAD DISCRECIONAL DE SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN Y LA EQUIDAD DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA PROVINCIA DE CHICLAYO, DEL PERIODO 2016

**Responsables: Bach. TORRES GUIDINO ROLANDO ESMILTON
Bach. VASQUEZ CORONEL AVILDEZ**

Instrucción: Luego de analizar y cotejar el instrumento "Cuestionario", le solicito que en base a su criterio y experiencia profesional, valide dicho instrumento para su aplicación.

NOTA: Para cada criterio considere la escala de 1 a 5 donde:

1.- Muy poco	2.- Poco	3.- Regular	4.- Aceptable	5.- Muy aceptable
--------------	----------	-------------	---------------	-------------------

Criterio de validez	Puntuación					Argumento	Observaciones y/o sugerencias
	1	2	3	4	5		
Validez de contenidos					X		
Validez de criterio metodológico					X		
Validez de intención y objetividad de medición y observación					X		
Presentación y formalidad del instrumento					x		
Total Parcial:							
TOTAL:							


Puntuación:

De 4 a 11: No valido, reformular

De 12 a 14: No valido, modificar

De 15 a 17: Valido, mejorar

De 18 a 20: Valido, aplicar

Apellidos y Nombres	MG. DOMIELY ASTRID VARGAS REYNOSO DE VASQUEZ	 Firma del Experto DNI N°41352235
Grado Académico	MAGISTER	
Mención	TRIBUTACION Y ASESORIA FISCAL DE EMPRESAS	



VALIDACIÓN DE JUICIO DE EXPERTO DEL INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Apellidos y nombres del experto: **MG. EVERT JACOB VASQUEZ VASQUEZ**

1.2. Institución donde labora: ESTUDIO REYNOSO SAC

1.3. Título de la investigación: FACULTAD DISCRECIONAL DE SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN Y LA EQUIDAD DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA PROVINCIA DE CHICLAYO, DEL PERIODO 2016.

1.4. Nombre del instrumento motivo de evaluación: Cuestionario

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN

Indicadores	Criterios	Deficiente				Baja				Regular				Buena				Muy buena				
		5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100	
CLARIDAD	Esta formulado con lenguaje apropiado																					X
OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables																					X
ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia pedagógica																					X
ORGANIZACIÓN	Existe una organización lógica																					X
SUFICIENCIA	Comprende los aspectos en cantidad y calidad																					X
INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar la gestión pedagógica																					X
CONSISTENCIA	Basado en aspectos teóricos científicos																					X
COHERENCIA	Entre variables e indicadores																					X
METODOLOGÍA	La estrategia responde al																					X

	propósito de la investigación																				
PERTINENCIA	Es útil y adecuado para la investigación																				X

OPINIÓN DE APLICABILIDAD: a) Regular b) Buena c) Muy buena

PROMEDIO DE VALORACIÓN: Lugar y fecha:.....



Firma del Experto
DNI N° 41882777



VALIDACIÓN DE JUICIO DE EXPERTO DEL INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

- 1.1. Apellidos y nombres del experto: MG. Adanaque Delgado César
- 1.2. Institución donde labora: Asesor tributario independiente - Estudio contable CEADEL

1.3. Título de la investigación: FACULTAD DISCRECIONAL DE SUNAT EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN Y LA EQUIDAD DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA PROVINCIA DE CHICLAYO, DEL PERIODO 2016

1.4. Nombre del instrumento motivo de evaluación: Cuestionario

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN

Indicadores	Criterios	Deficiente				Baja				Regular				Buena				Muy buena					
		5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100		
CLARIDAD	Esta formulado con lenguaje apropiado																			X			
OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables																				X		
ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia pedagógica																				X		
ORGANIZACIÓN	Existe una organización lógica																				X		
SUFICIENCIA	Comprende los aspectos en cantidad y calidad																				X		
INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar la gestión pedagógica																				X		
CONSISTENCIA	Basado en aspectos teóricos científicos																				X		
COHERENCIA	Entre variables e indicadores																				X		
METODOLOGÍA	La estrategia responde al propósito de la investigación																				X		
PERTINENCIA	Es útil y adecuado para la investigación																				X		

OPINIÓN DE APLICABILIDAD: a) Regular b) Buena c) Muy buena

PROMEDIO DE VALORACIÓN: Lugar y fecha:.....



Firma del Experto
DNI N° 16685238

Anexo N° 2 CARTA DE SUNAT

Señor
AVLIDEZ VASQUEZ CORONEL
DNI N.° 40968610

Referencia: Expediente SUNAT N.° 055-URD099-2018-71157-9

De mi consideración:

Es grato dirigirme a Ud. en atención al documento de la referencia, a través del cual nos solicita el número de contribuyentes por Régimen Tributario al 31.12.2016; así como el número de fiscalizaciones realizadas en el 2016 por tipo de contribuyente y régimen tributario; información correspondiente a la Intendencia Regional Lambayeque.

Es preciso señalar que el artículo 10° de la Ley N.° 27806 – Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, establece que las entidades de la Administración Pública tienen la obligación de proveer la información requerida si se refiere a la contenida en documentos, escritos, fotografías, grabaciones, soporte magnético o digital, o en cualquier otro formato, siempre que haya sido creada u obtenida por ella o que se encuentre en su posesión o bajo su control.

En ese sentido, siendo de interés de esta Administración Tributaria proporcionar información y asistencia oportuna a los contribuyentes y ciudadanos cumplimos con informarle que, al 31.12.2016 el número de contribuyentes pertenecientes a la Intendencia Regional Lambayeque, registrados en los Regímenes Tributarios: Régimen General del Impuesto a la Renta (Tributo 030301), Régimen Especial del Impuesto a la Renta (Tributo 031101) y Nuevo Régimen Único Simplificado (Tributo 041000), corresponden al siguiente detalle:

Dependencia	Tributo	N.° de Contribuyentes
I.R. Lambayeque-PRICO	030301-Renta-3ra. Categoría.-Cuenta Propia	211
I.R. Lambayeque-PRICO	031101- Régimen Especial	1
I.R. Lambayeque-PRICO	041000-Nuevo Régimen Único Simplificado	1
I.R. Lambayeque-MEPECO	030301-Renta-3ra. Categoría.-Cuenta Propia	40,304
I.R. Lambayeque-MEPECO	031101- Régimen Especial	25,479
I.R. Lambayeque-MEPECO	041000-Nuevo Régimen Único Simplificado	66,130
Fuente: Información Proporcionada por la División de Atención a Usuarios de nuestra sede central.		
Donde:		
PRICO:	Principales	Contribuyentes
MEPECO:	Medianos y Pequeños Contribuyentes	

Asimismo, en lo referente a las Fiscalizaciones efectuadas durante el 2016 por Régimen Tributario, le manifestamos que, según lo informado por la División de Auditoría de la Intendencia Regional Lambayeque, se **realizaron 691 acciones de Auditoría** – Ordenes de Fiscalización (no contempla devoluciones, cruces de información o acciones inductivas) todas dirigidas al Régimen General.

Finalmente, ante cualquier consulta o duda adicional respecto a lo solicitado u otros temas de carácter tributario, sírvase comunicarse a nuestra Central de Consultas 0-801-12-100 desde Teléfonos Fijos y (01)315-0730 desde Celulares o visitando nuestro portal www.sunat.gob.pe.

Es propicia la ocasión para expresarle los sentimientos de mi mayor consideración y estima.

Atentamente,