UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

**PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y
ADMINISTRACIÓN**

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

AUTOR

Campos Rodríguez Fae, Alicia Francesca (0000-0002-6336-9740)

García La Hoz, Alexa (0000-0001-6365-4819)

ASESOR DE TESIS

León Tenicela, Rolando (0000-0003-4101-5703)

Lima, noviembre de 2018

Agradecimientos:

Agradecemos por tener la fortaleza de seguir y nunca rendirnos en este camino, a nuestro asesor por su tiempo y conocimiento, y a los expertos del tema quienes nos dedicaron su tiempo y conocimiento.

Por último, agradecemos a todos nuestros familiares, por estar con nosotros en todo momento y motivarnos a seguir adelante.

RESUMEN

El presente trabajo de suficiencia profesional fue realizado con el objetivo de evaluar 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.

Por tal motivo, el trabajo está desarrollado en base a las disposiciones del Código Tributario, la Ley General de Procedimientos Administrativos y a jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Estas normas establecen conceptos y reglas que se deberán aplicar en el proceso de fiscalización; sin embargo, existen zonas grises, vacíos jurídicos, cuya aplicación queda a la libre interpretación del contribuyente, del auditor de SUNAT y de otros.

Este trabajo se basará en las empresas del sector de servicios públicos, específicamente; agua, luz y teléfono, en el que hemos observado diversa casuística de la discrecionalidad aplicada por la SUNAT.

Por esta razón, se desarrolla este trabajo de investigación, esperando que sirva como guía para tener conocimiento de las facultades discrecionales de la SUNAT en los procesos de fiscalización y que generalmente estas tienen un límite.

Para sustentar nuestras hipótesis planteadas se utilizaron instrumentos cuantitativos, tales como encuestas. Así también, instrumentos cualitativos, en los que se empleó las entrevistas a detalle. Las entrevistas y las encuestas se realizaron a expertos en temas discrecionales y en temas de fiscalización.

Finalmente, se desarrollará casos prácticos en donde se podrá aplicar los conceptos sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria, evaluando el impacto que tiene en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos.

Palabras claves: Discrecionalidad, fiscalización, jurisprudencia, sector de servicios públicos, Administración Tributaria.

ABSTRACT

The present professional proficiency work was carried out with the objective of evaluating the application of discretion criteria regulated in the Tax Code and its impact on the auditing processes in the public services sector.

For this reason, the work is developed based on the norm of the Tax Code, the General Law of Administrative Procedures and jurisprudence of the Constitutional Court. These rules establish concepts and guides that must be applied in the audit process. However, in these regulations there are legal gaps, whose application is left to the free interpretation of the taxpayer, SUNAT auditor and others.

This work will be based on companies in the public services sector, specifically; water, electricity and telephone, in which we have observed diverse casuistic of the discretion of SUNAT.

For this reason, this research work is developed, so that it serves as a guide to have knowledge of SUNAT discretion faculties in the audit processes and that generally these faculties have a limit.

To support our hypothesis we used quantitative instruments, such as surveys. Also, qualitative instruments, in which interviews were used in detail. These interviews and surveys were conducted with experts on discretion matters and on audit topics.

Finally, practical cases will be developed where the concepts on the discretion faculty of the Tax Administration can be applied, evaluating the impact that it has on the audit processes in the public services sector.

Keywords: Discretion, audit, jurisprudence, public services sector, Tax Administration.

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN.....	..
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO	1
1.1. La Administración Tributaria y el contribuyente	1
1.1.1. Facultades generales de la Administración Tributaria	1
1.1.2. Obligaciones de la Administración Tributaria.....	3
1.1.3. Derechos de los contribuyentes	4
1.1.4. Obligaciones de los administrados	5
1.2. La fiscalización en el Perú.....	5
1.2.1. Concepto de fiscalización.....	5
1.2.2. Principios del proceso de fiscalización.....	6
1.2.3. Participantes del proceso de fiscalización	10
1.3. La discrecionalidad.....	11
1.3.1. Definición	11
1.3.2. Libertad vs. Discrecionalidad	13
1.3.3. Arbitrariedad vs. Discrecionalidad	14
1.3.4. Tipos de discrecionalidad	15
1.3.5. Límites de las facultades discrecionales	18
1.3.6. Aplicación supletoria de los principios del derecho.....	29
1.4. La discrecionalidad en el Proceso de Fiscalización.....	30
1.4.1. La discrecionalidad otorgada en la Facultad de Fiscalización	31
1.4.2. Las etapas del proceso de fiscalización	34
1.4.3. La prueba en los procedimientos tributarios.....	49
1.4.4. Tipos de fiscalización	53
1.5. Las facultades discrecionales otorgadas en la Norma XVI	56
1.6. Legislación comparada de la discrecionalidad en los procesos de fiscalización	58
1.7. Jurisprudencia.....	60
1.8. Sector de servicios públicos	64
CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN.....	67
2.1. Justificación.....	67
2.2. Delimitación del espacio – tiempo	68

2.3.	Problema.....	69
2.3.1.	Problema principal.....	69
2.3.2.	Problemas secundarios	69
2.4.	Hipótesis	70
2.4.1.	Hipótesis principal.....	70
2.4.2.	Hipótesis secundarias	70
2.5.	Objetivos.....	71
2.5.1.	Objetivo general	71
2.5.2.	Objetivos específicos.....	71
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA.....		72
3.1.	Investigación.....	72
3.1.1.	Definición	72
3.1.2.	Nivel de la investigación	73
3.1.3.	Enfoque.....	74
3.2.	Investigación cuantitativa	74
3.2.1.	Tipos de instrumentos.....	74
3.2.2.	Población	75
3.2.3.	Muestra	76
3.3.	Investigación cualitativa	76
3.3.1.	Tipos de instrumentos.....	77
3.3.2.	Población	77
3.3.3.	Tamaño de la muestra.....	78
3.4.	Investigación mixta.....	78
CAPÍTULO IV: DESARROLLO.....		80
4.1.	Aplicación de instrumentos	80
4.1.1.	Aplicación de instrumentos: Entrevista a profundidad.....	80
4.1.2.	Aplicación de instrumentos: Encuestas	96
4.2.	Caso de aplicación.....	102
CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE RESULTADOS		107
5.1.	Aplicación de resultados.....	107
5.1.1.	Resultado del estudio cualitativo	107
5.1.2.	Resultado del estudio cuantitativo	113
5.1.3.	Análisis del caso práctico	116
CONCLUSIONES.....		121

