

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**Parámetros a la fiscalización discrecional de la SUNAT para resguardar la
intimidad del contribuyente, a propósito del caso Vásquez Wong**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

Mireille Vanessa Marin Martinez

ASESOR

Percy Orlando Mogollon Pacherre

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2024

**Parámetros a la fiscalización discrecional de la SUNAT para resguardar la
intimidad del contribuyente, a propósito del caso Vásquez Wong**

PRESENTADA POR

Mireille Vanessa Marin Martinez

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR

Marco Antonio Fernandez Suarez

PRESIDENTE

Jorge Cornejo Oliva

SECRETARIO

Percy Orlando Mogollon Pacherre

VOCAL

Dedicatoria

¿A quién dedicaría mi trabajo? Simple. A los que fueron el combustible para culminar este largo viaje. Indudablemente, Dios, sin Él esto no hubiera sido posible. Aquellos días donde me sentía como un barco a la deriva, Él fue un faro de luz. De la mano con Él, por supuesto, mi hermana Kiara Marin Martinez quien, con su amor de madre, aposto por mí y me orillo a seguir esforzándome. Este trabajo es por ustedes.

Agradecimientos

Aprovecho este apartado para exponer mi gratitud; a Dios, mi familia, amigos, asesor y profesores del curso de titulación que, en conjunto, contribuyeron a la realización de este trabajo.

“La vida privada de un ciudadano debe ser recinto amurallado”

**Charles Maurice de Talleyrand,
caballero de la Orden del Saint-Esprit.**

TESIS - MARIN MARTINEZ MIREILLE VANESSA 2024 ULTIMO - INFORME TURNITIN.pdf

ORIGINALITY REPORT

19%

SIMILARITY INDEX

19%

INTERNET SOURCES

9%

PUBLICATIONS

10%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	hdl.handle.net Internet Source	5%
2	tesis.usat.edu.pe Internet Source	2%
3	dspace.unitru.edu.pe Internet Source	1%
4	nanopdf.com Internet Source	1%
5	cybertesis.unmsm.edu.pe Internet Source	1%
6	Submitted to Universidad Alas Peruanas Student Paper	<1%
7	Submitted to Universidad Privada del Norte Student Paper	<1%
8	doi.org Internet Source	<1%
9	tesis.pucp.edu.pe Internet Source	<1%

Índice

Resumen	7
Abstract	8
Introducción	9
I. Revisión de la literatura	10
1.1. Antecedentes	10
1.2. Bases teóricas	14
1.2.1. Discrecionalidad de la SUNAT	14
1.2.2. Ámbito del ejercicio discrecional: Fiscalización tributaria	30
1.2.3. Derecho a la intimidad del contribuyente	36
II. Materiales y métodos	41
III. Resultados y discusión	42
Conclusiones	49
Recomendaciones	50
Referencias	51

Resumen

Entre las funciones que tiene a cargo la SUNAT, está la fiscalización (verificación) del cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, según el Código Tributario, tal ente puede supervisar ello discrecionalmente (siguiendo su propio criterio -por ejemplo, decide qué información solicita-). Dicha facultad, ha generado posturas a favor y en contra dado el impacto que produce; y no fue, hasta el año 2006 que, esa disyuntiva se materializó en un caso concreto. En tal ocasión, se violentó la intimidad del contribuyente al exigirle información sin relevancia tributaria. Bajo ese contexto, y en busca de una solución, planteamos como objetivo general: La proposición de parámetros que seguirá la SUNAT para no vulnerar la intimidad del contribuyente; para abordar dicho propósito, estudiamos sus particularidades, desglosadas en objetivos específicos: Discutir sobre la discrecionalidad, estructurar el procedimiento de fiscalización y explicar el derecho a la intimidad del contribuyente. El tratamiento de ello, se efectuó usando como material de trabajo, distintas fuentes bibliográficas (tesis, libros y recursos electrónicos); y como método de estudio, empleamos el analítico, en cuanto desmembramos la investigación en apartados para dar respuesta a nuestros objetivos. Lo mentado, hizo posible la obtención de los siguientes resultados: El escaso tratamiento de la discrecionalidad, mala praxis de la discrecionalidad en la fiscalización y la vulneración de la intimidad del contribuyente materializado en el Exp. N°4168-2006-PA/TC. De lo abocado, concluimos que, se protegerá al contribuyente si, incorporamos en el reglamento de fiscalización parámetros que sirvan de regulación y control a la actuación de la SUNAT.

Palabras clave: Discrecionalidad, fiscalización e intimidad.

Abstract

Among the functions that SUNAT is in charge of, is the control (verification) of compliance with tax obligations; and, according to the Tax Code, such an entity can supervise this at its discretion (following its own criteria -for example, it decides what information it requests-). Said faculty has generated positions for and against given the impact it produces; and it was not until 2006 that this dilemma materialized in a specific case. On such occasion, the privacy of the taxpayer was violated by demanding information without tax relevance. In this context, and in search of a solution, we propose as a general objective: The proposal of parameters that SUNAT will follow so as not to violate the privacy of the taxpayer; To address this purpose, we break it down into specific objectives: Discuss discretion, structure the inspection procedure and explain the taxpayer's right to privacy. The treatment of it, was carried out using as work material, different bibliographic sources (theses, books and electronic resources); and as a study method, we use the analytical one, as soon as we dismember the research into sections to respond to our objectives. The aforementioned, made it possible to obtain the following results: The lack of regulation of discretion, the effect that this figure produces in the examination (importance and legal uncertainty), and the violation of the privacy of the taxpayer materialized in Exp. No. 4168-2006-PA/TC. Based on the foregoing, we conclude that the taxpayer will be protected if we incorporate regulation and control parameters to the actions of SUNAT into the inspection regulation.

Keywords: Discretion, inspection and privacy.

Introducción

Hemos de afirmar que, existe una inmensurable realidad jurídica y que, por lo mismo, es impensable que se pueda regular todos los supuestos que se susciten alrededor de la misma. Bajo ese contexto, es que surgen las llamadas potestades discrecionales.

La potestad discrecional, es una facultad que se le otorga a la Administración, para que cuando se suscite un supuesto de hecho que no ha sido contemplado por la ley, sea este ente quien siguiendo su propio criterio establezca una consecuencia jurídica para el mismo.

Al ser la discrecionalidad, una figura de extenso estudio, en este trabajo sólo abordaremos la aplicación de la misma en el procedimiento de fiscalización. Entiendo esto, como una función que realiza la SUNAT para determinar si la obligación tributaria que ha establecido el contribuyente es la correcta; en otras palabras, es la acción por la cual la Administración Tributaria verifica si el contribuyente está cumpliendo en tributar con el monto que le corresponde y no evadiendo el mismo.

La discrecionalidad en la fiscalización, ha traído consigo efectos positivos y negativos, en este trabajo resaltaremos que es indiscutible negar la transcendencia de dicha figura al momento de fiscalizar al contribuyente en cuanto posibilita un margen de apreciación que permite conducir el proceso de mejor manera; no obstante, al no entenderse adecuadamente el contenido y alcance de la discrecionalidad, ha traído como consecuencia irreparable la vulneración de derechos fundamentales como el derecho a la intimidad.

El derecho a la intimidad refiere al derecho que tiene el ser humano para hacer respetar su ámbito más íntimo, donde desarrolla lo que es; sus gustos, disgustos, anhelos, vínculos, etc. Aquella zona que sólo es conocida por él y donde no pueden entrometerse terceros o el Estado, salvo que este permita que se dé a conocer dicha información personal.

En el año 2006, se suscitó un caso que demostró el uso inadecuado de la facultad discrecional en la fiscalización que realiza la SUNAT, lo cual desencadenó en la vulneración del derecho de la intimidad del contribuyente Vásquez Wong.

Frente a tal hecho, en este trabajo, se ha buscado una solución para poner fin a las violaciones cometidas por entender la discrecionalidad con la arbitrariedad o desdén caprichoso de la Administración Tributaria. Por lo cual, para lograr ello, estudiaremos a profundidad las variables de estudio que se nos presentan: Discrecionalidad, fiscalización y derecho a la intimidad; tanto de manera general cómo aterrizándolas en el fuero tributario. De la mano con ello, expondremos los resultados que han de encontrarse y discutiremos los mismos para llegar a una salida adecuada.

I. Revisión de la literatura

1.1. Antecedentes

En este apartado, se exponen los trabajos que anteriormente han tratado nuestro tema de investigación, para: i) Saber qué se ha discutido sobre dicho tema, ii) Tomarlos como referencia y sustento de que existe un problema y iii) Poner sobre la mesa, las soluciones o teorías que ya se han expuesto alrededor del mismo.

A1 - Villegas Lévano (2013) catedrático en la USMP, en su investigación titulada: “Facultades discrecionales de la Administración Tributaria vs derechos fundamentales de la persona ¿Cuál de ellos tiene reconocimiento y protección constitucional?” tuvo como objetivo analizar si el papel que juega la discrecionalidad -en cuanto hace posible una recaudación eficaz- está por encima de los derechos del contribuyente. Concluyendo que, en la aplicación de tal potestad, se vulneran derechos reconocidos constitucionalmente (Derecho a la intimidad, al secreto bancario y a no declarar contra sí); por lo que, hace un llamado a que la Administración Tributaria ejerza la discrecionalidad respetando el principio de constitucionalidad, en tanto la Constitución y los derechos regulados en ella, se encuentran por encima de las demás normas del sistema.

La utilidad de este trabajo recae, en la perspectiva constitucional que nos ofrece, abordando; i) Los derechos constitucionales que se vulneran, haciendo énfasis en la trasgresión a la intimidad del contribuyente acaecido en el expediente n°4168-2006-PA/TC, el cual también discutiremos en esta investigación y ii) Los principios constitucionales que respaldan la no afectación de tales derechos.

A2 - Calderón Román, Grosso Curo & Mechán Capuñay (2017) en su tesis para obtener el grado de magíster en la UNPRG, titulada: “La facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización- Lambayeque 2014” tuvo como objetivo esclarecer cómo afecta la figura de la discrecionalidad en la fiscalización que realiza la SUNAT, perfilando si ello influye de manera positiva o negativa en el contribuyente. Concluyendo que, existe una carente regulación normativa de la discrecionalidad y que los contribuyentes desconocen los derechos que les asisten en la fiscalización; lo cual, trae consigo, el actuar arbitrario de la SUNAT y consecuentemente, la vulneración de derechos constitucionales.

La utilidad de este trabajo reside en evidenciar la deficiente regulación de discrecionalidad y los efectos negativos que ello trae consigo para los contribuyentes.

A3 - Miní Miranda (2017) en su investigación para obtener el grado de magister en la UPC, titulada: “Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario” tuvo como objetivo señalar que frente a la facultad discrecional de la SUNAT no solo se estatuyen límites explícitos sino también implícitos. Concluyendo que, debe modificarse la norma IV y IX del Código Tributario para incluir los límites implícitos (los principios tributarios, principios administrativos y los principios generales del derecho) y convertirlos en límites explícitos, de aplicación directa y no supletoria.

La utilidad de este trabajo reside poner de conocimiento de aquellos límites implícitos que debe acatar la SUNAT pese a no estar reglamentados en el Código Tributario.

A4 - Moscoso Laura (2017) en su artículo publicado en la Revista Lidera de la PUCP, titulado: “Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizado por la SUNAT” tuvo como objetivo identificar cuáles son los derechos constitucionales que se vulneran en el procedimiento en mención. Concluyendo que, se transgrede el derecho a la defensa, derecho a no auto inculparse, derecho a la intimidad y el derecho al debido proceso; razón por la cual, se debe modificar el Reglamento de fiscalización de modo que se prime el respeto de derechos y principios constitucionales y administrativos.

La utilidad de este trabajo recae en advertir, más derechos constitucionales de los que se mencionan en nuestro primer antecedente, que también se ven vulnerados en la fiscalización discrecional de la SUNAT; así como, hace notar que la fiscalización tiene su reglamento donde se encuentran sus propias reglas de juego. Postura bastante interesante que tomaremos en los apartados siguientes.

A5 - Calderón Tarrillo (2017) en su investigación para obtener el título de abogado en la UNT, titulada: “La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización” tuvo como objetivo examinar la aplicación de la discrecionalidad en la fiscalización. Concluyendo que, para evitar el abuso del poder público, se debe reglamentar el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario en tanto solo menciona la discrecionalidad, pero no aborda su definición, supuestos de aplicación y límites de la misma; lo cual, traerá consigo la no vulneración del principio de seguridad jurídica, principio de igualdad, principio de reserva de la ley, principio del debido procedimiento y el derecho de la intimidad.

La utilidad de este trabajo reside en echar ver los principios jurídicos que se resguardarían al realizar un tratamiento adecuado de la discrecionalidad.

A6 - García la Hoz & Campos Rodríguez (2018) en su investigación para obtener el título de licenciado en contabilidad en la UPC, titulada: “La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 – 2017” tuvo como objetivo determinar cómo es la aplicación de la discrecionalidad en los procesos de fiscalización en un sector y periodo determinado. Concluyendo que, desde la inclusión de esta potestad al proceso de fiscalización, se ha utilizado la misma como una carta en blanco permitiendo acciones arbitrarias que transgreden derechos del contribuyente; lo que, se dará por alto si en el Código Tributario se incorporar expresamente los principios que regula la LPAG como límites al accionar de los auditores.

La utilidad de este trabajo reside en remarcar que todo procedimiento de fiscalización tiene que realizarse siguiendo los principios administrativos que propone la LPAG, pese a sean de aplicación supletoria.

A7 - Quispe Pino (2019) en su investigación para obtener el título de abogado en la UAP, titulada: “La aplicación de la potestad discrecional en el proceso de fiscalización de la Administración Tributaria, Lima 2016” tuvo como objetivo analizar si es factible la regulación técnica de la discrecionalidad. Concluyendo que, al normar dicho ejercicio en el Código Tributario; traerá consigo, que se cumpla el debido procedimiento y el respeto a los derechos fundamentales.

