

Tema 4
“Código Tributario”
La discrecionalidad Administrativa en el
Código Tributario Peruano (1)

DR. MAURICIO MUÑOZ-NÁJAR BUSTAMANTE (*)

INTRODUCCION

Me preocupa el hecho de que, dentro de un contexto de análisis técnico y doctrinario de la materia tributaria, y específicamente del Código Tributario, no se toque con claridad un tema de tanta importancia como es el de la Discrecionalidad Administrativa.

Comparto la opinión del Dr. Tulio R. Rosembuj en el sentido de que la discrecionalidad de la Administración Tributaria constituye uno de los temas más interesantes de la materia, no sólo por el interés que tiene per se, sino por la resonancia que despierta en puntos fundamentales del derecho tributario, como por ejemplo, el que se refiere al principio de legalidad y su reflejo en la naturaleza de la potestad de imposición.

A decir verdad, se puede afirmar que en general, en la doctrina clásica, la discrecionalidad administrativa no ha sido materia de mayor estudio, es más, inclusive algunos tratadistas le dan una calidad de “área marginal” dentro del derecho positivo.

Creo que en nuestro Código Tributario se puede afirmar validamente que la discrecionalidad administrativa no es marginal.

1. Dentro del marco legislativo del Código, los intereses del contribuyente se encuentran tutelados por una serie de disposiciones enteramente vinculadas, es decir normas que señalan de modo expreso la forma en que la Administración Tributaria deberá proceder. Las normas vinculadas se encuentran dentro de los poderes de mera ejecución. Tal es el caso de las normas que indican la forma en que, dentro de una fiscalización, deberá determinarse el monto de la obligación tributaria. Es así que la Administración sólo puede determinar la obligación tributaria sobre base presunta cuando se de una de las causales del artículo 64° del Código Tributario, siendo nulas las resoluciones que se sustenten en una determinación sobre base presunta cuando obligatoriamente se debió determinar sobre base cierta.
2. Deseo enfatizar que nuestro Código Tributario tiene como característica conte-

(*) Con la colaboración del Dr. Javier Aguayo Dávila.

(1) Basado en el trabajo titulado “Apuntes sobre la Discrecionalidad en Materia Tributaria” del Dr. Tulio Rosembuj. Documento N° 527-CIET. Revista del IPDT. Vol N° 25. Dic. 1993).

ner, además de las normas vinculadas, otras disposiciones -no marginales- que permiten a la Administración Tributaria cumplir sus funciones dentro de un marco de DISCRECIONALIDAD.

Como dice Micheli de la práctica de esta discrecionalidad puede resultar una mejor realización del fin del interés público tutelado, claro está sin llegar a la arbitrariedad.

3. En mi opinión no existe en nuestro Código un problema de excesivas facultades legales de la Administración Tributaria. Creo más bien, que hace falta una Política Institucional que permita utilizar las facultades discrecionales que el Código Tributario confiere a la SUNAT.
4. Pongamos un ejemplo para entender qué es la discrecionalidad: Nuestra policía, a fin de cautelar el orden público, cuenta con distintos instrumentos, como por ejemplo: una vara, una pistola y un fusil. La policía, de conformidad con sus reglamentos operativos, está facultada a utilizar discrecionalmente cualquiera de los instrumentos señalados, de acuerdo a cada circunstancia particular.

El buen policía debe actuar discrecionalmente, evaluando las circunstancias. Definitivamente todos los presentes convalidamos en que el oficial no debe utilizar la pistola o fusil para amedrentar a un ladrón que trató de robar a una mujer en la calle, pero, que no presta resistencia al arresto. En este caso lo razonable sería que use la vara. Si actúa de esta forma, evaluando las circunstancias que rodean al hecho, el policía ha actuado bien, ha actuado con “discrecionalidad”.

Igualmente, imaginemos a este policía que en el mismo caso reacciona disparando al ladrón con su fusil y dándole el tiro de gracia en la cabeza con su pistola. Definitivamente este policía habría hecho

un mal uso de esa facultad discrecional que le otorga la ley para que defienda el orden público. Habría cometido un exceso.

En este último escenario, imaginemos que la colectividad reacciona horrorizada por el hecho y pide que se les retire las armas a todos los policías, sin reparar en el caos que produciría esta acción.