RECOMENDACIONES	124
GLOSARIO DE TÉRMINOS	129
ANEXOS	131

ÍNDICE DE IMÁGENES

Figura 1.	Derechos de los contribuyentes	4
Figura 2.	Deberes de los contribuyentes	5
Figura 3.	Procesos de fiscalización definitiva	34
Figura 4.	Perú – PBI: Variación porcentual del índice de volumen físico	65

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.	Tipos de documentos usados en el proceso de fiscalización ...	43
Tabla 2.	Población de las empresas del sector servicios públicos.....	75
Tabla 3.	Muestra de las expertos en temas de discrecionalidad.....	77

INTRODUCCIÓN

En el plan macroeconómico multianual se menciona que la “política tributaria debe orientarse a garantizar los ingresos fiscales que se necesitan para financiar las necesidades de gasto público”. Una forma de garantizar la correcta determinación de impuestos, que son los ingresos fiscales, es la fiscalización, tarea que es encargada por el Gobierno a la Administración Tributaria, puesto que esta organización tiene como principales facultades recaudar, fiscalizar, determinar y sancionar.

Para realizar dichas funciones, el Gobierno ha otorgado potestades discrecionales en los artículos 61° y 62° del Código Tributario, las cuales deberá usar el auditor durante el proceso de fiscalización.

En el Perú se incorpora la discrecionalidad en el Código Tributario en el Decreto Legislativo N° 816, publicado el 21 de abril de 1996.

La Administración Tributaria actúa discrecionalmente, a partir del 2000, debido que en el Código Tributario indica: “las situaciones en las que la SUNAT se encuentre facultada para actuar discrecionalmente deberá inclinarse por la decisión administrativa que considere más oportuna para el interés público dentro de lo establecido por la ley”. (Código Tributario, 2018)

Sin embargo, desde la inclusión de estas potestades en el Código Tributario, la Administración Tributaria ha recurrido a la discrecionalidad, como si ella fuera una carta blanca en favor de sus decisiones en el proceso de fiscalización, transformándose muchas veces en actitudes arbitrarias.

En esta investigación, abordaremos la aplicación de la potestad discrecional durante todo el proceso de fiscalización; debido a que, a través de los diferentes criterios

de la interpretación de las normas y de la ejecución de la fiscalización, se estaría en muchos casos trasgrediendo los derechos del contribuyente.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

Dado que la presente investigación se centrará en el impacto que tiene la facultad discrecional de SUNAT en los procesos de fiscalización del sector de servicios públicos, se consideró necesario definir aquellos términos que formarán parte de nuestro análisis.

1.1. La Administración Tributaria y el contribuyente

La Administración Tributaria según Muñoz – Nájar (2005) es,

El órgano ejecutivo del Estado que tiene la responsabilidad esencial de administrar el cumplimiento de las leyes impositivas, tratando de lograr la mayor recaudación de los tributos legalmente establecidos, por un lado; y por otro. Asegurar la correcta aplicación de la política tributaria definida por los organismos competentes del Estado (p. 78)

El rol que cumple la SUNAT como parte del Ministerio de Economía y Finanzas, contribuye esencialmente a que el Estado pueda cumplir con los objetivos y presupuestos que buscan el bienestar social.

1.1.1. Facultades generales de la Administración Tributaria

El Artículo 3° del Reglamento de Organización de la Administración Tributaria (ROA), señala que la finalidad de la Administración Tributaria es administrar los tributos del gobierno, ofreciendo los recursos requeridos para la capacidad fiscal y la estabilidad macroeconómica; asegurando la acertada aplicación de las normas para

combatir las infracciones tributarias y aduaneros conforme a sus atribuciones. (ROA, 2018)

En el Libro II del Título Preliminar del Código Tributario se encuentran descritas las facultades de la Administración Tributaria, las cuales detallaremos a continuación.

1.1.1.1. Facultad de recaudación

En esta facultad, la SUNAT cumple la función de intermediario, debido que esta no se encarga de la administración de los fondos, su única función es establecer los parámetros y herramientas en donde el contribuyente podrá realizar las declaraciones.

1.1.1.2. Facultad de determinación

Con lo que respecta a la segunda facultad de SUNAT que es la determinación, el artículo 60° del TUO del Código Tributario señala que: esta se origina en el momento en el que el contribuyente declare o presente sus obligaciones tributarias. Además, en conjunto con la facultad de fiscalización, la Administración tiene la facultad de determinar cuál será la base imponible del impuesto. (Código Tributario, 2018, p. 5)

1.1.1.3. Facultad sancionadora

Para describir la facultad sancionadora citamos al artículo 82 del Código Tributario, el cual menciona:

La SUNAT actúa discrecionalmente cuando ejerce la facultad de sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

La Administración Tributaria puede sancionar gradualmente como lo indica la norma. (Libro II Código Tributario, 2018, p. 35)

1.1.1.4. Facultad de interpretación

Los artículos 129° y 142° del Código Tributario mencionan que las resoluciones emitidas contendrán: “Los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente”. (Libro III Código tributario, 2018, p. 22)

La Administración Tributaria cuenta con la facultad de interpretar las normas tributarias para determinar la verdadera naturaleza de los hechos económicos que realicen las empresas.