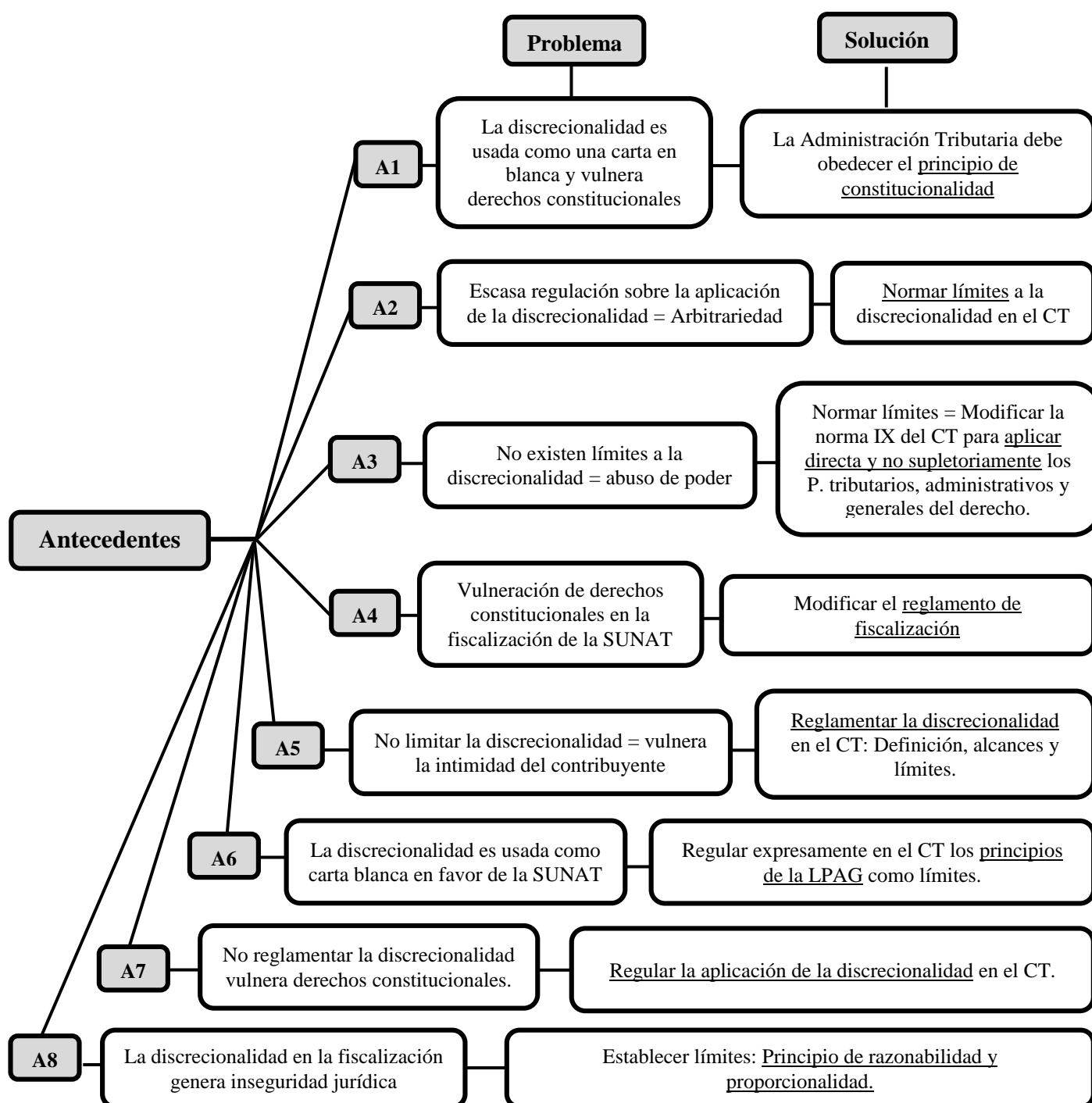
La utilidad de este trabajo reside en hacer alusión que, la fiscalización discrecional no puede realizarse sin control alguno, sino que debe ceñirse a lo que manda el principio del debido procedimiento.

A8 - Dioses Perez (2021) en su investigación para obtener el título de abogado en la UPN, titulada: “La facultad discrecional de la Administración Tributaria y la seguridad jurídica como garantía de los derechos de los contribuyentes de la libertad, periodo 2017 – 2019” tuvo como objetivo pormenorizar -a través de la técnica de recolección de datos- como afecta la discrecionalidad en la seguridad jurídica del contribuyente, en un lugar y periodo determinado. Concluyendo que, la figura de la discrecionalidad al no estar normada con precisión, deja paso a que la Administración Tributaria realice actos arbitrarios; lo cual, afecta

la seguridad jurídica del contribuyente -garantía de que sus derechos constitucionales no serán transgredidos-.

La utilidad de este trabajo reside en evidenciar la importancia y urgencia de establecer reglas de juego en la fiscalización discrecional que realiza la SUNAT, para evitar que se quite el velo de la seguridad jurídica que poseen los contribuyentes; de esta manera, la Administración Tributaria no podrá vulnerar los derechos que ostentan.

ESQUEMA N°01: RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES



Nota: Elaboración propia

1.2. Bases teóricas

Este apartado, como su nombre lo indica, aborda las bases o conceptos sobre los que se construye el trabajo; esto es, la fundamentación teórica del tema a tratar. Lo que se busca aquí, es recopilar la información necesaria, para poner en contexto el problema que se discutirá en el siguiente acápite.

1.2.1. Discrecionalidad

1.2.1.1. Precisiones preliminares

Antes de abordar lo qué es la figura de la discrecionalidad, vale hacer mención de algunas definiciones que se ciñen alrededor de la misma.

TABLA N°01: PRECISIONES PRELIMINARES

Administrar	Según la (RAE, 2022) tal termino alude a disponer, ordenar, suministrar, organizar, dirigir o gobernar algún bien o la hacienda (Estado).	
Administración Privada	Administración Pública	
(Fayol, 1987) Dirección de una empresa	(Reyes, 1978) Dirección de un organismo de orden público	
Administración Tributaria	Incluye la visión de la Administración Pública, pero específicamente trata la parte económica que exige el Estado para satisfacer las necesidades públicas. En otras palabras, siguiendo a (Acosta, 1996) es un tipo de Administración que se encarga de <u>recaudar la porción de riqueza que le corresponde tributar o pagar a cada ciudadano para hacer posible el sostenimiento de los gastos públicos.</u>	

Órganos de la Administración Tributaria

- ❖ **Gobierno Central: SUNAT** (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria) adjunto al MEF (Ministerio de Economía y Finanzas)
 - **Art. 50 CT:** Tributos internos (Impuesto a la renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Especial a la Minería, Régimen Único Simplificado) y derechos arancelarios derivados de la importación de bienes.
 - **Ley N°27334:** Aportaciones de ESSALUD y ONP.
 - **Conceptos no tributarios:** Regalías Mineras y el Gravamen Especial a la Minería.

- ❖ **Gobierno Local: Municipalidades**

Art. 52 CT: Las contribuciones, tasas municipales (licencias, arbitrios y derechos) e impuestos que la ley asigne (impuesto predial, impuesto al patrimonio automotriz, alcabala, impuestos a los juegos; etc)

Nota: Elaboración propia

En este trabajo, nos ocuparemos específicamente de la actuación de la SUNAT, ente a quien, el Estado ha dotado de múltiples facultades con el fin de cumplir con el objetivo que se le ha encomendado; entre dichas facultades, tenemos a la facultad de discrecionalidad. De la cual, mucho se discute, pero poco se conoce acerca de la misma. A continuación, abordaremos cierta información que nos permitirá comprenderla de una mejor manera.

1.2.1.2. Origen y aproximación conceptual

Antes de abordar su concepto, es necesario esclarecer que se habla de la existencia de tres tipos de actos: actos regladas, no regladas y discrecionales. Sobre los mismos, (Soria & Muñoz – Najjar, 2000) advierten que: **i)** Los actos reglados, refieren aquellos actos que han sido establecidos por la norma, es decir, cuando la ley indica a la Administración cómo debe actuar en determinada circunstancia, por su parte, **ii)** Los actos no reglados, como se desprende de su nombre, apunta a una procedencia no habilitada legalmente y por último, existen **iii)** Los actos discrecionales, los cuales al igual que los actos reglados, son dados por

ley pero la diferencia radica en que, en estos, se permite que la Administración decida bajo su propio criterio. Tal facultad, de remitir una decisión a su juicio, tiene origen en que es imposible reglar todas las situaciones que se presenten y sus particularidades (IPDT,2021).

Al respecto, (Rosembuj, 1993) denota que al tratar los actos discrecionales nos encontramos frente a una actividad intermedia puesto que, no es totalmente libre (actos no reglados) ni completamente ceñida a la ley (actos reglados) sino que deja en sí, dicho margen de apreciación.

Para hablar de la discrecionalidad, en principio, nos remitimos a lo formulado por el diccionario de Derecho Usual de Cabanellas, quien equipara dicha palabra con la cordura, sensatez y sano juicio.

Siguiendo a (Gamba, 2000), en el Derecho, el adjetivo discrecional se utiliza para referirse a una potestad que se le concede a la Administración cuando la norma no ha establecido el proceder de la misma en un supuesto determinado.

Así, (Rubio Correa, 2006) denomina esta facultad como el margen de arbitrio otorgado a los organismos del Estado para ejercitar sus competencias en atención, enfatiza el autor, del interés público.

De la mano con ello, Villegas (2015) arriba la siguiente definición:

La discrecionalidad consiste en la atribución dada por ley, que tiene la Administración para adoptar una decisión de entre varias opciones, sin que esta implique una decisión maliciosa ni abusiva de poder, sino que la decisión adoptada tenga como única finalidad alcanzar el objetivo que la Administración se ha trazado dentro del marco de sus funciones (p. 251). Precisa Pérez (2021) que: “Si bien puede actuar libremente, ello no significa que su actuación sea contraria a las normas o vulnere derechos” (p.23).

En pocas palabras, podemos enunciarla como la apreciación, advierte Fraga (2007) que se le concede a la Administración para que, “decida si debe obrar o abstenerse, o en qué momento debe obrar o cómo debe obrar” (p.237) en cada situación que se le presente.

Como ya se ha mencionado, tal poder es otorgado porque no todo puede estar normado, pero ello no es equiparación resalta (Baca, 2012) de que estemos frente alguna deficiencia normativa sino es pues, parte de la inmensurable realidad o como singulariza el Tribunal Constitucional, damos pie a una “Gestión concordable con las necesidades de cada momento” (EXP. N°0090-2004-AA). Se deja de lado, resalta (Cristina Chang, 2006) una elección limitada por un condicionamiento previo y se da paso a la apreciación particular de cada caso que se presente.

En concreto, estamos frente a un margen de apreciación concedido por ley, para que la Administración dado que no todos los supuestos están contenidos en la ley, tenga una amplia gama de salidas frente a cada circunstancia, eligiendo siempre la más conveniente al interés público.

ESQUEMA N°02: ELEMENTOS ALREDEDOR DE LA CONCEPTUALIZACIÓN DE LA DISCRECIONALIDAD

¿Qué es la discrecionalidad?

- Tiene su origen en la imposibilidad de reglar todos los supuestos
- Herramienta otorgada por ley
- Es un margen de apreciación
- Facilita una gestión concordante con las necesidades de cada caso
- Posibilidad de elegir entre múltiples soluciones
- Permite valorar la decisión más conveniente al interés público.

Nota: Elaboración propia

1.2.1.3. La discrecionalidad en la Administración Tributaria

Después de abordar cierta información de manera general respecto de la discrecionalidad, posicionémonos en el despliegue de la misma en el área que nos compete, esto es, en materia tributaria. Así tenemos que: **i)** La SUNAT, como administradora de tributos, es quien ejerce las facultades discrecionales, **ii)** Alude (Revilla, 1995) que se le otorga tal potestad, para lograr una mejor recaudación de recursos, **iii)** (Verona Baluarte, 2019) especifica que es el Código Tributario quien habilita que la SUNAT goce de tal discrecionalidad en los siguientes supuestos; designar quiénes serán los agentes de retención o percepción (art. 10), cuando fiscalice (art. 62), para determinar y sancionar la infracción tributaria (art. 88 y 166), para ejercer las medidas cautelares (art. 165), decidir cuáles serán las condiciones para el pago de la deuda tributaria (art. 10, 29, 36 y 79) y en cuanto presunción del delito tributario tributario (art. 189), **iv)** Cuando se haga uso de tal atributo, la norma IV del TP del mencionado Código enfatiza que se hará prevaleciendo el interés público y dentro del marco que establece la ley, y por último, **v)** Se aplica la discrecionalidad a través de las circulares internas, las cuales son pautas que se envían al personal de la SUNAT para pormenorizar el manejo de la misma. Cabe aclarar que tales circulares, no son vinculantes frente al Tribunal Fiscal.

Al respecto, (Najar Bustamante & Soria Aguilar, 2000) explicaron a través de unos ejemplos cómo es tal facultad en la práctica tributaria; así tenemos:

En la época que acaeció el Fenómeno del Niño, la Administración en lugar de realizar el cobro coactivo de la deuda tributaria; teniendo en cuenta las circunstancias del momento y bajo su discrecionalidad, opto por el fraccionamiento y/o aplazamiento de dicha deuda -incluso con un interés más abajo del que estaba establecido para ese supuesto- en vista de que, por la afectación presentada, los contribuyentes no estarían en condición de poder realizar el pago que les correspondía.

Otra situación en la que se evidencia el despliegue de estas facultades, es cuando la Administración bajo su discrecionalidad puede decidir qué antes de sancionar a las personas informales, se les debe integrar a la base de contribuyentes.

De igual modo, cuando en base a tal poder, puede realizar un trato más benévolo con aquellos contribuyentes que incumplen por primera vez una obligación que con los que ya lo han hecho reiteradamente.

Así también, se deja al juicio de la Administración, que documentos solicitar en la fiscalización que realiza.

Por último, también vemos presente su implementación cuando, se deja a su juicio la graduación de las sanciones de acuerdo a la forma y condiciones que considera oportunas.

1.2.1.4. Diferencia con otras figuras

Con la libertad

Al respecto, (Vargas citando a Marcial Rubio, 2015) cae en cuenta que la distinción entre ambos radica en el margen de decisión, en tanto, en la libertad, la elección debe enmarcarse dentro de lo que señala la ley y no ir más allá de lo que está prohíbe, no tiene en cuenta ninguna valoración de la situación en si misma; mientras que, en la discrecionalidad, se delibera teniendo en cuenta lo más conveniente al interés público. Aquí se utiliza ya lo diría (Vignolo, 2012) la razón práctica pues no es una mera deliberación, sino que, tiene que evaluarse elementos como la oportunidad, conveniencia y utilidad en el caso concreto.