Definitivamente, creo que la reacción de la colectividad en el último caso sería errónea. Pienso que la colectividad debió distinguir dos temas, de un lado, el mal uso que hizo un policía de sus armas, y, de otro lado, la necesidad de cautelar el orden público.

No es que la norma que otorga a los policías el uso de las armas sea mala, lo que estuvo mal fue el elemento humano, es decir el policía; o en todo caso la falta de una política clara dentro de la Institución Policial sobre el uso de las armas de acuerdo a las circunstancias.

5. El ejemplo expuesto lo podemos trasladar al ámbito tributario y específicamente a nuestros Organos de Administración en relación a nuestro Código Tributario.

Dicho cuerpo de leyes ha dado a la SUNAT una serie de “armas” de distinto “calibre”, por así decirlo, para combatir el incumplimiento de obligaciones tributarias; desde la más pequeña multa hasta la denuncia por presunción de delito tributario. Pero todas estas armas nos las confiere la Ley imponiéndonos un elemento muy importante que es la DISCRECIONALIDAD, que de ninguna manera debe ser entendida como arbitrariedad.

Si alguna vez se puede haber cometido un exceso por parte de la Administración creo que la solución no está en recortar facultades del Código Tributario. La so-



lución está en que en la SUNAT tomemos conciencia de lo que significa la facultad discrecional administrativa con que contamos y demos políticas claras a nuestras Areas Operativas respecto a los casos y la forma en que ésta se debe aplicar.

Asimismo, es necesario instrumentalizar estas políticas a través de normas de cumplimiento obligatorio para la Administración y, en general deben ser publicadas para que el contribuyente encuentre en ellas un derecho. Uno de los elementos importantes dentro de estas normas es la aplicación de lo que se denomina en materia tributaria **equidad horizontal y vertical**, es decir, debe haber un “trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

6. Desde un punto de vista más teórico podemos definir **poder discrecional** como la capacidad conferida por Ley a la Administración Tributaria para analizar comparativamente diversos intereses secundarios, públicos y privados, frente a un interés primario, según juicio de oportunidad.

En esta definición:

1. **Interés primario** es el interés público que tiene la Administración en materia tributaria, es decir, permitir que el Estado disponga de recursos, previstos por ley, para afrontar gastos públicos.
2. **Intereses secundarios** son todos los demás intereses.
3. **Juicio de oportunidad**, o reglas de experiencia, es el conjunto de criterios no jurídicos que genera la Administración como producto del desarrollo de sus funciones. Este conjunto de criterios permiten a la Administración desarrollar una política respecto a determinados hechos. La denominamos Política de Administración. Este juicio de oportunidad permite a la Administración Tributaria satisfacer de manera idónea el interés público.

7. En realidad es válido afirmar que el poder discrecional tiene su base en la Ley. Es aquella la que confiere a la Administración, de manera implícita o explícita, el poder de elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles, la solución que se adecue más al interés público, ya sea para atenuarlo o reforzarlo, de acuerdo al modo más oportuno.

Es necesario señalar que la discrecionalidad administrativa no es el perfeccionamiento volitivo del presupuesto legal. En puridad, la discrecionalidad desarrolla su actividad a partir de la atribución que efectúa el precepto (la Ley), pero con autonomía del mismo.

8. Quiero señalar que la actividad discrecional administrativa debe ser claramente diferenciada de la actividad arbitraria. Esta última no es otra cosa que transgredir la Ley en perjuicio de un contribuyente. Por ejemplo, el caso de un auditor que determina la obligación tributaria sobre base presunta aún cuando no existía ninguna de las causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario. En este caso estamos frente a una transgresión de la Ley, que es sancionable, pero no ante un uso indebido de una facultad de la Administración. El Código Tributario no nos faculta a escoger discrecionalmente entre la determinación sobre base cierta y la determinación sobre base presunta.

Para describir con más precisión la diferencia, debemos señalar que entre la actividad arbitraria (libre), de un lado, y la actividad enteramente vinculada, del otro, el ordenamiento jurídico conoce actividades intermedias, que no son absolutamente libres ni enteramente vinculadas. La actividad discrecional es una de ellas.

9. Un caso claro de discrecionalidad se da en la incorporación de los denominados informales a la masa de contribuyentes a



raíz del operativo Comprobantes de Pago. En estos casos la Administración Tributaria se abstiene de sancionarlos por no haberse inscrito en el momento en que empezaron sus operaciones porque considera, de acuerdo a un juicio de oportunidad, que es más conveniente integrarlos a nuestra base de contribuyentes que sancionarlos.