1.1.2. Obligaciones de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria como cualquier entidad del Estado debe cumplir con una serie de obligaciones descritas en el Código Tributario. Estas son:

- Elaboración de leyes tributarias y proyectos que son de su jurisdicción. Esta obligación es coherente con las facultades que tiene la Administración, pues sería ilógico que otra entidad realice los proyectos de ley que son de materia tributaria.
- Orientación al Contribuyente, la Administración Tributaria está encargada de orientar, informar, asistir y educar a los contribuyentes.
- Guardar la información tributaria del contribuyente, significa que la información que contiene las declaraciones tributarias no puede proporcionarse a terceros para fines extra fiscales. Es importante señalar que esta obligación encuentra expresamente detallada en el Código Tributario. (Effio, 2008, p.5)

1.1.3. Derechos de los contribuyentes

Arancibia Cueva, M & Arancibia Alcántara, M (2017) detalla en el siguiente cuadro los derechos de los contribuyentes descritos en el artículo 92° del Código Tributario,

[Figura 1] Derechos de los contribuyentes. Adaptado de “Auditoria Tributaria”, por Arancibia Cueva, M & Arancibia Alcántara, M., 2017

Effio (2008) menciona que,

Aun cuando las normas tributarias no lo establezcan expresamente, cualquier actuación de la Administración Tributaria debe contemplar la no trasgresión de dichos derechos fundamentales, pues de suceder ello, no solo se estaría trasgrediendo la normatividad tributaria sino también la misma Constitución Política. (p.29)

1.1.4. Obligaciones de los administrados

Según Arancibia Cueva, M & Arancibia Alcántara, M (2017) en el siguiente cuadro se detalla todos los deberes del contribuyente según el art. 87° del Código Tributario:

[Figura 2] Deberes de los contribuyentes. Adaptado de "Auditoria Tributaria", por Arancibia Cueva, M & Arancibia Alcántara, M., 2017

1.2. La fiscalización en el Perú

1.2.1. Concepto de fiscalización

La Administración Tributaria describe a la fiscalización como el "proceso por el que la SUNAT verifica, si el contribuyente determinó correctamente la obligación tributaria. Esto finalizará cuando el auditor emita la Resolución de Multa o de deuda". (SUNAT, 2018, párr. 1)

El Instituto Pacífico (2016) describe que: el art 61° del Código Tributario dispone que, lo determinado y declarado por el contribuyente se encuentra sujeto al proceso de fiscalización o verificación por parte de la SUNAT.

La SUNAT ha desarrollado distintos mecanismos que le permitan realizar un trabajo más eficiente para poder detectar las posibles contingencias que ha cometido el contribuyente en las declaraciones.

Los objetivos de la fiscalización, según De la Vega (2013) son los siguientes,

Para cumplir con los objetivos fiscales en los siguientes períodos, será importante ampliar la base tributaria con la finalidad de incrementar la presión tributaria y obtener mayores ingresos fiscales. En ese sentido, es importante que la Administración Tributaria realice mayores esfuerzos para incrementar el número de contribuyentes activos. (p. 16).

Así mismo, Arévalo (2010) describe que “la fiscalización también tiene como objetivo la ampliación de la base tributaria y el aumento de la recaudación, a través de la generación de riesgo efectivo de detección, determinación y sanción del incumplimiento” (p. 93).

Con ello podemos comentar que en la actualidad el objetivo principal de la Administración Tributaria es el de obtener mayor recaudación mediante el aumento de la cantidad de contribuyentes activos; es decir, que declaren sus impuestos correctamente y los paguen.

1.2.2. Principios del proceso de fiscalización

Estos principios los encontramos en la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPAG), la cual tiene por finalidad determinar los parámetros jurídicos en la

actuación de SUNAT o cualquier otra entidad del Estado que servirán como una protección y garantía al contribuyente. (LPAG, 2018)

A continuación, detallamos algunos principios que nos parece que los auditores de la SUNAT deberían tener en cuenta durante el proceso de fiscalización,

1) Principio de legalidad: “la actuación de la Administración y otras instituciones del Estado, deben de basarse en las normas vigentes, si se trasgrede este principio y su motivación no está acorde a lo que señala la norma, entonces SUNAT está actuando de forma arbitraria.” (LPAG, 2018)

2) Principio del debido proceso: “la LPAG sostiene que estamos ante un debido proceso cuando: (i) SUNAT motiva y sustenta sus fundamentos en el derecho, y (ii) el contribuyente logra exponer sus ideas y presentar las pruebas necesarias para sustentar la operación en cuestión.” (LPAG, 2018)

Lo que interpretamos es que si bien existe un principio del debido proceso que lo señala la norma, muchas veces esta no es cumplida a cabalidad e interfiere con los derechos de los contribuyentes. Además, el incumplimiento de este principio conduce a la cancelación del acto administrativo.

3) Principio de razonabilidad,

Implica que los fines perseguidos por la limitación a los intereses de los administrados sean válidos y legítimos en un Estado de Derecho. Si los fines de dichos actos de gravamen tienen por finalidad justificar un comportamiento arbitrario, autoritario o discriminatorio por parte de la

Administración Pública es evidente que la misma viola el principio de preferencia por los derechos fundamentales y deviene en inconstitucional. (Guzmán,2000 ,p.12)

Este es uno de los principios más importantes, ya que señala que la actuación de la autoridad administrativa no puede superar los límites de su facultad y deben tener en cuenta la proporcionalidad de las decisiones a tomar solo para cumplir con su obligación.

4) Principio de imparcialidad: “la Administración Tributaria debe emplear un tratamiento justo e igual frente a un mismo procedimiento que aplica a las empresas que tienen el mismo caso. " (LPAG, 2018)

5) Principio de presunción de veracidad: Consiste en que lo declarado, presentado e informado por el contribuyente se debe considerar como cierto y verídico, es decir, que el deudor tributario declara como verdaderas cada una de sus operaciones. Sin embargo, estas pueden ser cuestionadas y para ello la Administración debe presentar pruebas. (LPAG, 2018)

6) Principio de impulso de oficio: La Administración debe impulsar y dirigir el proceso por el que se esclarecerán algunas operaciones cuestionadas por ella y también debe detallar los resultados en una Resolución. (LPAG, 2018)

7) Principio de uniformidad: La SUNAT debe establecer parámetros que uniformicen la manera de tratar a los contribuyentes, de esta manera se garantiza que no existan tratos

diferentes entre contribuyentes. Si existen diferencias, estas deben ser tratadas de manera objetiva. (LPAG, 2018)