Con la arbitrariedad

Siguiendo a (Urrutia, 1975) la arbitrariedad se comete cuando un órgano del Estado actúa contrario a lo estipulado en ley. Nos encontramos, puntualiza (Legaz & Lacambra, 1953) ante una negación del Derecho, en tanto ya lo señaló (San Román, 2008) tal hecho es producto de una decisión subjetiva que no se ciñe en fundamento jurídico alguno; y qué tal suceso, trae como consecuencia irreparable, la transgresión de la constitucionalidad de un Estado de Derecho.

Como ya hemos visto, tienen que configurarse ciertos elementos para establecer que estamos frente a la figura de la discrecionalidad; siendo que, dichos supuestos no se cumplen en la arbitrariedad ya que, no es un actuar facultado por ley, y si bien, es una apreciación de la Administración está, no tiene como razón de ser el interés público, sino que es una decisión caprichosa que persigue un interés particular.

Así también, lo remarcó el TC “un acto resulta arbitrario cuando sólo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión”. (Exp. N° 8495-2006- PA/TC)

Con las lagunas legales

Se presenta dicha figura, cuando estamos frente a una imprevisión de la ley; esto es, un hecho que la norma no ha contemplado y por lo cual, pormenoriza (Veliz,2021) al no existir norma jurídica aplicable, se requiere la integración de una consecuencia jurídica.

La diferencia entre esta figura y la discrecionalidad es que, está última ha sido prevista por el legislador y no aparece pues, porque un supuesto no esté normado, sino que más bien se habilita porque estamos frente a una realidad jurídica inmensurable y se desea, una Administración que facilite una apreciación particular por cada situación.

Con los conceptos jurídicos indeterminados

(García de Enterría, 2017) indica que, dentro de nuestro marco normativo, encontramos a los conceptos jurídicos; los cuales pueden ser, determinados e indeterminados.

A partir de su clasificación, podemos deducir que, estamos frente a un concepto determinado cuando lo establecido en una norma se entiende por sí misma de manera determinada o precisa e inequívoca; mientras que, un concepto es indeterminado cuando de la lectura de lo normado no se comprende en su totalidad lo que está pretende arribar por lo que, se le otorga al operador jurídico informa el (DPEJ, 2020) un margen de apreciación para deducir el contenido de la misma.

Es de apreciarse, que la diferencia entre este concepto y la discrecionalidad se encuentra en que, en los conceptos jurídicos indeterminados remarca (Muñoz Manchado, 2015) existe un problema de interpretación de algo que ya está normado pero que no se descifra en su totalidad; al contrario de la discrecionalidad, en la cual no se presenta este plano cognitivo pues, estamos ante un supuesto que no tiene normativa regulada dado la “inmensurable realidad” y por lo que, se le otorga ese margen de apreciación a la

Administración. Asimismo, en el primer caso, el operador debe encontrar una solución que guarde relación con el supuesto de derecho establecido; a diferencia del segundo caso que, se presentan múltiples soluciones no encuadradas dentro de una norma. Incluso, la jurisprudencia española recaída en la sentencia de 25 de octubre de 2006 (RJ 2007/764) enuncia que, tales conceptos podrían asemejarse más a una facultad reglada que discrecional en tanto, la solución que se presente debe ser compatible con la norma que se está interpretando.

TABLA N°02: DISCRECIONALIDAD VS OTRAS FIGURAS

OTRAS FIGURAS		DISCRECIONALIDAD
LIBERTAD	No hay valoración de la decisión	Se delibera teniendo en cuenta lo más conveniente al interés público
ARBITRARIEDAD	Contrario a la ley, persigue un interés particular y se funda en el mero capricho	Establecida por ley, persigue un interés público y se funda en la motivación jurídica
LAGUNA DE LA LEY	Atribuida por una imprevisión	Atribuida por una verdadera voluntad del legislador
CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS	Una única alternativa justa acorde a la norma pre establecida	Margen de apreciación (varias soluciones) ante un supuesto no previsto en la norma

Nota: Elaboración propia.

1.2.1.5. Justificación legal

Principio de legalidad

De la mano con lo anterior, esta potestad también se sustenta en el principio de legalidad en tanto, es una norma quien habilita su aplicación. Al referirnos a este principio, la LPAG echa a ver qué, este significa actuar según lo establecido normativamente y no por mero capricho. Por eso, (Escala, 2023) enerva que la discrecionalidad no está en conflicto con tal principio, puesto que es una ley quien lo ha previsto y tasado autorizando tal actuación y a la Administración, no le quede más que poner en marcha las facultades que le han sido

atribuidas. Así lo observa (Vignolo, 2012) no estamos ante la ausencia de una ley, sino que, tal facultad emana de ella.

Principio de buena fe

Sin duda, si se le otorga legalmente a la Administración esta potestad dado la eficiencia que se requiere y el interés público que se persigue, se espera que la misma actúe como corresponde. (Ortega, 2021) apunta que la buena fe describe a un actuar honesto que se ampara en lo proscrito por el ordenamiento jurídico; a causa de ello, si bien de buena fe se le dota de dicho grado de arbitrio o decisión a la Administración, se ansía que la misma lo haga respetando los cimientos de las leyes y la propia Constitución conforme al Estado de Derecho en el que nos encontramos.

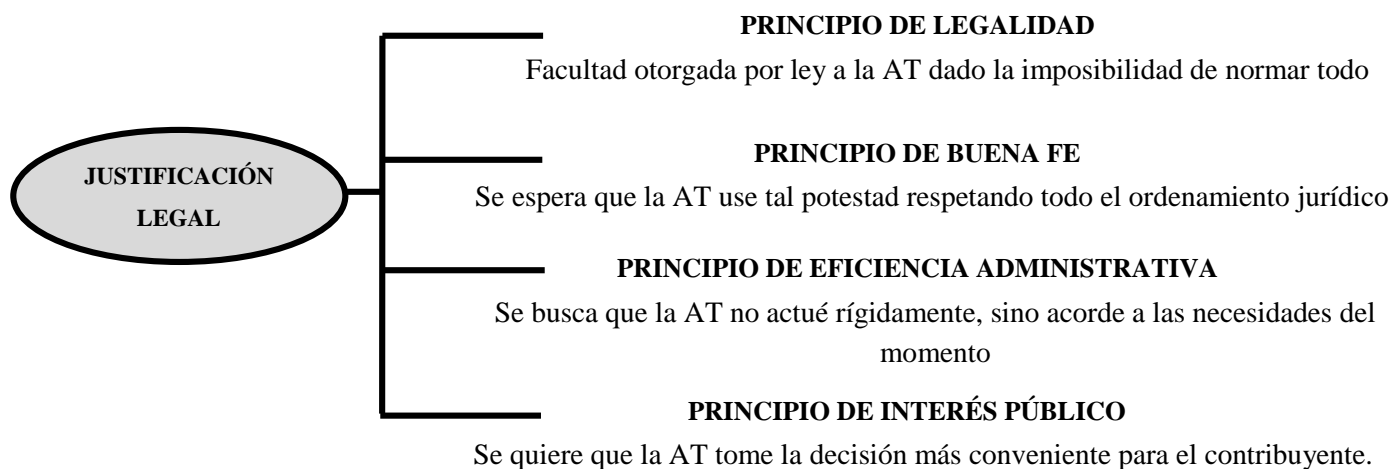
Principio de eficiencia administrativa

(Gamba Valega, 2000) percata que el Derecho, en especial el sector de la Administración, es una realidad compleja y dinámica que es imposible de regular en su totalidad; por lo cual, es factible permitir que la Administración a través de su juicio sea quien tome la decisión que más convenga al interés público. Tal atribución, guarda connotación con el principio de eficiencia administrativa, en tanto apunta (Hachem & Gabardo, 2021) este principio busca que la Administración sea ágil y celere, con mayor productividad; bajo esta premisa, el Estado no ata rígidamente a los órganos públicos -provocando ineficiencia en su quehacer- sino que los dota de esta facultad discrecional para que cumplan de manera adecuada con el deber jurídico encomendado.

Principio de interés público

El principio rector del Derecho Administrativo es el interés público, el cual, según lo informa el TC en la sentencia Callegari, es equivalente al interés general o colectivo, es la persecución de aquel beneficio útil para todos. Podemos afirmar que, como tal, es el eje de toda la actividad estatal; bajo este sostén, el Estado ha otorgado la potestad discrecional a la Administración para que la misma no se encuentre atada rígidamente y pueda en cada caso concreto, cumplir con su fin último que es alcanzar satisfacer el dichoso interés público.

ESQUEMA N°03: JUSTIFICACIÓN LEGAL DE LA DISCRECIONALIDAD



Nota: Elaboración propia

1.2.1.6. Tipología

Para echar ver esta clasificación, nos remitimos a lo regulado por el TC a propósito del caso Callegari contenido en el Exp. N° 0090-2004-AA/TC, en el cual, refiere que esta facultad puede distinguirse según el grado de arbitrio o más bien, según la capacidad de elección; así tenemos: **i) Discrecionalidad mayor**, el ente administrativo actúa con plena libertad sin encontrarse limitado por concepto jurídico alguno; **ii) Discrecionalidad intermedia**, aquí la decisión que se tome se encuentra condicionada o mejor dicho, mediada a que dicha elección presente una consistencia lógica y una coherencia con un concepto jurídico indeterminado -en este caso, dicho concepto sería el interés público-. Lo cual, siguiendo a (Cassagne,2016) reduce la discrecionalidad a no elegir entre un amplio abanico de soluciones sino sólo una única solución justa, y finalmente, tenemos la **iii) Discrecionalidad menor**, mediante la cual, cualquier solución que se tome debe ser acorde algún supuesto ya establecido normativamente. Aquí, no se presenta una elección amplia o encuadrada en concepto jurídico alguno, sino que, la ley indica cómo se debe actuar en tal supuesto.

TABLA N°03: TIPOS DE DISCRECIONALIDAD

DISCRECIONALIDAD MAYOR	Se toman decisiones plenariamente (No tiene restricción)
DISCRECIONALIDAD INTERMEDIA	Se toman decisiones coherentes y lógicas acorde al marco legal (respetando el interés público = concepto indeterminado)
DISCRECIONALIDAD MENOR	Se toman decisiones condicionadas a lo que la ley ha establecido.(La ley le dice cómo actuar)

Nota: Elaboración propia

1.2.1.7. Límites en su aplicación

Para cerrar con esta variable, sobre la misma, muchos autores concuerdan en que debe desplegarse teniendo en cuanto ciertos límites. En la doctrina, los han dividido como límites explícitos e implícitos.

Según la RAE, la palabra explícito hace referencia aquello que ha sido determinado de forma expresa y clara; en este caso, los límites explícitos serían los que han sido regulados en la norma como tal. Así, la delimitación de la discrecionalidad, se encontraría establecida en la norma IV del TP del CT cuándo en la parte in fine refiere lo siguiente: “En los casos en que la administración tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente **optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley**”. (Subrayado y resaltado nuestro)

Cómo se aprecia, la discrecionalidad tiene como límites: El interés público y el marco legal.

Sobre el interés público

- **Interés:** (RAE, 2023) Algo que tiene valor o provecho para una persona o un grupo de personas.
- **Público:** (Escila, 1989) Pertenece a la comunidad.

A partir de su connotación lingüística, podemos advertir que el interés público, es aquello de provecho o beneficio para la sociedad en general.

Al respecto, (Chang, 2006) echa a ver que el interés público es un concepto jurídico indeterminado y que, dicha imprecisión tiene cabida en que algo tendrá valoración para la

sociedad dependiendo de las condiciones en las que se encuentre el Estado sea política, cultural, social o económicamente.

Cómo se ha comentado, es un concepto que no se encuentre definido; no obstante, (Escola, 1989) nos brinda una definición provisional en la cual denota que, si bien se trata de un interés colectivo, en el mismo se ve reflejado el querer y la valoración individual, pero que dada la inclinación de la mayoría esta prevalece por encima del interés particular pero no aniquilándolo sino desplazándolo o sustituyéndolo, ya que el interés público engloba el interés privado en cuánto son cada una de las personas las que participan en la sociedad.

Asimismo, (Moron, 2007) nos ofrece cuatro elementos que podrán vislumbrar cuándo nos encontremos frente a un interés público; tales como: i) No puede ser un interés abstracto, sino que debe ser perfectamente identificable, ii) Debe ser actual, no pasado ni especulativo al futuro, iii) Responde a una utilidad colectiva, no particular ni a terceros y iv) No puede entrar en conflicto con los derechos fundamentales.

Hasta aquí, hemos constituido una aproximación de la definición de interés público pues, nos subsumimos en lo enunciado por Zavaleta (2006) en cuánto sería utópico encasillarlo en un concepto dado que “la extensión de sus alcances e implicancias son de tal magnitud como las que poseen las definiciones de nación u orden público” (p. 208)

Es preciso aclarar que, interés público no es lo mismo que interés recaudatorio. Este último busca subraya García (2000) “procurar al Estado los medios económicos para el ejercicio de su actividad” (p.86). Podríamos incluso por analogía advertir que, así como el Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, el interés recaudatorio forma parte del interés público en tanto, es de interés general que el Estado persiga un interés recaudatorio para contar con ingresos económicos y así satisfacer las necesidades públicas. Sobre esto, (Villanueva, 2005) acentúa que, un sistema tributario justo, debe encontrar un equilibrio entre recaudar y los derechos fundamentales de las personas.

Sobre el marco legal

Ahora, cuando el CT expresa que el actuar discrecional se sujeta al marco legal, se refiere a que el despliegue de tal potestad debe ser en consonancia con la legalidad de un Estado.

En el Derecho, la legalidad en un principio jurídico fundamental el cual simple y llanamente, invoca el respeto a la ley, a la normativa regulada.

Rolando Tamayo & Salmorán (2005), abordan:

“[...] el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener apoyo estricto en una norma legal, la que, a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución.” (p.54)

(Mini Miranda, 2017) postuló que una de interpretación sistemática, este principio exige a la Administración acatar lo normado en la constitución, LPAG, los principios generales del Derecho y la Jurisprudencia.