10. Podemos hablar de una discrecionalidad que se refiere básicamente a la función pasiva de recaudación, es decir, a las modalidades de cumplimiento de deberes y prestaciones tributarias. Uno de los casos más claros es la facultad de la Administración Tributaria de otorgar prórrogas para el pago de los tributos. En este caso la Administración Tributaria pondera comparativamente los diversos intereses en juego (metas de recaudación vs. imposibilidad de pago de los contribuyentes, ocasionada por circunstancias especiales) y decide otorgar a los deudores tributarios un plazo adicional para el pago de sus obligaciones.

Asimismo, es posible diferenciar otro grupo de poderes discrecionales referidos a funciones “activas” de fiscalización y sanción que realiza la Administración para determinar en el caso concreto la existencia y monto de la obligación tributaria, controlar su regularidad o disponer las sanciones derivadas del incumplimiento o violación de las normas legales. Por ejemplo en nuestro Código Tributario, la facultad a la que se refieren los Artículos 82 y 166. (ver diferencia entre discrecionalidad administrativa y valoración técnica en nota N° 1)

11. En nuestro nuevo CODIGO TRIBUTARIO tenemos una serie de disposiciones en las que podemos reconocer que el legislador ha concedido poder discrecional a la Administración Tributaria. Considero importante resaltar algunas normas que en uso de las facultades discrecionales

administrativas hasta el momento ha dictado la SUNAT, o que está próxima a dictar:

11.1 APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Resolución de Superintendencia N° 042-95/SUNAT.

El Artículo 36 del Código Tributario establece que en casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento, para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite siempre que éste cumpla con los requisitos u otros requerimientos o garantías que aquella establezca.

La facultad discrecional que el Código otorga a la Administración ha sido reconocida por reiteradas jurisprudencias del Tribunal Fiscal, tales como las resoluciones N°s 14542, 18099 y 24250.

Los distintos Reglamentos que ha dictado la Administración Tributaria respecto al aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria denotan la evolución de los juicios de oportunidad de la Administración Tributaria de acuerdo al entorno. Un caso concreto sería el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria sin garantías. Obviamente esta norma redundaría en favor del contribuyente. Podría no estar lejos el momento en que los límites para otorgar el fraccionamiento sin garantías, de acuerdo al entorno en que vivamos, se eleve.

11.2 GRADUALIDAD DE SANCIONES

Resolución de Superintendencia N° 050-95/SUNAT.

Otra disposición claramente discrecional es la norma que regula el régimen de gradualidad de sanciones. La experiencia de la Administración en estos últimos



años nos ha demostrado que ciertas circunstancias como, por ejemplo, el reconocimiento de la infracción, la subsanación de la misma y la frecuencia con que el contribuyente incurrió en una misma infracción, deben ser ponderadas para aplicar con equidad las sanciones. Inclusive en algunos casos se llega a la no aplicación de la sanción.

Por ejemplo, en la infracción por no presentar la declaración que contenga la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, debe aplicarse una sanción más benigna a aquel contribuyente que incumple por primera vez su obligación, y más drástica a aquel contribuyente que incumple tres o más veces con su obligación.

Cabe reiterar que este Reglamento actúa en uso de la facultad discrecional y dentro de los límites de la legalidad.

11.3 DELITO TRIBUTARIO

Proyecto de Circular Interna de la SUNAT.

Próximamente dentro de la SUNAT se aprobarán las normas para implementar la facultad discrecional concedida por el Artículo 189º del Código, para formular denuncias penales en los casos que se presume la comisión de delito tributario.

Dicha norma se sustenta en las Circulares Nos 1 y 15 del Servicio de Impuestos Internos de Chile. A manera de información, en relación a la posibilidad de formular denuncias, la Administración Tributaria Chilena también está facultada por el numeral 3 del artículo único de la Ley N° 18.320, a decidir en qué casos inicia denuncias penales, denominadas por ellos “querellas”.