8) Principio de verdad material, este consiste que la Administración debe verificar por completo todos los hechos que sustenten sus decisiones, para ello debe recaudar todos los medios probatorios, del contribuyente o terceros. (LPAG, 2018, p. 9)

Por este principio Guzmán (2000) menciona:

La Administración no debe contentarse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aun de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan a la búsqueda de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal. Ello conlleva un principio de especial importancia en el ámbito de la actividad probatoria que es la oficialidad de la prueba, por la cual la Administración posee la carga de la prueba de los hechos alegados o materia de controversia, a menos que considere que basta con las pruebas aportadas u ofrecidas por el administrado. (Guzmán, 2000, p.18)

9) Principio de predictibilidad, la Administración deberá proporcionar al contribuyente toda la información necesaria sobre los trámites realizados al inicio de los procesos, para que el deudor tributario este enterado de cuál podría ser el resultado final. (LPAG, 2018)

Estos principios señalados toman gran importancia ya que ayudarán a que la Administración tenga un criterio de cómo actuar y resolver las cuestiones que puedan ocurrir; así mismo, sirven como parámetros para que puedan actuar de una manera imparcial con todos los contribuyentes.

Otra parte importante de esta Ley es el artículo VI, el cual señala los precedentes administrativos,

- En casos en los que se resuelvan operaciones particulares, estos serán precedentes para otras fiscalizaciones y actos administrativos y serán de observancia obligatoria, hasta que se publique una norma que modifique ello. (Código Tributario, 2018)
- Los criterios de interpretación, podrían ser modificados siempre que no sea correcta dicha interpretación.

1.2.3. Participantes del proceso de fiscalización

Castro (2014) señala que “el proceso de fiscalización es de naturaleza bilateral, consta de dos sujetos, por un lado, la Administración Tributaria como fiscalizador y por el otro el contribuyente como sujeto fiscalizado” (p. 24). Sin embargo, menciona también que la naturaleza de estos procesos es bilateral, esto no impide que durante el proceso intervengan otros sujetos independientes” (p. 24).

Como ya hemos apuntado líneas arriba, los dos sujetos más importantes y por los que se crea la fiscalización son la Administración Tributaria y el contribuyente o administrado.

El primero del que escribiremos será de la SUNAT, en el Decreto Supremo N° 112-2002 – PCM menciona que:

Son los funcionarios de los órganos de línea dependientes de la Administración Tributaria los que realizan las labores de fiscalización, pero que son los funcionarios de la Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario los encargados de definir y aplicar los criterios de selección de los contribuyentes. (Castro, 2014, pp. 24 - 25)

El segundo participante principal para este proceso son los administrados.

Ellos intervienen en el proceso de fiscalización, como sujetos fiscalizados, son los denominados deudores tributarios, es decir el contribuyente y el responsable. Según el art. 7 del Código Tributario, el contribuyente es aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, y el responsable es aquel que, sin ser el contribuyente, debe cumplir con lo que indica la norma. (Libro I, Código Tributario)

Es decir, el responsable se encarga también de cumplir con todos los deberes del contribuyente, como la presentación de documentación, entre otros.

1.3. La discrecionalidad

1.3.1. Definición

Etimológicamente de acuerdo a la RAE, el concepto discrecional procede del término discreción. Este diccionario define discrecionalidad de la siguiente manera, “Que se hace libre y prudencialmente” y “Dicho de una potestad gubernativa: Que afecta a las funciones de su competencia que no están regladas.” (Real Academia Española, 2018)

Navarro (2012) afirma que,

La discrecionalidad tiene espacio debido que la Ley no contiene todas las soluciones o interpretaciones a simple vista de los problemas que se

presentan, es decir por la imposibilidad misma de la ley para regular todo caso concreto a partir de alguna forma de generalidad, ya que lo precisado por la ley permite realizar valoraciones conforme a ella. (p.202)

Vargas Murillo (2015) menciona,

El poder discrecional de la misma ley o la norma, la cual en determinado momento no obliga a proceder de determinado modo, por tanto, otorga libertad de decisión a aquella autoridad que ejercerá este poder o, cuando en la norma existe la posibilidad de más de un modo de obrar sobre determinada situación, entonces deja a discreción (apelando a su sensatez) y en base a la decisión más favorable obedeciendo a ciertos preceptos como el bien común. (p. 3)

Por lo que la discrecionalidad tiene cabida en el ámbito de la Administración Tributaria, debido que debe existir un margen de libertad para que esta pueda tener el poder de elegir entre dos o más posibilidades, que se encuentran reglamentadas en el Código Tributario.

Además de la doctrina, la jurisprudencia también ha tratado el tema de la discrecionalidad, y de allí podemos tomar algunos conceptos:

En la Sentencia 0090-AA-2004/TC del 5 de julio del 2004 dictada por el juez Juan Carlos Callegari Herazo donde se aborda la definición y algunos temas controvertidos, se menciona que:

La discrecionalidad tiene su justificación en el propio Estado de Derecho, puesto que atañe a los elementos de oportunidad, conveniencia, necesidad o utilidad; amén de las valoraciones técnicas que concurren en una gran parte de las actuaciones de la administración estatal. (p. 3)

Que la Administración Tributaria goce de esta facultad se justifica según Gamba (2013) por las siguientes razones:

- La Administración Tributaria debe estar facultada para ejercer su autoridad en las decisiones que tome según los criterios o conocimientos de esta, debido que ella debe velar por el cumplimiento y correcto cálculo de los importes declarados (p.109)
- No se puede limitar el ejercicio de sus funciones, la SUNAT debe servir en forma eficiente al interés público y para que ella pueda realizar esta labor, las leyes no deben atarla rígidamente al ejercicio de sus potestades (p. 109 -110)
- En el mercado, existen diferentes giros de negocio que son complejos y de distinta aplicación de la norma tributaria y contable, razón por la cual no se puede programar en su totalidad las acciones de la Administración Tributaria. (p.110)

1.3.2. Libertad vs. Discrecionalidad

Confirmando lo que explicábamos anteriormente, que es que las autoridades tienen la libertad para actuar conforme lo dicta la ley, es importante aclarar el concepto de libertad en el ejercicio de la acción de las autoridades.