Como vemos, ello configura también un límite a la discrecionalidad, quizá no establecido explícitamente, pero sí de forma implícita.

De esa manera, tenemos que la Administración está sometida al Derecho respecto de:

i) En la Constitución, derechos fundamentales del contribuyente (como el derecho a la intimidad), ii) En la LPAG, principios del Derecho Administrativo (Principio del debido procedimiento), iii) Los principales generales del Derecho y la iv) Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y Tribunal Fiscal.

Principio del debido procedimiento

El proceso, es un instrumento que permite resolver indica (Bernardis, 1995) conflictos intersubjetivos, contribuyendo de esa forma, a la convivencia social pacífica.

(Terrazos, 2001) realza que dicho proceso no sólo tiene que entenderse como un mecanismo rígido, sino que el mismo debe gozar de ciertos elementos que lo permitan convertirse en un debido proceso o proceso justo respetuoso de los derechos de las personas que acuden a su auxilio.

De tal forma, el mismo debe ser entendido desde una doble perspectiva formal y sustantiva. Desde la perspectiva formal, como su nombre lo indica, hace alusión a las formalidades que se exigen mínimamente para la configuración del mismo. Son requisitos que no tienen nada que ver con el fondo del asunto; mientras que, desde la perspectiva sustantiva, está se basa en que el proceso debe ser respetuoso de los derechos de los justiciables. Lo cual, demanda que no sólo se desarrolle un juicio, sino que el mismo, no sea contrario a un proceso justo. Así, para llegar a ello, toda decisión administrativa debe ser motivada y razonable, que prescriba la arbitrariedad y lo excesivo.

El principio de motivación

(Pérez, 2005) constata que se trata de un principio constitucional, el cual atañe que toda decisión debe ser justificada, es decir, explicar las razones por las cuales se llegó a la misma. Este principio hace la diferenciación entre un acto racional y otro arbitrario, porque en la arbitrariedad no se exponen los motivos del actuar sólo es guiado por el mero capricho.

Como vemos, con la discrecionalidad si bien se le ha concedido un margen de arbitrio a la Administración, ésta tiene que tomar decisiones racionales o motivadas, que encuentren sustento en un razonamiento lógico. Recalca Rodríguez Arana (2011) que, “la calidad del servicio que un órgano del Estado brinda se mide por el grado de explicación de la motivación de los actos administrativos que realiza”. (p.221)

Principio de razonabilidad y proporcionalidad

(Muñoz, 2013) perfila que por “razonable” se entiende aquello que es justo y conforme a la razón. Al respecto, (Villegas, 2015) enfatizó que este principio está vinculado a la esencia misma de un Estado Constitucional de Derecho, el cual exige que todas las decisiones que se tomen respondan a criterios de racionalidad y no sean arbitrarias.

Así, este principio confabula como orden humano de adecuar las decisiones a lo lógicamente sensato e idóneo. Ya lo decía, (Aristóteles, 1997) en su famosa obra “La política” “La justicia es una necesidad social, porque el derecho es la regla de la vida para la asociación política, y la decisión de lo justo es lo que constituye el derecho” (p. 22).

En relación con la discrecionalidad, el TC sostiene que este principio “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos” (Exp. N° 0006-2003-AI/TC)

Cómo se evidencia, bajo este principio, la Administración en cada actuación discrecional deberá justificar de manera clara e inequívoca sus razones, la cuales deben constreñirse con el ordenamiento jurídico en general para no menoscabar las garantías constitucionales de los contribuyentes. Muy bien arribo Fernández (1998)

“El único poder que la Constitución acepta como legítimo es, pues, el que se presenta como resultado de una voluntad racional, es decir, de una voluntad justificada y, por lo tanto, susceptible de ser entendida y compartida por los ciudadanos y, en esa misma medida, de contribuir a renovar y reforzar el consenso sobre el que descansa la convivencia pacífica del conjunto social” (p. 95-96)

Echamos a ver qué, bajo este principio, una decisión no sólo se agota en exponerla, sino que la misma debe ser racional, lógica y que no vulnere el ordenamiento jurídico en general (especialmente derechos fundamentales).

Cabe recalcar que si bien la Constitución, el CT y la LPAG toman indistintamente los principios de razonabilidad y proporcionalidad, nosotros seguimos la tesis de (Córdova, 2005) quien adopta una posición conciliadora manifestando que son esencialmente lo mismo (identidad sustancial). Incluso, el TC en su jurisprudencia remarca que “puede establecerse, prima facie, una similitud entre ambos principios, en la medida que una decisión que no respeta el principio de proporcionalidad, no será razonable” (EXP. N.º 2192–2004–AA/TC)

El mismo interprete en otra jurisprudencia resalta que “más allá de la convención doctrinaria que admite su autonomía como concepto, en puridad, la proporcionalidad es una modalidad más de la razonabilidad” (EXP. N.º 0090–2004–AA/TC)

Bajo ese sentido, para fines de este trabajo, no trataremos de manera diferencial estos principios sino de manera unitaria. Remarcando que, cualquier decisión que se tome ignorando los mismos es contraria a Derechos y a los preceptos constitucionales que propugna nuestro estado, por lo que su no aplicación traería como consecuencia la contraposición al principio de interdicción a la arbitrariedad.

Principio de interdicción a la arbitrariedad

Comencemos perfilando que, nuestra Constitución no ha recogido dicho principio como si lo ha hecho, por ejemplo, la Constitución Española de 1978; no obstante, mediante el Exp. N°0090-2004-AA que recoge el caso Callegari, el TC ha fijado al mismo, como aquel que proscribire la arbitrariedad. Nos encontramos ante una noción, como bien lo denota Marcial Rubio, incorporada en nuestro ordenamiento por la jurisprudencia del TC.

Al referirnos a lo arbitrario, Cervantes (2016) acota que su concepto recae en tres acepciones: “a) lo arbitrario entendido como decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica; b) lo arbitrario entendido como aquella decisión despótica, tiránica y carente de toda fuente de legitimidad; y e) lo arbitrario entendido como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.” (p. 49).

Grández (2010) destaca que este principio compele a que toda decisión que provenga de un poder público -así sea bajo facultades discrecionales- debe ser fundada en razones objetivas. Estamos ante una regla que tiene como finalidad, desterrar toda arbitrariedad de la actuación pública.

Bajo lo expuesto, observamos que el mencionado principio no se entiende como un concepto principal sino, remarca Cueva (2012) es un acompañante del concepto de motivación, del principio del debido proceso y el de razonabilidad y proporcionalidad. Tal confabulación, la encontramos en la jurisprudencia del TC, cuando el mismo puntualiza:

“Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad (...). En esa medida, este Tribunal debe enfatizar que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en tanto constituye una condición impuesta por la Ley N.º 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo”. (Exp. N°03891-2011- PA/TC)

Principio de seguridad jurídica

Siches () expone que” La motivación que impulsa al hombre a establecer reglas de derecho es la urgencia de crear un orden cierto y de seguro cumplimiento, pues aun cuando el derecho está abocado a la realización de valores de rango superior -a cuya luz debe justificarse- sin embargo, debe, ante todo, y previamente, crear una situación de seguridad" (p.534)

Macchiavello (1961) subraya que seguridad, en su acepción lata, es un estado de certidumbre vital, es un sentimiento de saber a qué abstenerse. Ahora, cuando hablamos de seguridad social, Delos () interpreta que es saber que estamos ante un Estado protector. Esto no es más que, la seguridad jurídica.

Sobre este principio, Kemelmaier de Carlucci (1998), manifiesta que “es la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en saber o poder predecir cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho” (p. 6)

Treitschlze apuntaba: "Un estado que deje la más pequeña duda acerca de la estabilidad de su querer y de sus leyes destruye el sentimiento del derecho. La ley positiva brinda la certeza del derecho, hace saber a los hombres lo que deben hacer o no hacer y a qué consecuencias se exponen haciendo o no haciendo" (p.66) En razón de ello, advertimos que dicha seguridad jurídica busca que el arbitrio quede sujeto a la voluntad objetiva de la ley (certeza de la acción y estabilidad del sistema); consecuentemente, notamos que sólo se goza de esta seguridad en un Estado de Derecho.

Básicamente, cuando nos abocamos a este principio, tenemos que se refiere a la certeza o predictibilidad que tiene el ciudadano de saber que, ante determinada acción, sabrá la reacción del Estado, en cuanto normativa aplicable y los efectos de la misma. Por ello,

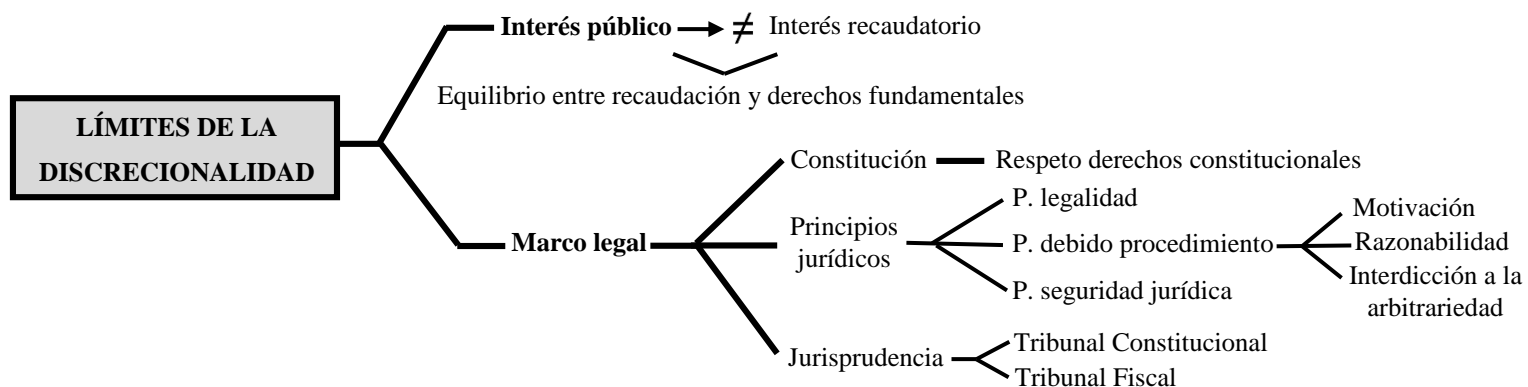
Arazola (2013), denota que en el mencionado principio confabulan dos elementos: Certidumbre respecto de las normas (derechos y deberes) y certeza en la aplicación de dichas normas, conociendo de esa forma, la consecuencia jurídica que arraiga.

Si bien, es una figura que no ha sido recogida en nuestra Constitución, en referida jurisprudencia el TC ha enaltecido que:

“La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad” (Exp. N° 016-2002-AI/TC)

En materia tributaria, Serrano (2018) trae a contra luz los supuestos en los que se vulnera este principio, por mencionar: “La burocracia en la aplicación del sistema fiscal, la complejidad de la redacción normativa, la frecuencia en los cambios legislativos de carácter fiscal, la desigualdad en la aplicación de los procedimientos tributarios, los cambios de criterios en la Administración Tributaria, la falta de transparencia de los procedimientos tributarios y la publicación de las normas y actos con impacto en la esfera de los derechos y garantías de los contribuyentes”.(p.12)

ESQUEMA N°04: LIMITES DE LA DISCRECIONALIDAD



Nota: Elaboración propia

1.2.2. Fiscalización

1.2.2.1. Generalidades

Obligación tributaria

Comencemos puntualizando lo que relató Cristina Lizarzaburu en cuanto, para que surja una obligación primero debe existir un vínculo que habilite el cumplimiento de dicha obligación. Así, en este caso, tenemos que ha de existir una relación jurídica entre un acreedor y deudor, y cómo estamos en un marco tributario (económico), este deudor está obligado a cumplir con el pago de una determinada suma de dinero establecida por ley. (Art. 1 CT)

Como vemos, en tal obligación, se presentan los siguientes elementos: a) Sujeto activo: El acreedor de la prestación tributaria; estos son, el Gobierno Central, Regional, Local y entidades públicas con personería jurídica. (Art. 4 CT) b) Sujeto pasivo: El obligado a efectuar la prestación tributaria, ya sea como contribuyente o responsable -no es contribuyente, pero está obligado a cumplir con la obligación-. (Art. 5 CT) y c) Hecho imponible: Hecho contemplado en la ley que al darse se convierte en un hecho generador por lo cual, habilita la exigencia de la obligación tributaria.

Cabe mencionar que, conforme lo expone la UNED existen obligaciones sustanciales y formales; en torno a las primeras, es el requerimiento de pagar el impuesto que corresponde y en cuanto a las segundas, es la exigencia de seguir un determinado procedimiento para poder cumplir con la obligación sustancial.

Nacimiento y determinación de la obligación tributaria

Palomino (2018) esclarece este punto de la siguiente manera:

“Así, la obligación tributaria nace con carácter obligatorio nunca voluntario y siempre se desprende del texto de la ley, lo cual permite identificar que las obligaciones económicas se deben ajustar siempre al principio de legalidad. De tal forma que **una vez que coincide el actuar del sujeto con lo dispuesto por la ley, el efecto jurídico es la relación jurídica tributaria, y de esta, el nacimiento de la obligación, pero es necesario que la misma se determine y liquide**, actos que se dan conjuntamente pero que tienen características propias; la determinación es el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, la valoración y vinculación del actuar del gobernado, ahora contribuyente, con lo dispuesto por el texto legal de manera estricta, así, la autoridad expresa las razones por las que nace la obligación; pero esto no es suficiente, es necesario cuantificar la misma, y es entonces cuando se constituye la liquidación, entendida como la expresión numérica de la obligación.” (p.7)

Sobre dicha determinación, (Sevillano, 2014) expuso un dato interesante, respecto de que existen teorías que tratan de explicar su efecto; esto es, si es declarativa o constitutiva. En relación a la primera, tiene defensores como Jarach, Giuliani y Valdés, los cuales exhortan que la obligación tributaria nace cuando se comete el hecho previsto en la ley, y la determinación de la misma es un acto posterior meramente declarativo. Cabe recalcar que esta teoría es la que sigue nuestro Código Tributario. Por otro lado, la segunda teoría defendida por Griziotti y Berliani, refutan que la obligación tributaria resulta exigible no desde su nacimiento que para ellos es un acto preparatorio sino desde su determinación.