Las Circulares Internas N° 01 y 15, señalan con precisión el procedimiento a seguir:

En el caso en que en una fiscalización se detecta presunción de delito tributario, el Jefe de la División de Fiscalización debe elaborar un Informe fundamentado que será, a su vez, enviado a la División Jurídica para que emita otro Informe. Una vez evacuados ambos informes, el Director Regional, (en Perú el Intendente Regional o Jefe de Oficina Zonal), considerará los siguientes elementos:

1. la calidad de las pruebas reunidas,
2. el monto del perjuicio fiscal,
3. la naturaleza del delito,
4. su posible propagación,
5. el efecto ejemplarizador que pudiera lograrse en su zona, y
6. la reiteración de la infracción.

En base a estos elementos, el Director Regional decidirá si existe mérito suficiente para enviar el caso al Departamento de Investigación de Delito Tributario de la Sub-Dirección Jurídica de Chile.

La Sub-Dirección, conjuntamente con el Director del Servicio de Impuestos Internos -en el Perú, el Superintendente Nacional- evaluarán el cumplimiento de las variables indicadas y, sólo en el caso de ser válidas, presentarán denuncia penal (querella).

No cabe duda que a nivel regional, Chile es el país que ha alcanzado los más altos niveles de eficiencia y eficacia en el campo del delito tributario, creando expectativa de riesgo entre los contribuyentes, pero no denunciando a todos los contribuyentes que hubieran podido incurrir en delito tributario.

La experiencia es distinta en el caso de la Dirección General Impositiva de Argentina en la que, conforme a la interpretación que hace el Dictamen N° 39/94 de la Dirección de Asesoría Legal, deviene en obligatorio presentar la respectiva denuncia penal cuando se verifique una infrac-

ción a la Ley Penal Tributaria (Ley N° 23771), habida cuenta que resulta que el Poder Judicial es el único encargado de evaluar y merituar la configuración o no del delito en cuestión.

La realidad argentina es que actualmente tienen más de 6 000 denuncias penales presentadas, 200 abogados y auditores trabajando para el delito tributario y sólo dos detenidos, que peor aun, en los hechos, estos contribuyentes fueron sentenciados, no por delito tributario sino, por asociación ilícita.

Es necesario señalar que en el dictamen 39-94 se expresa textualmente lo siguiente:

“Independientemente de todo ello, se propone una reforma de la legislación vigente, orientada a conferir a la acción penal - en los delitos tipificados en la ley penal tributaria- el carácter de dependiente de instancia administrativa, ya que por ser la Dirección General Impositiva el particular ofendido, podría efectuar la denuncia respectiva sólo en casos de suficiente relevancia”.

12. CARACTERISTICAS Y VENTAJAS DE LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

12.1 El poder discrecional tiene su base en el principio de legalidad. La ley es la que confiere a la Administración, de manera implícita o explícita, el poder de elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles, la solución que se adecue más al interés público, de acuerdo al modo más oportuno.

12.2 La actividad discrecional administrativa está claramente diferenciada de la actividad arbitraria. Esta última contiene elementos subjetivos y podría implicar, en el peor de los casos, un

comportamiento al margen de la Ley. De ninguna manera la discrecionalidad administrativa debe ir más allá de la Ley, de ser ese el caso estaríamos en el campo de la arbitrariedad.

12.3 La discrecionalidad administrativa nos permite modificar la actuación de la Administración Tributaria frente al entorno, es decir, la realidad económica y social del medio, sin modificar las leyes en este caso específico el Código Tributario.

La discrecionalidad hace posible que las normas tributarias fundamentales sean flexibles y al mismo tiempo estables. Logrando el equilibrio que, en palabras del Dr. Paolinelli no siempre es fácil de mantener, pero que es indispensable, porque sólo así estaremos en presencia de un derecho que satisfaga, simultáneamente, los reclamos de la certeza y las exigencias del cambio.

12.4 La discrecionalidad administrativa permite a la Administración Tributaria actuar con equidad, como por ejemplo, dando un tratamiento más benévolo a los contribuyentes que incumplen por primera vez una obligación y, un trato distinto frente a los primeros, a aquellos contribuyentes que incumplen reiteradamente con sus obligaciones.

13. CONCLUSIONES

13.1 Nuestro Código Tributario tiene normas vinculadas que protegen al contribuyente, pero, también normas que dan a la SUNAT una discrecionalidad administrativa que siempre deben conferir un trato equitativo al contribuyente.