Vargas (2015) indica que, “la libertad implica, actuar de un modo en el que se cumple o se falta la ley, sin importar mucho el contenido ético ni la situación; es decir, no es un proceso meramente racional” (p.6)

Gabino Fraga (2007) señala que “(...) la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse o en qué momento debe obrar o cómo debe obrar o en fin qué contenido va a dar a su actuación” (p.232).

Rubio Correa (2006) señala que la diferencia entre la discrecionalidad y la libertad es el margen de decisión que tiene la Administración Tributaria e indica,

En la libertad los límites son hacer lo que está mandado y no hacer lo que está prohibido (artículo 2, numeral 24, de la Constitución). El ejercicio de la libertad solo puede ser cuestionado cuando incumple lo mandado o realiza lo prohibido (p.144)

Por lo que actuar bajo discrecionalidad debe contemplar seguir las interpretaciones o mandatos que la ley describe, en cambio la libertad persigue seguir las convicciones propias para tomar una decisión.

1.3.3. Arbitrariedad vs. Discrecionalidad

Ahora bien, hemos mencionado en párrafos anteriores el concepto de arbitrariedad, el cual desarrollaremos y compararemos con la discrecionalidad.

Según la RAE (2018) es el “Acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado solo por la voluntad o el capricho”. La arbitrariedad es la actuación contraria a lo que señala la norma, y ello se convierte en una actitud antijurídica.

Adicional a ello, Navarro (2012) nos comenta la diferencia entre ambos conceptos:

Puede decirse que la discrecionalidad se opone propiamente a la arbitrariedad más que a la normatividad, ya que en el ámbito de la legalidad se puede efectuar un control de los actos administrativos discrecionales atendiendo a su legalidad y al control jurisdiccional sobre los elementos característicos de todo acto discrecional. Dichos elementos hacen de él un acto susceptible de impugnación, y han sido consignados del siguiente modo: (i) motivación, (ii) órgano que ejerce dicha potestad discrecional, (iii) finalidad de servir al interés público o finalidad pública

sin más y, por último, (iv) hechos determinados en cada caso o, mejor dicho, requisitos de hecho necesarios para emitir dicho acto discrecional (p.202)

Por ello, consideramos que los criterios para diferenciar la arbitrariedad de la discrecionalidad son los siguientes:

- Motivación del hecho; se refiere al sustento y el argumento de la toma de decisiones de la Administración Tributaria. Para que esto no sea arbitrario, el acto debe no trasgredir los derechos del contribuyente.
- Persona que actúa en la decisión u organismo; debido que se debe respetar las decisiones que son dictadas por los altos mandos del Estado.
- Finalidad pública del caso en cuestión; puesto que existen algunos casos particulares que servirán como ejemplo para otros contribuyentes que tengan las mismas situaciones. Será arbitraria la decisión si solo para un contribuyente en especial se toma cierto criterio que no ha sido tomado para otros.

Debemos considerar que la discrecionalidad está relacionada a la arbitrariedad, esto se da porque la Administración ejerce su libertad al momento de decidir sobre alternativas igualmente válidas con relación a aspectos que son de su competencia, todo ello se convierte en arbitrariedad cuando no se cumple con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

1.3.4. Tipos de discrecionalidad

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 0090 -2004-AA-TC, se mencionan dos tipos de clasificaciones a la discrecionalidad considerando diferentes criterios, estos los desarrollaremos en las siguientes líneas.

1.3.4.1. Clasificación según los grados de la discrecionalidad

La Sentencia del Tribunal Constitucional 0090-2004-AA-TC divide a la discrecionalidad por grados de aplicación, quiere decir, según el nivel utilización de la potestad discrecional, de la siguiente manera:

- **Discrecionalidad mayor**, “es aquella en donde el margen de arbitrio para decidir no se encuentra acotado o restringido por concepto jurídico alguno. Por ende, el ente administrativo dotado de competencias no regladas se encuentra en la libertad de optar plenariamente.” (p.4)

Ello quiere decir que la discrecionalidad mayor, apunta al concepto de libertad debido que el auditor podría decidir las acciones a tomar debido que no tiene ningún tipo de restricción.

- **Discrecionalidad intermedia** “es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra condicionado a su consistencia lógica y a la coherencia con un concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión” (p.4)

Es decir, la discrecionalidad intermedia tiene su base en la jurisprudencia y normas existentes, sin embargo, el auditor es libre de elegir en base a su experiencia y criterio la decisión adecuada para el caso específico que está revisando.

- **Discrecionalidad menor**, “es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra constreñido a la elección entre algunas de las variables predeterminadas por la ley”. (p.4)

Por lo que en la discrecionalidad menor, no interviene el criterio o una toma de decisión en base a diferentes opiniones, sino que la ley ya tiene de manera clara los procedimientos a seguir.

1.3.4.2. Ámbitos de aplicación de la discrecionalidad

De acuerdo a la misma Sentencia, la discrecionalidad se puede dividir en 4 ámbitos:

- Discrecionalidad normativa o reglamentaria,

Consiste en el arbitrio para ejercer la potestad de reglamentar las leyes, sin transgredirlas ni desnaturalizarlas.

Como consecuencia del ejercicio de dicha competencia, un ente administrativo puede dictar reglamentos institucionales, en donde se establezcan los aspectos referidos a la organización y funcionamiento administrativo, así como las responsabilidades y derechos de los funcionarios y servidores públicos a él adscritos; reglamentos ejecutivos, que tienen por finalidad principal la especificación de detalles y demás aspectos complementarios de una ley; y reglamentos autónomos, que no se fundan directamente en una ley, aunque coadyuvan al cumplimiento de tareas atribuciones o funciones encomendadas por ella.(p.4)

La discrecionalidad normativa se refiere a la interpretación de la norma que realiza la Administración Pública según su criterio. Ello lo podemos apreciar, por ejemplo, en los informes SUNAT, en los que el contribuyente consulta sobre casos particulares y la Administración Tributaria responde a ello.