Modalidades de la determinación de la obligación tributaria

Siguiendo a (Huamaní, 2015) existen tres modalidades de ejecución de la determinación de la obligación tributaria; esta puede darse por: i) Autodeterminación: Cuando el deudor la determina a través de la declaración tributaria, ii) Heterodeterminación: Lo realiza la AT, sobre base presunta o cierta y iii) Determinación mixta: La ejecuta la AT conjuntamente con el deudor tributario.

En atención, a la primera modalidad, Calvo (2000) contempla que “Esta liquidación realizada por el sujeto pasivo, es hoy la regla general en todos los ordenamientos modernos debido al considerable aumento de la tributación en las últimas décadas y en consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y de las declaraciones de estos (...)” (p. 327). Asimismo, Sáenz (1997) afirma que “la autodeterminación está sujeta a la verificación por parte de la AT, mediante los conocidos procesos de fiscalización, en consecuencia, su certeza se concreta firmemente luego de la intervención fiscal” (p. 106)

De lo anterior, se desprende que, si los deudores no cumplieron adecuadamente con los deberes formales emanados de la determinación, entonces la AT solo a través del procedimiento de fiscalización, podrá modificar su declaración indicando los fundamentos y reparos que corresponda.

1.2.2.2. Naturaleza, definición y finalidad

Es preciso enfatizar que, en el ordenamiento tributario, hay dos formas de ver la fiscalización; por un lado, el Código Tributario lo enmarca como una función y facultad y por el otro, desde la doctrina y jurisprudencia, se establece como un procedimiento.

En sentido amplio, la fiscalización se entiende como una facultad; ya que, la misma es inherente a todo órgano administrador de tributos para poder sustentar atribuciones que se ejercen en el ámbito de su competencia. Por otra parte, hablamos de una fiscalización en

sentido estricto, cuando se asimila a la fiscalización como una función. La misma que ha sido otorgada por Ley para el cumplimiento de sus deberes. Por último, al hacer referencia a la fiscalización como un procedimiento, se habla de aquel procedimiento que inicia la Administración Tributaria en virtud de la facultad que ostenta y función que se le ha sido asignada. (Zegarra Vílchez, 2017).

De lo dicho, tenemos que el procedimiento de fiscalización está conformado por actos de comprobación e investigación independientes y sucesivos que buscan producir una resolución final (resolución de determinación y de ser el caso, de multa) que demuestre cuál es la correcta y verdadera determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente. La misma se encuentre regulada en su propio reglamento, según Decreto Supremo N°085-2007-EF.

Vera (2017) detalla que dicho procedimiento abarca la “inspección, auditoría, investigación, examen, evaluación, control del cumplimiento, presencia fiscalizadora en el terreno, requerimientos generales de información, acciones inductivas, cruce de información, aplicación de presunciones, inspecciones de locales y medios de transporte, etc.), con el propósito de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados” (p. 17) Incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Esta facultad, tiene sustento jurídico, advierte Bravo (2016) 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. 570)

(Zegarra, 2015) pone sobre la mesa que, la finalidad de la fiscalización no es solo incrementar la recaudación fiscal y determinar la correcta obligación tributaria (sustancial y formal), sino que es también la certeza de que se haya realizado los hechos imposables, así como, salvaguardar y custodiar toda la información que le permitió llegar a dicha certeza.

1.2.2.3. Papel de la discrecionalidad en la fiscalización

De conformidad con el artículo 62° del CT, la facultad de fiscalización de la SUNAT se ejerce en forma discrecional.

(Calderon, Grosso & Mechán, 2017) reparan que, la AT utiliza la discrecionalidad en la fiscalización para: Seleccionar los contribuyentes que serán fiscalizados, elegir los tributos y periodo a fiscalizar, determinar cuáles serán los puntos a revisar, precisar el tipo de fiscalización que se llevará a cabo, fijar que documentación se solicitará, establecer plazos y

horarios de las actuaciones, conceder prórrogas y planificar la fiscalización. Así también, según la jurisprudencia del TF puede: inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza cuando haya la posibilidad de estar ante una evasión tributaria. (RTF N° 06246-1-2002) Clases de fiscalización.

1.2.2.4. Clases de fiscalización

Informa la (SUNAT, 2020) que existen tres tipos de fiscalización, esta puede darse de manera integral, parcial o parcial electrónica. i) De la fiscalización integral, como su nombre lo indica, es una auditoría exhaustiva de los libros, registros y documentos del contribuyente por un tributo y periodo determinado en el plazo de un año, ii) De la fiscalización parcial, está a diferencia de la completa, sólo revisa uno o algunos elementos de la obligación tributaria por el plazo de 6 meses - salvo que exista complejidad o evasión fiscal-, y iii) De la fiscalización parcial electrónica, se realiza sin necesidad de acercarse al domicilio o sede del contribuyente sino desde las propias instalaciones de la SUNAT con un plazo máximo de 30 días.

1.2.2.5. Síntesis del procedimiento de fiscalización

Al hablar de procedimiento, debemos hacer una distinción con el proceso. Por proceso, entendemos a la mención de etapas que existen para ejecutar una actividad; mientras que, por procedimiento, nos referimos a una minuciosa explicación de cómo se llevarán a cabo cada una de esas etapas.

Enfatiza Castro (2014) que,“(…) la fiscalización es un proceso continuo y permanente, que no tiene fin. La idea que está detrás es que el administrado sienta la presencia de la Administración cuando realiza actos que pueden constituir hechos imponibles” (p. 56).

Ya se ha puntualizado que, este procedimiento cuenta con un reglamento en el cual, se han establecido y determinado sus reglas. De esa forma, de la revisión del mismo, los pasos que sigue la AT, son los siguientes:

I) Seleccionar el contribuyente que será fiscalizado. En relación con ello, (De la Vega, 2013) enfatiza que no se trata de fiscalizar por fiscalizar, sino que se debe realizar dicha inspección, cuando se tenga conocimiento certero de que existe actuaciones irregulares por parte de los contribuyentes.

II) Seleccionado el contribuyente, la AT notificará al mismo con la carta de presentación y el primer requerimiento. Cabe indicar que ambos documentos deben notificarse juntamente; no obstante, de no darse tal supuesto, siguiendo lo establecido en el artículo 1 del Decreto Supremo N°085-2007-EF (Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT), prevalecerá la fecha en la que se notificó el último documento.

Sobre esta notificación, menciona (Castro, 2014) debe contener lo siguiente: “El contribuyente que va a ser objeto de la revisión, el periodo y tributo objetos de revisión, el funcionario de la Administración competente que ordena la fiscalización y los funcionarios que van a realizar la fiscalización” (p. 57)

“La notificación de los actos de la Administración Tributaria se consideran válidamente efectuados cuando se realice en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras este haya comunicado el cambio de domicilio”. (RTF 257-3-99)

A través del primer requerimiento, se solicita al sujeto fiscalizado que emita la documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Lo que se busca en este paso es "que los contribuyentes proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible" (RTF N°9515-5-2004). Dicho requerimiento inicial, puede ser prorrogable y así, postergar la fecha de entrega.

III) La SUNAT recepciona dicha información para verificarla, la cual pasa por dos filtros; primero se analiza los libros de contabilidad y posteriormente, las declaraciones juradas mensuales y anuales.

El C.T no establece que la administración debe otorgar un plazo para que los contribuyentes exhiban sus registros contables, salvo cuando sea solicita por razones justificadas (no menor de 2 días hábiles). En casos de informes y análisis, se debe otorgar un plazo no menor de 3 días hábiles.

IV) Resultado del requerimiento

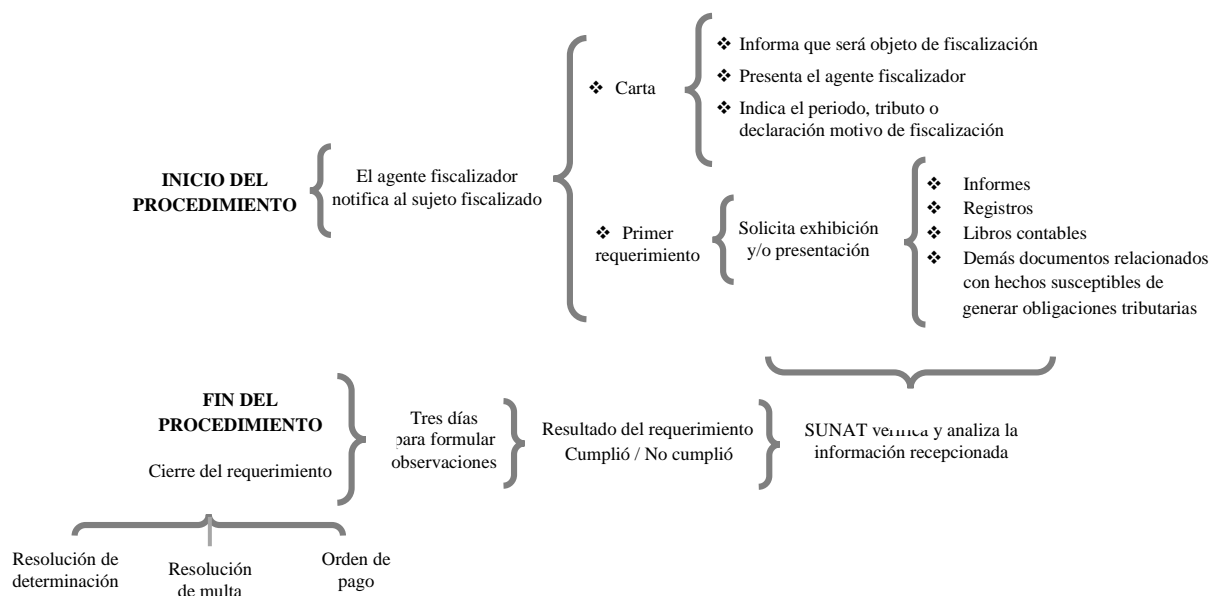
V) De darse el caso que el contribuyente no exhiba toda la información solicitada, se realizará un segundo requerimiento.

VI) Concluido el proceso de fiscalización, la Administración tributaria emitirá, según corresponda:

1. Resolución de Determinación
2. Resolución de Multa
3. Orden de Pago

"(...) Se tiene que el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la resolución de determinación o de multa, en el que la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor; destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria; en tal sentido, **en tanto no se produzca la notificación de las citadas resoluciones al deudor tributario no puede afirmarse que el procedimiento de fiscalización ha concluido, pudiendo la Administración, requerir a los contribuyentes información adicional mediante requerimiento a efecto de aclarar algún aspecto determinado**, más aun si ello obedece a nueva información proporcionada por terceros y modificar las observaciones inicialmente efectuadas en dicho procedimiento lo que debe ser puesto en conocimiento del deudor tributario". (RTF N°02102-4-2010)

ESQUEMA N°04: PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN



Nota: Elaboración propia

1.2.3. Derecho a la intimidad

1.2.3.1. De la intimidad: Origen y concepto

Origen

(Espinoza, 2018) manifiesta que, para algunos autores, el nacimiento del concepto de intimidad surgió con el cristianismo, más específico, con San Agustín y propiamente dicha, con Santo Tomás. San Agustín, por su parte, denota acerca de la interioridad; mientras que, Santo Tomás supera ello, aclarando que no es lo mismo interioridad que intimidad, pues la diferencia radica en que la primera la tienen todos los seres materiales y la segunda, sólo los seres racionales en tanto, la intimidad hace referencia a la conciencia que tenemos sobre nosotros mismos como sujetos irrepetibles y también, la vincula con la dignidad de la persona ya que, involucra la atmósfera de la libertad.

Concepto

(Yépes, 1996) aclara que al referirnos a la “intimidad” de la persona, hacemos alusión al mundo interior de la misma, que comprende lo más recóndito de ella; como son sus pensamientos, sentimientos, deseos, ilusiones, etc. Martí (2007) ensalza que estamos antes “el conjunto de vivencias personales cuyo perímetro gira en torno al ámbito más nuclear del yo personal” (p.50). Aquello que, sólo esta persona sabe y que, sólo si esta desea, puede darlo a conocer. Goffman (2015) hace una interesante comparación e identifica “el espacio público con el escenario donde se representa la obra, y la privacidad o intimidad con el espacio entre bastidores, visible a unos pocos” (p.35).

Autores como (Pardo, 1996) consideran que, el fuero de la intimidad permite que la persona se conozca por quien es realmente, su verdad esencial; de esta forma, al saber quién es, se sentirá dueña de sí y, por ende, actuará con libertad, cómo está deseando, tendiendo control sobre dichos actos y los efectos del mismo. Si tenemos intimidad, tendremos libertad y para fundamentar esta afirmación, González (1990), menciona: “se puede privar a alguien de su vida privada - un recluso, por ejemplo - pero nunca se le puede privar absolutamente de su intimidad” (p. 32)

Espinoza (2018) sintetiza todo lo anterior, enfatizando que la intimidad se entiende: “como autoconsciencia (concepto filosófico); como control del acceso a la información y al contacto físico sobre uno mismo (concepto psicológico); y como la esfera privada o ámbito de libertad del ser humano, reconocida socialmente y garantizada por el Derecho (concepto sociológico)”. (p. 35).

Cerramos la idea, con lo englobado por Sáenz (2018) “La intimidad es la esfera más interna del ser humano, posee un valor absoluto, incuestionable e inviolable, que no puede ser invadida por particulares terceros o el propio estado y requiere consentimiento de su titular para participar de ella” (p. 19)

1.2.3.2. Del derecho a la intimidad

1.2.3.2.1. Definición

La Corte Constitucional define a este derecho como “la existencia y goce de una órbita reservada en cada persona, exenta del poder de intervención del Estado o de las intromisiones arbitrarias de la sociedad, que le permita a dicho individuo el pleno desarrollo de su vida personal, espiritual y cultural” (p.212)

De lo expuesto, se entiende que el derecho a la intimidad protege un ámbito personal en el que, el individuo puede válidamente no permitir la injerencia del Estado o de la sociedad, salvo consentimiento o decisión judicial que habilite lo contrario.