13.2 El conjunto de facultades discrecionales referidas a temas de interés central para la administración y para los contribuyentes, tales como fraccionamientos, prórrogas, gradualidad en la



aplicación de sanciones y el poder para decidir en qué casos formular denuncias, confieren a nuestra Administración Tributaria características que la ponen a la par de las Administraciones más modernas y eficientes de la Región.

- 13.3 En general, el tema de las llamadas facultades excesivas de la SUNAT no se soluciona necesariamente con la modificación del Código Tributario, sino, con el uso por parte de la Administración de esta facultad, mediante la elaboración e instrumentalización de Políticas de Administración.
- 13.4 La SUNAT debe seguir dictando normas en este sentido y mejorando las ya existentes. En la medida de lo posible, estas normas deben ser de conocimiento

de los contribuyentes, para que, a su vez, implique un derecho de los mismos.

Por ejemplo, se deben dictar normas respecto a las facultades discrecionales de la Administración en relación a los embargos preventivos a que se refieren los Artículos 56, 57 y 58 del Código Tributario.

La SUNAT también debe dictar normas respecto a la facultad discrecional de Cobranza Coactiva, como es el caso del denominado fraccionamiento chicha.

La SUNAT debe además, perfeccionar las normas sobre gradualidad de sanciones.

Lima, Octubre de 1995.



NOTAS

NOTA N° 1.- Valoración Técnica es el análisis de situaciones previstas en la ley según reglas o conocimientos especializados. En estos casos la Administración Tributaria no compara los diversos intereses en orden a un interés público.

NOTA N° 2.- Facultades discrecionales de la Administración contenidas en el Código Tributario

LIBRO PRIMERO: La Obligación Tributaria

Art. 6 La SUNAT podrá solicitar a los Registros la inscripción de Resoluciones de Determinación, Ordenes de Pago o Resoluciones de Multa.

Art. 10 La SUNAT podrá designar como agentes de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentren en disposición para efectuar la recepción o percepción de tributos.

Art. 11 La Administración Tributaria está facultada a requerir que los deudores tributarios fijen un nuevo domicilio fiscal cuando éste dificulte el ejercicio de sus funciones.

Art. 29 La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los 3 días hábiles anteriores o tres días hábiles posteriores al día del vencimiento del plazo señalado para el pago.

El plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, con carácter general por la Administración.

Art. 36 En casos particulares, la SUNAT está facultada a conceder aplazamiento y

o fraccionamiento, para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite siempre que éste cumpla con los siguientes requisitos u otros requerimientos o garantías que aquella establezca:

a) Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso la Administración Tributaria podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías.

LIBRO SEGUNDO: La Administración Tributaria y los Administrados

Art. 62 En su función fiscalizadora, la Administración Tributaria dispone de las siguientes facultades:

6. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes en infracción, de cualquier naturaleza, por un período no mayor de 5 días, prorrogable por otro igual, pudiendo la Administración disponer lo necesario para la custodia de los mismos.

7. Cuando la Administración presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes en infracción, de cualquier naturaleza, que guarden relación con la realización de hechos imponible, por un plazo que no podrá exceder de 15 días hábiles, prorrogables.

Art. 79 La Administración podrá emitir Ordenes de Pago (presuntiva) si los



deudores tributarios no declararan ni determinarán, o habiendo declarado, no efectuarán la determinación de los tributos.

FACULTAD SANCIONADORA

Art. 82 Es facultad de la Administración Tributaria sancionar las infracciones tributarias contempladas en el Título I del Libro IV, conforme al procedimiento establecido en este Código.

Concordancia artículo 86° del Código Tributario.

Art.86 Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia, sin perjuicio de la facultad sancionatoria a que se refiere el artículo 82°.

LIBRO TERCERO: Procedimientos Tributarios

Art. 115 Corresponde al Ejecutor Coactivo la facultad de ejercer las acciones de coacción para el cobro de la deuda tributaria.

LIBRO CUARTO: Infracciones Sanciones y Delitos

Art. 166 ... Las sanciones podrán ser aplicadas en forma gradual de acuerdo a la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria, mediante Res. de Superintendencia.

Art. 189 ... La Administración Tributaria podrá formular denuncias cuando tenga conocimiento de hechos que pudieran configurar delito tributario, o estén encaminados a este propósito, y a constituirse en parte civil en el proceso respectivo.