- Discrecionalidad planificadora,

Se la entiende como el arbitrio para la selección de alternativas de soluciones en aras de alcanzar racionalidad y eficiencia administrativa. Para tal efecto, será necesario determinar la relación de objetivos, políticas, programas y procedimientos compatibles con los recursos materiales y humanos disponibles. (p.4)

Por ejemplo, la Administración Tributaria tiene el Reglamento de Organización y Funciones (ROF) en el cual está especificado las funciones de cada área de la SUNAT.

- Discrecionalidad política,

Es el arbitrio de la determinación de la dirección y marcha del Estado. Por ende, tiene que ver con las funciones relacionadas con el curso de la acción política, los objetivos de gobierno y la dinámica del poder gubernamental. Para tal efecto, define las prioridades en lo relativo a políticas gubernamentales y al ejercicio de las competencias de naturaleza política.
(p.4)

Este tipo de discrecionalidad aplica para las facultades que tiene el Estado para generar políticas o leyes; es decir, son facultades con carácter más arbitrario, y son inherentes a las funciones que tiene el Gobierno. Además, estas se encuentran respaldadas en la Constitución.

- Discrecionalidad técnica, “se define como el arbitrio para valorar o seleccionar, dentro de una pluralidad de opciones, un juicio perito o un procedimiento científico o tecnológico”. (p.5)

Este tipo de discrecionalidad se refiere a que la toma de decisiones ejercida por personal calificado de la SUNAT en base a su criterio, eligiendo la opción más conveniente.

1.3.5. Límites de las facultades discrecionales

La doctrina, en la actualidad, se encuentra discutiendo si las facultades de fiscalización deben estar completamente regladas, o si estas deben tener un margen de

libertad al momento del proceso de fiscalización u otro acto administrativo. Lo cierto es que sería más objetivo que se encuentre todo reglamentado, para así dejar un espacio reducido a la discrecionalidad.

Sin embargo, dicho “ideal” no deja ser más que un imposible, puesto que pretender que las normas legales sean omnicomprensivas, es, hoy por hoy, una exigencia ilógica (De la Vega, 2013, p. 25)

El Ministerio de Economía Finanzas (2018), menciona que los límites a esta facultad son la legalidad, y los derechos y garantías de los contribuyentes.

Muñoz – Nájar (2000) menciona:

El poder o facultad discrecional tiene su base en la Ley. Es la ley 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 adecúe más al interés público, ya sea para atenuarlo o reforzarlo, de acuerdo al modo más oportuno (p.83).

Si la decisión de la Administración se mantiene dentro de los límites explícitos e implícitos, la aplicación de la discrecionalidad es correcta. Razón por la que a continuación desarrollaremos los límites mencionados.

1.3.5.1. Explícitos

Según la Real Academia española, explícito se refiere a una “Cualidad que se anuncia de aquello que se manifiesta o expresa en forma clara y determinada”, en nuestro caso nos referimos a aquel concepto que se encuentra como límite expresado claramente en la ley.

La Norma IV del TP del Código Tributario en su último párrafo sostiene:

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. (p. 2)

Es decir, la norma señala expresamente como límite a la potestad discrecional el **interés público**, y adicional a ello menciona que estas decisiones se deben encontrar dentro de los parámetros del Principio de Legalidad.

Primero desarrollaremos el concepto de interés público,

El contenido concreto que debe tener el interés público, es una cuestión difícil de determinar con exactitud porque va a depender de las condiciones políticas, sociales, económicas, morales y culturales en un país o un lugar determinado en un momento dado, de ahí que una característica importante del interés público es que debe ser actual. En consecuencia, el interés público es un concepto jurídico indeterminado, puesto que puede otorgar cobertura y asumir distintos supuestos, dependiendo de las situaciones diversas en las que se desenvuelva su sentido (Chang, 2006, p. 64).

Por ello, la Administración Tributaria debe considerar como interés público tres ideas, la primera a quién se beneficia o perjudica y por qué; segundo se deben evaluar las consecuencias que se generarán por el cambio propuesto; y por último, el cambio debe estar sujeto a los hechos que ocurren en la actualidad. Por ejemplo, los programas para las declaraciones mensuales, libros electrónicos, entre otros deben ser amigables y sencillos de entender, así como que se deben hacer pruebas de los mismos para que al momento de declarar no generen inconvenientes; sin embargo, ello no sucede.

Existe jurisprudencia del Tribunal Constitucional 0090-2004-AA/TC, en la que se analiza el concepto,

“el interés público es un concepto caracterizado por su indeterminación, y lo sustancial de este concepto es que tiene que ver con aquello que beneficia a todos, siendo equivalente al interés general de la comunidad, cuya justificación constituye uno de los fines del Estado y justifica la existencia de la organización administrativa”. (p. 5)

En la misma Sentencia se menciona, “la esencia de la discrecionalidad administrativa es la apreciación del interés público de acuerdo a los criterios de la legislación”. (p.6)

En el año 2004, se publicó una modificación al artículo 36° del Decreto Legislativo N° 953 en la que se menciona, “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”. (p. 22)

La siguiente RTF 1485-3-2002 dispone que,

En el artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización ni el tiempo que empleará en ella.

Por lo que el administrador del derecho no puede excusarse en el ejercicio del interés público, al considerar que esta acción significa recaudar para poder velar por los intereses de la sociedad, debido que una mayor recaudación significa poder satisfacer las necesidades de la sociedad. Sin embargo, no se debe perder de vista que el contribuyente solo debe pagar lo que corresponde, y no debe pagar más por la intención del Estado en que debe haber mayor recaudación. La intención de recaudar no debe perjudicar los derechos del contribuyente ni justificar la actuación arbitraria de la

Administración Tributaria. Por ello, para evitar este abuso el interés público y la discrecionalidad en general están sujetos al Principio de legalidad.

1.3.5.2. Implícitos

Por implícito, observamos en el diccionario de la Real Academia Española lo siguiente: “aquello que se considera incluido en una cosa sin expresarlo”; por ello podemos denominar como límites implícitos a aquellas restricciones que sin expresarlo literalmente son límites a las facultades discrecionales.