López (2017) sostiene que su esencia radica “en el poder de autodeterminación sobre el alcance de la información, al excluirse del conocimiento social” (p. 22) y su objetivo, apunta Gatica (2018) es “evadir cualquier tipo de persuasión, interés, curiosidad o fisgoneo dentro de la zona de exclusión personal” (p. 19).

Castro (2016) señala que “toda persona es titular a priori del derecho a la intimidad y que, por el hecho de serlo, es la única que se encuentra legitimada para permitir que los datos concernientes a su vida personal sean divulgados.” (p.22)

Asimismo, el autor mencionado, manifiesta que el derecho a la intimidad como cualquier derecho, es irrenunciable y posee como finalidad asegurar los intereses morales de su titular, protegiéndolo de posibles vulneraciones tanto individuales como sociales.

1.2.3.2.2. Naturaleza jurídica

La intimidad es un derecho natural que ha sido positivizado, así como, reconocido constitucionalmente. **i)** Es un derecho natural universal porque es propio de la humanidad del hombre y la necesidad que tiene este, de tener un ámbito privado fundamental para su autorrealización, que no puede ser arrebatado por terceros. Este derecho es válido para todos los hombres, en todos los lugares y en todos los tiempos. Por tanto, bien lo revela (Nogueira, 2018) es un derecho que, aunque no se encontrara escrito, existe. (Valor) **ii)** Es un derecho positivizado porque está reconocido en el ordenamiento jurídico, establecido por lo justo y será válido cuando siga la esencia natural del mismo. (Contenido) **iii)** Este derecho al ser

reconocido como tal, se encuentra recogido en nuestra Constitución como un derecho fundamental según el artículo 2 numeral 7 que expresa “toda persona tiene derecho al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar, así como a la voz y a la imagen propia” (Protección)

1.2.3.2.3. Marco legal

Artículo 2 inciso 7 de la Constitución Política del Perú “Toda persona tiene derecho al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar, así como a la voz y a la imagen propias. (...)”

Artículo 14 del CC “La intimidad de la vida personal y familiar no puede ser manifestada sin el asentimiento de la persona o si ésta ha muerto, sin el de su cónyuge, descendientes o ascendientes”.

Cabe agregar que, los cuerpos internacionales también lo recogen; así tenemos: i) La Declaración Universal de Derechos Humanos que en su artículo 12 establece “nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su domicilio o su correspondencia, que dañe su honra o su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”. ii) El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 17 establece “nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o su reputación” y iii) La Convención Americana de Derechos Humanos en su artículo 11 manifiesta “toda persona tiene derecho al respeto de su honor y al reconocimiento de su dignidad. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su domicilio o su correspondencia, que dañe su honra o su reputación”.

1.2.3.2.4. Características

(Romero, 2018) citando cierta jurisprudencia colombiana (Sentencias T-437 de 2004, T-134 de 2005 y T-718 de 2003) echa a ver que alrededor de este derecho se despliegan dos características; las cuales son: i) Disponibilidad, con la que goza el titular de este derecho para resguardar o poner en conocimiento determinada información o datos que se encuentran fuera del conocimiento de terceros, y ii) Relativo, porque no es un derecho absoluto dado que el mismo puede relativizarse; por ejemplo, los reclusos tienen reducido este espacio de privacidad dada su circunstancia.

1.2.3.2.5. Dimensión, contenido y alcance

En cuanto a la dimensión de este derecho, (Peralta, 2021) presenta dos: i) Dimensión negativa, la cual reconoce a la intimidad como una garantía que posee la persona por ser tal, prohibiendo la intromisión sobre la misma y obligando a los terceros a no inmiscuirse en dicho ámbito, y ii) Dimensión positiva, está exige a los ordenamientos una regulación adecuada de la misma así como, que se establezcan mecanismos que rechace intromisiones ilegítimas para poder tener mayor dominio sobre la permisividad que se da de la esfera íntima.

Por otro lado, (Rojas, 2015) hace ver que el contenido que protege este derecho, es el siguiente: i) La autonomía, porque podemos decir sobre nuestra vida libremente, ii) La tranquilidad, porque tenemos el derecho a ser dejado en paz y iii) El control de información de la vida de una persona, ya sea para mantener oculto ciertos datos o darlos a conocer a terceros.

Ahora, respecto al alcance de este derecho en cuanto su ámbito de protección, (Romero, 2018) revela que hay dos, a saber: i) Ámbito restringido, que protege lo íntimo como “Las prácticas sexuales, las condiciones de salud de cada persona, las comunicaciones personales, las creencias religiosas y cualquier tipo de comportamiento que requiera para su conocimiento la revelación autónoma del individuo” (p. 4) y, ii) Ámbito amplio, que alude a la privacidad de las esferas “familiar, social y gremial”.

En relación al punto de alcance, cabe enfatizar que dicho derecho no tiene carácter absoluto pues, en determinados supuestos tendrá que ceder frente a otros bienes jurídicamente protegidos – como, por ejemplo, el interés público- siempre que ello “esté justificado”. Entonces, se entiende que, sólo habrá injerencia del mismo cuando la decisión sea motivada, ya que lo que se busca es “prever que la ejecución de dicho derecho sea respetuosa de la dignidad de la persona y no constituya violación a otro tipo de derechos inherentes al ser humano”. Claro está que, dicha motivación, no sólo es expresar argumentos jurídicos, sino que conforme se ha expuesto en el primer apartado de este trabajo, la misma debe ser revestida de “la sana crítica y razonamiento de la autoridad actuante”.

De la mano con ello, Villalba (2021) refiere que “Habrá que ponderar siempre el interés público para justificar el sacrificio del derecho a la intimidad, a cambio de la posible obtención de indicios probatorios que pueden llegar a esclarecer situaciones jurídicas oscuras, sosteniendo que no se pueda llegar a la verdad material de otro modo.” (p. 4)

1.2.3.2.6. Importancia

La importancia de este derecho, asegura (Celis, 2005) recae en que permite el desarrollo íntegro de la personalidad del individuo en cuanto hace posible la existencia de su mundo interior y, a la vez, se erige como defensa frente a las intromisiones de terceros de aquella información o datos que no se quieren dar a conocer públicamente. Básicamente, su valor repercute en el derecho a “una vida íntima que debe no solo ser respetada, sino también protegida por el Estado”.

1.2.3.2.7. Vulneración

Carbonell (2005) identifica que se afecta la intimidad con: “la acción o intrusión en un espacio o zona propia, y con la intromisión informativa sobre hechos, datos o aspectos relativos a la vida privada de una persona. Puede hablarse en consecuencia, de una intimidad “territorial” y de una intimidad “informativa”, que también puede llamarse confidencialidad. “(p.2)

Lo mentado, trae como consecuencia irreparable, ocasionarle al afectado un daño moral. Según Brebbia (1989) “el daño moral viene a ser toda lesión o menoscabo de un derecho subjetivo o interés legítimo, de carácter extrapatrimonial, sufrido por una persona como resultado del accionar ilícito de otra” (p.85). En otras palabras, es el sufrimiento espiritual provocado a una persona por un determinado hecho.

Trayendo a colación la sentencia del TC N°004- 2004-AI de fecha 21 de setiembre de 2004, el carácter económico del derecho a la intimidad se materializa en la reserva tributaria, que busca preservar la información económica de los ciudadanos susceptible de construir una "biografía económica" del mismo.

1.2.3.2.8. Materialización de la esfera tributaria

La SUNAT ha emitido algunos informes respecto de la materialización de este derecho en la esfera tributaria, exponiendo lo siguiente:

“La Administración Tributaria tiene la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto a las actividades de los terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo éstos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido (...) no habiendo establecido la normativa vigente excepción alguna respecto al tipo de información a solicitar” (Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000)

“La Administración Tributaria tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas. (...)” (Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200)

II. Materiales y métodos

“La Administración Tributaria tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas. (...)” (Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200)

En este apartado, traemos a colación -de manera resumida-, la metodología que hemos seguido en el proyecto. En ese sentido, para seguir un orden, la dividiremos en puntos; así tenemos:

Primer punto, esta investigación fue cualitativa. Básicamente, porque no se han empleado datos numéricos; sino, por el contrario, los datos recogidos fueron documentales. Pudiendo con la información al alcance, analizar nuestro objeto de estudio (Proponer parámetros a la actuación de la Administración Tributaria para que no vulnere la intimidad del contribuyente cuando fiscalice en ejercicio de su discrecionalidad). En cuanto a la redacción de esta investigación, se usó el paradigma interpretativo. Pues, primero comprendimos la información de nuestras variables de estudio (Discrecionalidad, la fiscalización y el derecho a la intimidad del contribuyente) y luego expusimos en nuestros propios términos todo lo relacionado con ellas.

Como segundo punto, ponemos sobre las íes, que el método seguido para conducir este trabajo ha sido el método analítico. En la medida que, se realizó una revisión minuciosa en torno a las particularidades de nuestras variables de estudio dividiéndolas en acápites diferentes.

Como tercer punto, la técnica que usamos para la revisión de dicha literatura fue el análisis bibliográfico de distintas fuentes. De la mano con ello, el instrumento que coadyuvo a la recolección de la información obtenida por las fuentes empleadas, fue el fichaje. Fueron fichas tanto textuales como bibliográficas. En relación a las textuales, las usamos para reproducir las ideas de autores y poder esclarecer algunos datos de nuestras variables; y respecto, de las bibliográficas, estas permitieron anotar en nuestro cuerpo todas las fuentes que se consultamos: Libros, tesis y recursos electrónicos.

III. Resultados y discusión

Siguiendo el esquema de un proyecto de investigación, el último punto comprende en poner sobre la mesa todos los hallazgos encontrados, y así discutirlos para lograr proponer una solución a nuestro problema teniendo en cuenta las salidas ya propuestas.

3.1. Escaso tratamiento de la figura de la discrecionalidad

En el primer acápite, enunciamos la información referente a la discrecionalidad, a partir de la cual podemos deducir que dicha figura es abordada por la doctrina y en pocos casos en la jurisprudencia, más no en la normativa general y mucho menos en la tributaria. Ahora, en cuanto a la fiscalización, si bien el artículo 62 alude a la discrecionalidad lo hace mencionándola someramente, así como, la norma IV del TP del mencionado código, en donde se acuñan sus límites.

Al no conocerse exactamente lo que aborda dicha figura, ocasiona que la misma sea confundida con la arbitrariedad o la libertad sin responsabilidad, sin freno alguno; no obstante, ya en el marco teórico, hemos puntualizado sus diferencias.

Frente a dicha confusión, autores como Mur Valdivia, Zuzunaga del Pino, Hernández Berenguel y Zolezzi Moller, han aprovechado la situación para sostener que la solución a ello sería la eliminación de dicha figura en el ordenamiento tributario. En contraposición a tal teoría, tenemos a Vega Rengifo, Gamba Valega, Najjar Bustamante y Soria Aguilar quienes resaltan la ventaja que proporciona la misma; la cual es, esa apreciación que se le concede a la AT para tomar decisiones de acuerdo corresponda cuando se presente un caso no contemplado en la ley.

Por nuestra parte, compartimos la segunda teoría, puesto que la figura en cuestión, es una realidad que no se puede negar dada la transcendencia de la misma en la inmensurable realidad jurídica. Dicho ello, se nos hace precioso compartir lo esbozado por Juan Ignacio Moreno Fernández (1998) cuando subraya que “Suprimir la discrecionalidad de un ordenamiento es algo que, lógicamente, no resulta posible, dado que, en muchas ocasiones, se necesitará del criterio administrativo (su experiencia o conocimiento, por ejemplo) para adoptar la decisión más adecuada al Derecho y más conforme con el interés público prevalente” (p.2)

En proporción a lo que puntualizamos, somos de la idea que resulta necesario tratar a la discrecionalidad en un apartado específico dentro del marco tributario; ello, por las siguientes razones que, en la simpleza guardan una lógica: i) Comprensión: La discrecionalidad es una figura de difícil entendimiento por su contenido y alcance, ii) Orden:

Para que el CT no sólo haga una mención pobre de la misma en distintos apartados sino que, se derive a su propia sección, iii) Mejor aplicación: Porque si concebimos correctamente dicha figura, se aplicara como debería y iv) Darla a conocer: Tanto para los que fiscalizan como los fiscalizados.

Cuando hablamos de ceñir a la discrecionalidad en un sólo apartado, no nos referimos a repetir lo englobado por la doctrina y jurisprudencia; más bien, enmarcar y resaltar lo importante como es delimitar de que trata tal figura (contenido) y los límites de la misma (alcance).

Sobre lo dicho, puede que surjan posturas en contra en tanto si ya la doctrina y la jurisprudencia lo enervan, deviene en repetitivo tratarlo en materia tributaria; ¿no obstante, de ser el caso, por qué si se supone que se conoce a tal figura, se aplica incorrectamente? ¿Por qué se presentan vulneraciones a los derechos de los contribuyentes? Al respecto, creemos que referirnos de manera ordenada y textual sobre la misma, posibilitará su conocimiento que permitirá una mejor comprensión y se logrará así, su correcta aplicación.

3.2. Mala praxis de la discrecionalidad en la fiscalización de la SUNAT

En relación con lo anterior, cabe hacer hincapié en que, el tratamiento de dicha figura se formulara en el ámbito que nos compete, que es la fiscalización.

En relación con lo anterior, cabe hacer hincapié en que, el tratamiento de dicha figura se formulara en el ámbito que nos compete, que es la fiscalización.

En lo que concierne a nuestra segunda variable, hemos encontrado que existe una defectuosa aplicación de la figura de la discrecionalidad cuando se fiscaliza al contribuyente, dado que se logra tal vez entender su contenido, pero no los alcances de la misma. Autores, por mencionar los más relevantes, como Cesar Villegas y Patricia Moscoso echan a ver que se vulneran derechos constitucionales en la ejecución de este proceso en nombre de la mal entendida discrecionalidad.

Recalcamos que, el problema que se presenta es amplio y que, por motivos de delimitar el estudio, nos centramos en el menoscabo de un solo derecho como es el de la intimidad personal; sin embargo, ello no imposibilita que expongamos los otros derechos que también se ven afectados bajo el lema de una rápida recaudación de tributos. Tales derechos serian: Derecho a la defensa, al secreto profesional, a no auto inculparse y al debido proceso.

Lógicamente, al violentar derechos constitucionales, se estarían transgrediendo los límites explícitos e implícitos que se erigen frente a ella (actuar dentro del marco legal y en favor del interés público). Límites que han sido explicados en el marco teórico.

Consideramos que, esta mala praxis tiene su razón en que la discrecionalidad no se encuentra precisada dentro del proceso de fiscalización. Esto es, el artículo 62 deja ver que este proceso se sigue bajo esta facultad, pero no expone más, muchos menos aclara si la misma tiene un control.

Razón por la cual, se tiene que regular el actuar discrecional de la AT en el proceso de fiscalización para evitar el curso de este efecto detonante de derechos arraigado de una vaga concepción de la misma.

3.3. Vulneración de la intimidad del contribuyente en la fiscalización discrecional de la SUNAT

Cómo hemos advertido, sólo nos enfocaremos en la transgresión del derecho a la intimidad. Para ello, como ya se adelantó en el título de este trabajo, exhibiremos lo acaecido en el caso Vásquez Wong contenido en el Expediente N°4168 del 24 de septiembre de 2008 resuelto por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional.

El 01 de diciembre de 2005, Fernando Vásquez Wong (gerente general de la empresa Chiclayo Gas S.A.C.) interpuso una demanda de amparo contra el Auditor de la Intendencia Nacional de Administración Tributaria, por vulnerar sus derechos a la igualdad y a la intimidad. Indicó ello debido a que, a través de una orden de fiscalización -que se inició porque se planteó la presunción de ocultamiento de los ingresos de la empresa- el auditor hizo un requerimiento sin transcendencia tributaria; debido a que, intimó a que el contribuyente presente documentos en los que:

“i) Detalle los gastos personales realizados, identificando cada uno de los cargos o egresos de sus cuentas bancarias;

ii) Manifieste, con carácter de declaración jurada, si en los ejercicios 2000, 2001 y 2002 efectuó viajes al exterior, indicando el país o países de destino, si ha viajado solo o acompañado (**de ser este último el caso deberá identificar la identidad y relación que guarda con la persona que lo acompañó**), informando las fechas de salida y de retorno, tiempo de estadía en el exterior y el monto de dinero gastado en cada viaje; y,

iii) Proporcione documentación sustentatoria detallada de los consumos personales y/o familiares de alimentación, vestido, mantenimiento de casa y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros consumos debidamente sustentados.” (Numeral 04 del Requerimiento 00167961 emitido en la Orden de Fiscalización 040073063790)

Frente a eso, con fecha 05 de diciembre de 2005, el Segundo Juzgado del Módulo Corporativo Civil de Chiclayo declara improcedente la demanda bajo el sustento de que no procede la misma porque el Código Tributario prevé procedimientos específicos igual de satisfactorios para cuestionar los actos administrativos en sede judicial.

Al no estar de acuerdo con tal decisión, el recurrente apela dicha sentencia y en segunda instancia, la Segunda Sala Especializada Civil de la CSJL confirma la apelada bajo el mismo argumento.

Llegado el asunto al TC, como recurso de agravio constitucional ocasionado por la sentencia de segunda instancia, el Colegiado comienza aclarando que si bien las instancias precedentes declararon la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional, dada la particularidad del caso (discusión ligada con un derecho constitucional) consideraron que la jurisdicción constitucional era la vía idónea para tratar el mismo y contornear así el derecho a la intimidad frente a la fiscalización de la SUNAT.

“(…) Solo en los casos en que las vías ordinarias no sean idóneas, satisfactorias o eficaces para la cautela del derecho, o por la necesidad de protección urgente, o en situaciones especiales que han de ser analizadas, caso por caso por los jueces, será posible acudir a la vía extraordinaria del amparo”. (Exp. N° 0206-02005-PA/TC)

Ante tal circunstancia, el TC analizó si el requerimiento efectuado por el auditor tenía legitimidad constitucional o dicho de otro modo, si la exigencia del requerimiento guarda proporcionalidad con la finalidad que se busca que es evitar la evasión tributaria.

Del examen realizado, se concluyó que no existió vulneración al derecho a la igualdad, en vista de que en este caso no había una situación de comparación que se podría realizar para verificar que frente a un escenario igual ha sido tratado de manera diferente sin fundamento alguno. Sustentan ello, afianzándose en lo mentado en una de sus jurisprudencias, sobre:

“(…) para plantear un supuesto de tratamiento discriminatorio basado en la diferencia de personas es preciso que se proponga un tertium comparationis válido, esto es. un término de comparación que sea suficiente y adecuado, a partir del cual sea posible constatar que, ante situaciones fácticas iguales, uno de los sujetos de la relación ha sufrido un trato diferente, sin mediar razones objetivas y razonables que lo legitimen [STC 4587-2004-AA/TC. con remisión, a su vez, a las sentencias 0015-2002-AI/TC, 0183-2002-AA/TC; 0552-2002-AA/TC, entre otras)” (Exp. N° 01211-2006-AA/TC)

En cuanto al derecho a la intimidad, enfatizaron que la finalidad que persigue la Administración para demostrar si estamos ante un desbalance patrimonial, es legítima y

concordante con las funciones de la SUNAT; y que, para alcanzarla, requiere conocer cuál es el gasto efectuado por el contribuyente y determinar así, si existe relación entre sus ingresos y egresos.

Hasta ese punto, estaba claro; sin embargo, verificaron que el fundamento 4 punto ii) del requerimiento en cuestión, el auditor solicita al actor que expresa la relación que mantiene con la persona que viajó; lo cual, a todas luces, enerva el TC en el fundamento 14 de la sentencia materia de análisis es “desproporcionado, en la medida que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de este.” Más aún cuando la información en sí misma, no refleja una relevancia tributaria evidente, por lo cual se debió motivar adecuadamente dicho requerimiento (exponer fundamentos). Añade que, la intimidad no es un derecho absoluto y que la misma puede observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales, pero qué tal situación, debe ser justificada dada la importancia del derecho en discusión pues, el mismo “Resulta indispensable para la realización del ser humano, a través del libre desarrollo de su personalidad” (Exp. N°6712-2005-HC/TC)

Por lo cual, al no sustentarlo, tal solicitud devino en arbitraria y afectó de ese modo el derecho en discusión.

Finaliza el caso, resolviendo se declare fundada en parte la demanda en el extremo de la vulneración del derecho a la intimidad por lo solicitado en el fundamento 4 punto ii) del requerimiento efectuado, e infundada en las demás partes que contiene, con lo cual no exime al actor de los otros requerimientos.

En consideración al caso encontrado, y tomando como punto de comparación lo desarrollado en nuestra tercera variable de estudio, en esta situación se ha visto afectado el contenido y alcance que protege el derecho a la intimidad.

Respecto del contenido, tenemos que, la AT al querer que el contribuyente revele información que mantiene en su fuero privado; esto es, indicar la relación que mantenía con la persona que viajó, trae como consecuencia que: i) No se respete su autonomía, al decidir por él, poner en conocimiento a terceros dicho vínculo, ii) Generó intranquilidad en el mismo al exponer su ámbito más íntimo, y no se garantizó que él tuviera iii) Control sobre la información que revela o no a terceros.

En cuanto al alcance del derecho en cuestión, se ha enmarcado que el mismo no es absoluto, sino que en determinados supuestos puede ceder ante otros bienes jurídicamente protegidos como por ejemplo frente al interés público. Ahora, si bien en este supuesto,

podríamos estribar que la correcta recaudación de las obligaciones tributarias es algo que beneficia a la comunidad en general, con lo que estamos totalmente de acuerdo; no obstante, la forma en cómo logramos la misma también debe ser respetuosa al derecho que es eje en todos los procesos, el derecho al debido proceso. Sobre el mismo entonces, afirmamos que, los requerimientos que se hagan dentro de los procesos de fiscalización deben estar revestidos de una adecuada motivación, ser razonables y proporcionales y, prescribir toda arbitrariedad. Situación que, no ha sucedido en este caso porque la AT nunca expuso los motivos por el cual requería saber la relación que guardaba el acompañante del contribuyente con el, resultando ello irracional y desproporcionado, con lo que podríamos aseverar que estamos ante un acto meramente arbitrario movido solo por la decisión airosa de la AT.

Al conocer el contenido y alcance de este derecho y aplicarlo al caso concreto, se ha evidenciado el menoscabo del mismo pues, la AT afectó la intimidad del contribuyente al querer entrometerse (sin criterio alguno) en su zona propia ocasionándole con ello, un daño moral (hubo lesión de un derecho subjetivo = derecho a la intimidad).

3.4. Regulación de la discrecionalidad en el reglamento de fiscalización para evitar la vulneración de la intimidad del contribuyente

Llegados hasta aquí, ha quedado demostrado que existe una falencia por parte del ordenamiento tributario en cuánta regulación de la figura de la discrecionalidad pues, meramente se menciona acerca de la misma pero no se desarrolla en su totalidad; lo cual ha traído como consecuencia irreparable que, al no saber frente a qué tipo de facultad estamos, se utilice indebidamente en la fiscalización y con ello, se transgreda el derecho a la intimidad del contribuyente. Frente a tal situación, nosotros proponemos que se incorpore ciertos artículos dentro del Reglamento de Fiscalización que permita lograr su comprensión y así lograr una correcta aplicación.

Hacemos énfasis en que, tal aporte sería dentro del Reglamento de Fiscalización y no en el Código Tributario, ya que al regularse dicha propuesta en el Código tendría que ser de manera general, es decir desarrollar cómo se comporta la facultad discrecional en todas las funciones que tiene a cargo la SUNAT; no obstante, como ya se ha puntualizado en las bases teóricas, al ser este un tema tan extenso sólo se contorneará los actos discrecionales en la función de fiscalización por lo cual, al tener dicho procedimiento su propio reglamento, en el cual se enmarca sus propias reglas de juego, resulta tal normativa la vía idónea para regular los parámetros a seguir cuando se haga uso de la potestad discrecional.

Dichos parámetros serían los límites que se erigen frente a la facultad discrecional, moldeando su aplicación en la fiscalización. De tal forma, tendríamos que; al hacer uso de dicha potestad en ese proceso en específico, deberá respetarse el principio al debido procedimiento.

De modo que, la fórmula legal quedaría de la siguiente manera:

REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT

TÍTULO PRELIMINAR

Artículo I.- Definiciones

e) **Discrecionalidad:** Margen de apreciación concedido a la Administración Tributaria, para que, frente a una situación no contemplada en ley, pueda tomar una decisión siguiendo su criterio siempre en favor del interés público.

TÍTULO III

De la discrecionalidad en la fiscalización

Artículo 17.- Parámetros

Durante el procedimiento de fiscalización que realiza la SUNAT bajo su facultad discrecional, para que no vulnere el derecho a la intimidad del contribuyente; tendrá que seguir los siguientes parámetros:

a) Cuando la SUNAT requiera algún tipo de documentación, tendrá que motivar su decisión, es decir, justificar para qué le servirá lo que solicita.

b) Los motivos que expone la SUNAT, deberán ser razonables y proporcionales al fin que se busca; tendrán que ser pues, de exclusiva relevancia tributaria.

c) De verse involucrado el derecho a la intimidad, este puede ceder, siempre y cuando la Administración exponga sus argumentos cumpliendo con lo proscrito en el literal a y b, que tal decisión es en pro del interés público.

CONCLUSIONES

Concluimos, respecto:

De nuestras variables de estudio:

1. La discrecionalidad es un margen de apreciación concedido a la Administración Tributaria, para que, frente a una situación no contemplada en ley, pueda tomar una decisión siguiendo su propio criterio siempre en favor del interés público.
2. Fiscalizar significa supervisar algo. En el ámbito tributario, la fiscalización es una función otorgada por ley a la SUNAT - que puede ejercerla discrecionalmente- para que esta pueda comprobar mediante un procedimiento que se ha determinado la correcta obligación tributaria que le corresponde a cada contribuyente.
3. El derecho a la intimidad protege el fuero privado del individuo, en el que puede válidamente no permitir la injerencia del Estado o de la sociedad sin su consentimiento.

Del problema alrededor de nuestras variables de estudio:

4. Ha quedado demostrado que existe una carente regulación respecto de la facultad discrecional; lo cual, ha traído como consecuencia una incorrecta aplicación de la misma en el procedimiento de fiscalización, viéndose afectados derechos constitucionales de los contribuyentes, como el derecho a la intimidad.

De la solución al problema detectado:

5. Frente a tal situación, nosotros proponemos que se establezcan parámetros de actuación a la Administración Tributaria para que no vulnere el derecho a la intimidad del contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización bajo su discrecionalidad. Parámetros que serán incorporadas en el reglamento de fiscalización, al ser el mismo la vía específica y no general -como el caso del Código Tributario- para contenerlos.

RECOMENDACIONES

a) Este trabajo ha tratado la discrecionalidad específicamente en la función de fiscalización; por lo cual, recomendamos a futuros investigadores que aborden dicha potestad en las otras funciones que también tiene a cargo la SUNAT.

b) Que, al desarrollar la discrecionalidad en las otras funciones, recomendamos expandan la fórmula legal propuesta y tenga en cuenta los otros derechos fundamentales que también se ven involucrados en el procedimiento de fiscalización.

c) Finalmente, obtenido un panorama más amplio de la situación, recomendamos se realice el proyecto de ley correspondiente.