Los límites implícitos son: la motivación, el principio de proporcionalidad, de razonabilidad, el principio de interdicción a la arbitrariedad y el de interdicción a la excesividad (Mini Miranda, 2012, p.48).

A continuación, describiremos cada uno de ellos:

1) Principio de proporcionalidad

El Diccionario de la RAE menciona por proporcionalidad “a la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”.

Es importante señalar que este concepto no se encuentra desarrollado en ninguna Ley Peruana, solo se menciona como parte del principio de razonabilidad descrito en la Ley de Procedimientos Administrativos Generales.

La proporcionalidad según el autor Guzmán Napurí (2000),

Se encuentra conformado por tres criterios: idoneidad, necesidad y ponderación. En primer lugar, es necesario que la afectación a los intereses del administrado se encuentre dirigida al fin perseguido por la medida. Se requiere en segundo lugar que, ante varias posibilidades de limitación, la

Administración Pública escoja aquella que sea menos gravosa respecto del derecho fundamental a limitar. (p. 288)

Los principios de proporcionalidad y razonabilidad implican una restricción a la discrecionalidad atribuible a la Administración Pública; por lo tanto, se evita la posibilidad de emisión de resoluciones arbitrarias o injustas, que puedan vulnerar derechos fundamentales del administrado.

2) La motivación

En el artículo 3° de la LPGA, se menciona el concepto de motivación como “el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.” (p. 13)

Este elemento se encuentra analizado en base a dos teorías, estas son como elemento formal y como elemento sustantivo de la actuación de la Administración.

Bardales (2006) comenta sobre ambas,

La primera, se orienta en que la Administración Tributaria debe cumplir con todo el proceso de fiscalización que marca la norma, y la segunda indica que los actos de la SUNAT tengan los motivos suficientes que justifiquen su decisión, es decir, que se establezcan las razones por las cuales la valoración de la prueba y hechos aportados por los administrados en el procedimiento para la emisión del mismo conducen a la conclusión adoptada y no a otra u otras. (p. 305)

Rodriguez – Arana (2011) señala que, “la motivación no es pura formalidad, no es fórmula de estilo ni cubrir el expediente” (p. 220); además, menciona 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)

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha mencionado en su sentencia lo siguiente:

El deber de motivación de la administración pública no debe limitarse a utilizar citas legales, que solo hacen referencia a disposiciones en conjunto, pero sin concretar cuál y cómo las mismas amparan la argumentación o análisis de la autoridad pública. (STC 0090-2004-AA/TC)

Para poder determinar o expresar correctamente la motivación, el proceso de fiscalización debe guiarse por el principio del debido procedimiento, mencionado en la Ley de Procedimientos Administrativos Generales (el cual describimos en líneas superiores).

Además, Rodríguez – Arana (2011) menciona que:

Si se considera que la motivación no es más que un requisito formal de los actos administrativos en los que legalmente sea procedentes, entonces su ausencia o deficiente formulación es merecedora de la sanción de la anulabilidad, de la nulidad relativa o, en todo caso, constitutiva de irregularidad no invalidante. (p. 12)

Ahora bien, existe jurisprudencia donde señala el Tribunal la importancia de la motivación frente a un acto discrecional:

Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (...) que en su artículo 62° establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto,

mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional (Sentencia recaída en expediente N.º 04168-2006-PA/TC).

Además, en el artículo 77º del Código Tributario, se exige la motivación en la realización de la resolución de multa cuando termina el proceso de fiscalización; si esta es observada se procede a la nulidad de la resolución como indica el artículo 109º de la misma norma; y en el artículo 103º se menciona que es un requisito para la emisión de los actos de la Administración Tributaria que deben constar en los respectivos documentos o instrumentos.

Es importante tener en claro lo siguiente sobre el principio del debido proceso, pues ello es parte importante de la motivación. Para ello revisaremos lo que indica la Sentencia 4289-2004-AA/TC,

El debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto por parte de la administración pública o privada de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139º de la Constitución. (p. 2)

Lo importante a rescatar de la motivación, es que esta es necesaria para que la Administración no traspase a la arbitrariedad, a pesar que no exista una norma exacta en donde se menciona que la motivación es un principio imprescindible para el uso de las facultades discrecionales.

3) El principio de interdicción a la arbitrariedad

Se refiere al hecho de que las decisiones tomadas por la Administración Tributaria deben estar basadas en razones objetivas, y no por capricho o por voluntad del auditor, pues si ocurre lo último se volverá una decisión arbitraria.

En la siguiente sentencia observamos que no se menciona al principio de interdicción a la arbitrariedad como un mecanismo regularizado en una norma específica:

La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias. (Sentencia recaída en el Exp. 0006-2003-AI/TC. F.J. 9)

Por el contrario, en países como España este principio ha sido constitucionalizado en 1978. Sin embargo, en el Perú sí ha sido mencionado en algunas sentencias, pero como dice Cueva (2012) no ha ido como un concepto principal, sino más bien como un acompañante del principio de razonabilidad, el concepto de motivación y el principio del debido proceso.

De modo tal que el principio de interdicción a la arbitrariedad ha sido confundido e identificado como parte de la arbitrariedad. Ello se ha dado debido que este término no es usado y conocido como un principio jurídico y por la copia de la doctrina española en la legislación peruana (Cueva, 2012).

Es importante señalar que la jurisprudencia existente menciona que la interdicción a la arbitrariedad tiene alcance sobre los poderes públicos constituidos, como se indica en las siguientes sentencias:

“La Corte Suprema, como cualquier otro poder público, se encuentra sujeta al principio de interdicción de la arbitrariedad. Este es un principio que se deriva a su vez de los principios de supremacía constitucional y del Estado de Derecho.” (STC recaído en EXP. 3151-2006-AA/TC)

En la STC EXP. N.º 03891-2011- PA/TC en la cual el Tribunal Constitucional planteó el principio de interdicción a la arbitrariedad junto con el principio del debido procedimiento, el principio de razonabilidad y la motivación, de la forma siguiente:

Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. 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. (párr. 23)

Si bien es cierto que el Principio de interdicción a la arbitrariedad, no se encuentra establecido en norma ni como un mecanismo principal o secundario; existe jurisprudencia que lo menciona de manera diferente y poco clara. Sin embargo, con los pocos argumentos que existen podemos distinguir que este principio es considerado por el Tribunal Constitucional como un límite a las facultades discrecionales. Debido que al

poseer estas potestades, en algunas ocasiones se puede sobrepasar la delgada línea de la arbitrariedad.