REFERENCIAS

LIBROS

1. Aristóteles (1997). La Política. Traducción de Patricia de Azcárate. Madrid: Espasa Calpe.
2. Bernardis, L. (1995). La Garantía Procesal del Debido Proceso. Perú: Cultural Cuzco.
3. Castillo, L. (2005). El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. Lima: Repositorio Institucional PIRHÚA.
4. Cassagne, JC (2016): El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Madrid: Marcial Pons.
5. Clavero, M. (1992). Estudios de Derecho Administrativo. Madrid: CIVITAS.
6. Fernández, T. (1998). De la arbitrariedad del legislador. Una crítica a la jurisprudencia constitucional. Madrid.
7. García de Enterría, E. (2017). Curso de Derecho Administrativo. Madrid: Civitas.
8. García, V. (2018). La Dignidad Humana y los Derechos Fundamentales. Derecho y Sociedad.
9. Gonzales, J. (1972). El Derecho a la intimidad privada. Santiago de Chile: Editorial Andrés Bello.
10. Grández, P. (2010). Tribunal Constitucional y Argumentación Jurídica. Lima: Palestra Editores.
11. Landa, C. (2017). Los derechos fundamentales. Perú: Fondo Editorial de la PUCP.
12. Legaz & Lacambra, L. (1953). Filosofía del Derecho. Barcelona: Bosh.
13. Lukes, S. (1975). El individualismo. Barcelona: Península.
14. Martí, M.A. (2007). La intimidad. Conocer y amar la propia riqueza interior. Madrid: Ediciones Internacionales Universitarias.
15. Moron, JC. (2007). La construcción de la noción jurídica del interés público a partir de las sentencias del Tribunal Constitucional. Lima: Palestra del Tribunal Constitucional.
16. Muñoz, S. (2015). Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. Tomo III. Madrid: Boletín Oficial del Estado.
17. Nogueira, H. (2018). Teoría y Dogmática de los Derechos Fundamentales. UNAM.
18. Pardo, J. (1996). La intimidad. Valencia: Pre-textos.
19. Rolando Tamayo & Salmorán. (2005). Los publicistas medievales y la formación de la tradición política de occidente. México: UNAM.
20. Rosembuj, R. (1993). Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

21. Rubio, M. (2006). El Estado Peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.
22. Sáenz, F. J. (2018). Delimitación de las esferas de la vida privada, privacidad e intimidad, frente al ámbito de lo público. Chile: Transparencia y Sociedad.
23. Scalvini, E. & Leyva, C. (2022). Las medidas precautorias y la tutela efectiva del derecho a la intimidad. Buenos Aires: Edición la Rocca.
24. Urrutia, M. (1975). Arbitrariedad y derecho. Maracaibo: Centro de Estudios de Filosofía del Derecho LUS.
25. Vignolo, O. (2012). Discrecionalidad y Arbitrariedad Administrativa. Lima: Palestra Editores.
26. Villanueva, W. (2014). Los procedimientos tributarios. Código Tributario – Doctrina y comentarios. Perú: Instituto Pacífico Editores.

TESIS

27. Calderón, T. (2017). La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización [Tesis de pregrado para optar el título de abogado]. Universidad Nacional de Trujillo. https://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/8354/CalderonTarrillo_M.pdf?sequence=1&isAllowed=y
28. Calderon, Grosó & Mecha (2017). La facultad discrecional de la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización- Lambayeque 2014. [Tesis para optar el grado de Magister en Ciencias con mención en Tributación y Asesoría Fiscal]. Universidad Pedro Ruiz Gallo. <https://repositorio.unprg.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12893/7724/BC-774%20CALDERON%20ROMAN-GROSSO%20CURO-MECHAN%20CAPU%20c3%91AY.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
29. Campos, G. & García L.H (2018). La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 – 2017. [Tesis para optar el título de licenciado en contabilidad] Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625765/Campos_ra.%20pdf?sequence=1&isAllowed=y
30. Cervantes, M. (2016). El principio de interdicción de la arbitrariedad frente a las actuaciones abusivas y discriminatorias de la Administración Pública. [Tesis para optar el

- título de abogado, UNASAM]. Repositorio UNSAM <http://repositorio.unasam.edu.pe/bitstream/handle/UNASAM/839/FDCCPP%20TESIS%20157%202016.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
31. Espinoza, J. (2018). El derecho a la intimidad y su protección en el sistema jurídico peruano. [Tesis para optar el grado académico de doctor, UNMSM] Repositorio de la UNMSM https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/10160/Espinoza_vj.pdf?sequence=3#page13
 32. Macchiavello, A. (1961). Justicia y Seguridad Jurídica, supuestos de Derecho Positivo. [Tesis para Bachiller, PUCP] Repositorio PUCP <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/19714/19789>
 33. Miranda, M. (2017). Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario peruano. [Tesis para optar el grado de Magister en Regulación]. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/315402/mini_mj-%20rest.pdf;jsessionid=7846F1D14DC960161D839E9027731E7A?sequence=2
 34. Quispe, K. (2019). La aplicación de la potestad discrecional en el proceso de fiscalización de la Administración Tributaria, Lima 2016. [Tesis para optar el grado de abogado, UAP]. Repositorio UAP. https://repositorio.uap.edu.pe/jspui/bitstream/20.500.12990/9329/1/Tesis_Aplicacion_Potestad_Discrecional_Proceso_Fiscalizacion_Administracion.pdf
 35. Robles Moreno, C. (2014). Código Tributario Doctrina Y Comentarios. Perú: Instituto Pacífico.
 36. Rosell, I. (2021). Ejercicio de la potestad discrecional de la Administración Tributaria en el Perú y los límites establecidos en la norma constitucional. [Tesis para optar el grado de doctor en derecho, UAC]. Repositorio UAC https://repositorio.uandina.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12557/4915/Ivan_Tesis_doctor_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y
 37. Tello, A. (2017). Medios para el ejercicio de la potestad discrecional en materia sancionadora tributaria [Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal] Universidad de Lima. https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9552/Tello_Vidal_A%20na_Sof%C3%ADa.pdf?sequence=1&isAllowed=y
 38. Vallejos, M. (2022). Influencia del modelo económico político en la delimitación del derecho a la intimidad. [Tesis para obtener el título de abogado, USAT] Repositorio de la

USAT https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/4762/1/TL_VallejosOliveraMaria.pdf#page16

39. Vera, M. (2017). El procedimiento de fiscalización es el único procedimiento regular previo para la válida emisión de la resolución de determinación. [Tesis para obrar el grado académico de magister, PUCP] Repositorio PUCP https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9882/VERA_A_LFARO_EL_PROCEDIMIENTO_DE_FISCALIZACION_ES_EL_UNICO_PROCEDIMIENTO_REGULAR_PREVIO_PARA_LA_VALIDA_EMISION_DE_LA_RESOLUCION_DE_DETERMINACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y#page10

RECURSOS ELECTRÓNICOS

40. Arce, Luis. (2017). Fiscalización tributaria-límites a la facultad discrecional de SUNAT. <https://estudioarce.com/articulos/fiscalizacion-tributaria-limites-a-la-facultad-discrecional-de-sunat.html>
41. Celis, M. (2005). La protección de la intimidad como derecho fundamental de los Mexicanos. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2253/9.pdf>
42. Céspedes, A. (2006). La potestas variandi de la Administración Pública en los Contratos de Concesiones de Obras y Servicios Públicos. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/16354/16760/>
43. Chang, M. (2006). Límites a las facultades Discrecionales de la Administración Tributaria en el ejercicio de su Función Fiscalizadora. Lima: PUCP Revista de Vectigalia. <https://es.scribd.com/document/435072793/Limites-a-la-facultad-discrecional-de-la-Administracion-Tributaria-Cristina-Chang>
44. De la Vega, B. (2013). La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización. https://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev56_DeLaVega.pdf
45. Diccionario panhispánico del español jurídico. (2020). Concepto jurídico indeterminado. <https://dpej.rae.es/lema/concepto-jur%C3%ADdico-indeterminado>
46. Diccionario panhispánico del español jurídico. (2022). Explicito. <https://dpej.rae.es/lema/concepto-jur%C3%ADdico-indeterminado>

47. Escala, M. (2023). El principio de legalidad y la discrecionalidad administrativa en la Administración Pública. <https://revistas.umecit.edu.pa/index.php/catedra/article/view/878/1809>
48. Escola, H. (1989). El interés público como fundamento del Derecho Administrativo. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/2927/3183>
49. Fraga, G. (2007). Derecho Administrativo. México: Editorial Porrúa. Disponible en: <http://www.inap.org.mx/portal/images/RAP/derecho%20administrativo.pdf>
50. Gamba, C. (2000). La discrecionalidad en el Derecho Tributario. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=242517>
51. Gamba, C. (2001). Breves apuntes sobre la Discrecionalidad en el Derecho Tributario. <https://es.scribd.com/document/360194749/Breves-apuntes-sobre-la-discrecionalidad-Gamba-pdf>
52. Guías Jurídicas. (2017). Concepto jurídico indeterminado. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABEAMtMSbF1jTAAAUNDSzMjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAYfGpgTUAAAA=WKE
53. Hachem & Gabardo, E. (2021). El principio constitucional de eficiencia administrativa: contenido normativo y consecuencias jurídicas de su violación. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932018000200131#:~:text=El%20actuar%20administrativo%20sólo%20es,pueda%20retirar%20de%20dichas%20disposiciones
54. La ley. (2014). TC: Circulares de la Sunat son de acceso público. <https://laley.pe/art/1244/tc-circulares-de-la-sunat-son-de-acceso-publico#:~:text=Dichas%20circulares%2C%20que%20son%20dirigidas,ser%20consideradas%20de%20carácter%20confidencial>.
55. Leyva, L. (2019). La facultad discrecional de la SUNAT. <https://www.genesys.pe/noticia-detalle/16>
56. Lexland. (2017). La trascendencia tributaria en la obtención de información por parte de la Administración Tributaria. https://www.lexland.es/?s=la+trascendencia&search_type=all&lang=es
57. Lizarzaburu, C. (s.f). La obligación tributaria. https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/667_ministeriopublico.dra_huertas.pdf

58. López, J. (2017). El derecho a la intimidad: nuevos y viejos debates. Madrid: Editorial Dykinson. <https://bit.ly/31xKcL9>
59. Ministerio Público Fiscalía de la Nación. El procedimiento de fiscalización. www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/692_tfiscalexp2.pdf
60. Morales, J. (1995). El right of privacy norteamericano y el derecho a la intimidad en
61. el Perú. Estudio comparado <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/5900/5903>
62. Muñoz, M. (2013). El principio de razonabilidad y su aplicación al estudio de validez de las normas jurídicas. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4999999.pdf>
63. Ortega, A. (2021). El principio constitucional de buena fe ante la Administración Pública. https://revistasalacons.poder-judicial.go.cr/images/2021/Articulo/PDF/El_principio_constitucional_de_buena_fe_ante_la_Administracion_Publica.pdf
64. Palomino, M. (2018). La obligación tributaria. https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf
65. Plataforma digital única del Estado Peruano (2022). Acciones de fiscalización que realiza la Sunat. <https://www.gob.pe/8249-acciones-de-fiscalizacion-que-realiza-la-sunat>
66. Pérez, J. (2005). La motivación de las decisiones tomadas por cualquier autoridad pública. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5496561.pdf>
67. Pumarica, Y. (2021). Los límites de la discrecionalidad en la administración tributaria. <https://es.linkedin.com/pulse/los-1%C3%ADmites-de-la-discrecionalidad-en-administraci%C3%B3n-pumarica-rubina>
68. RAE. (2023). Explicito. <https://dle.rae.es/expl%C3%ADcito>
69. Rodríguez, J. (2011). Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo. Revista de Derecho PUCP (67).
70. Romero, X. (2008). El alcance del derecho a la intimidad en la sociedad actual. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3400244.pdf>
71. San Román, J. (2008). La arbitrariedad como negación del Derecho. <https://www.jusdem.org.pe/articulosinteres/LA%20ARBITRARIEDAD%20OK.pdf>
72. SII (2017). Fiscalización. https://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm#:~:text=1..oportuno%20pago%20de%20los%20impuestos.

73. SUNAT (2020). Tipos de fiscalización. <https://orientacion.sunat.gob.pe/3123-tipos-de-fiscalizacion-personas>
74. Terrazos, J. (2001). El debido proceso y sus alcances en el Perú. Derecho y Sociedad: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/1686/5/17174/0>
75. UNED. (s.f). Diferencia entre obligación formal y sustancial. https://www.uned.ac.cr/extension/images/ifcmdl/Diferencia_entre_obligacion_sustancial_y_formal.pdf
76. Vargas, A. (2015). Arbitrariedad, discrecionalidad y libertad en la figura de la discrecionalidad administrativa. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/5460331.pdf>
77. Veliz, C. (2021). ¿Cuál es la diferencia entre vacío legal y laguna jurídica? <https://laley.pe/art/11270/cual-es-la-diferencia-entre-vacio-legal-y-laguna-juridica>
78. Verona, J. (2019). La Facultad Discrecional de Sunat. <https://grupoverona.pe/la-facultad-discrecional-de-sunat/>
79. Villalba, A. (2021). Reflexiones jurídicas sobre la protección de datos y el derecho a la intimidad en la autodeterminación informativa. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/499/2417>
80. Villamuzio (2020). Tipos de fiscalización: aspectos a tener en cuenta. <https://estudiocontablevmc.pe/tipos-de-fiscalizacion-sunat-aspectos-a-tener-en-cuenta/>
81. Villegas, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/5278269.pdf>
82. Verona, J. (2019). La Facultad Discrecional de Sunat. <https://grupoverona.pe/la-facultad-discrecional-de-sunat/>
83. Verona, J. (2019). ¿Qué es lo que debes saber sobre el procedimiento de fiscalización tributaria? <https://www.grupoverona.pe/que-es-lo-que-debes-saber-sobre-el-procedimiento-de-fiscalizacion-tributaria/>
84. Zegarra Vílchez, J. (2017). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>
85. Villamuzio (2020). Tipos de fiscalización: aspectos a tener en cuenta. <https://estudiocontablevmc.pe/tipos-de-fiscalizacion-sunat-aspectos-a-tener-en-cuenta/>
86. Verona, J. (2019). La Facultad Discrecional de Sunat. <https://grupoverona.pe/la-facultad-discrecional-de-sunat/>

87. Verona, J. (2019). ¿Qué es lo que debes saber sobre el procedimiento de fiscalización tributaria? <https://www.grupoverona.pe/que-es-lo-que-debes-saber-sobre-el-procedimiento-de-fiscalizacion-tributaria/>
88. Yépes, R. (1996). La persona y su intimidad. Dadun.unav.edu/bitstream/10171/6360/1/48.pd
89. Zegarra Vílchez, J. (2017). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>

LEGISLACIÓN PERUANA

- ❖ Constitución Política del Perú
- ❖ Código Tributario Peruano

JURISPRUDENCIA

- ❖ Tribunal Constitucional
- ❖ Tribunal Fiscal

LEY

- ❖ Decreto Supremo N° 085-2007-EF