4) Principio de interdicción a la excesividad

El principio de interdicción a la excesividad se encuentra vinculado a la proporcionalidad, es decir, limita que la información solicitada no sea excesiva ni irracional, sino que la cantidad solicitada debe ser la necesaria para determinar y revisar casos específicos.

Tal como se aprecia en la RTF N° 02882-1-2009:

Que si bien la atribución de una potestad discrecional consiste en fijar normativamente los presupuestos habilitantes de la actuación administrativa en forma indeterminada o imprecisa – o, en otras palabras, la ausencia de parámetros normativos de tal actuación – con el objeto que la Administración deba fijar sus propios límites, también lo es que resulta esencial considerar dentro de la naturaleza misma de la discrecionalidad la obligación de la Administración de fijar los criterios, razones, fundamentos, etc. de su propia actuación – que fueron omitidos por el legislador –; circunstancia que revela como ilegítimo cualquier acto contrario a ese mandato, por más que haya sido dictado en uso de una facultad discrecional, y por más discrecional que ella sea la actuación o decisión administrativa no puede obedecer a la mera voluntad del funcionario, sino que la Administración debe aportar las razones o criterios que la llevaron a elegir o determinar la consecuencia jurídica, evitando así cualquier ejercicio arbitrario de poder. (p. 2)

1.3.6. Aplicación supletoria de los principios del derecho

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, sobre la aplicación supletoria de los principios del derecho, esto es:

Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. (TUO – CT, 2013, p. 2)

Ello quiere decir que aquel tratamiento tributario que no se encuentre señalado en la norma, podrá ser tratado en base a otros Principios del Derecho Tributario.

Señalamos lo anterior, porque como sabemos el Código Tributario y la Ley de Procedimientos Administrativos Generales tienen el mismo rango de ley; sin embargo, ante alguna contracción entre ambas normas, prevalecerá aquel documento que tenga mayor rango de especialización sobre el punto a analizar; es decir, que la Ley de Procedimientos Administrativos Generales solo intervendrá en todo aquello que no esté previsto en el Código Tributario.

En base a lo anterior, Gamba (2013) menciona que

La LPAG es, pues, una norma garantista de desarrollo constitucional, cuyos preceptos deben ser integrados a la totalidad de procedimientos administrativos sin excepción – los tributarios también, qué duda cabe-, lo que permitirá una vigencia real del texto constitucional y, por ende, una constitucionalización de las relaciones tributarias (p.77)

Por ello, la Ley de Procedimientos Administrativos Generales debe ser utilizada por cualquier área del Estado en la que sede aplicar debido que esta norma tiene alcance constitucional.

1.4. La discrecionalidad en el Proceso de Fiscalización

Las facultades que tiene la Administración Tributaria para el ejercicio de sus funciones se encuentran clasificadas de la siguiente manera:

- Facultades regladas: son aquellas que se encuentran establecidas en las normas legales, donde se señala la autoridad que ejercerá la norma y la obligación que tiene para realizar tal tarea. De forma que no se deja margen alguno a la subjetividad ni a la toma de decisiones sobre alguna situación (Muñoz- Najar Bustamante, 2000).

“Estas facultades constituyen a la vez parámetros de actuación administrativa, parámetros de control inexcusable para los órganos de control de la Administración” (Gamba, 2000, p.116), quiere decir que las facultades regladas constituyen el margen de acción de la SUNAT, durante el proceso de fiscalización, puesto que si se trasgreden estas automáticamente el hecho se convertiría en una actuación arbitraria.

- Facultades no regladas: Son aquellas que se encuentran presentes en un hecho real no reglado, por lo que la autoridad no tiene poder para actuar ni algún procedimiento específico que realizar; es decir, no son facultades debido que la Administración no tiene nada que ejercer (Muñoz- Najar Bustamante, 2000).

- Facultades discrecionales,

Se presentan cuando la propia definición normativa no anticipa en ella todos o algunos aspectos, los cuales remite a la Administración, para que esta tome la decisión pertinente. En este caso, es la propia norma, la que confiere a la Administración la posibilidad de actuar de una forma no unívoca, como sucede en las facultades regladas, sino que la ley o el reglamento establecen que, frente a determinadas situaciones de hecho, el órgano administrativo tiene la facultad de actuar o no (Muñoz – Najar ,2000, p.80).

La Administración Tributaria desempeña sus facultades discrecionales de acuerdo al Código Tributario. Villegas (2015) divide las actividades en cinco puntos. El primer aspecto es entorno a la fiscalización para verificar que la obligación tributaria se haya cumplido. En segundo lugar, el aspecto de aplazamiento y fraccionamiento del pasivo tributario. Luego, en la parte de sanciones e infracciones. Por último, en el entorno de interrupción de la ejecutividad de los hechos tributarios.

El Ministerio de Economía y Finanzas señala que la Administración decide qué fiscalizar: deudores, tributos, periodos, duración, información, entre otros.

Además de tener la facultad discrecional mencionada, también el artículo 166° dispone que, tenga discrecionalidad para determinar las sanciones que puede emitir la Administración. También en el artículo 171° dispone que,

La SUNAT desempeñará su facultad de exigir sanciones de acuerdo con los principios señalados anteriormente como los de legalidad y proporcionalidad. Además del principio de tipicidad, non bis in ídem, no concurrencia de infracciones y otros. Con esto, se expresa que la facultad discrecional para emitir las resoluciones de multas sí tiene límites.

1.4.1. La discrecionalidad otorgada en la Facultad de Fiscalización

Tal como ha aportado De la Vega (2013), el procedimiento de fiscalización es uno de los instrumentos que tiene la SUNAT para efectuar el ejercicio de sus facultades discrecionales. Con este procedimiento la Administración Tributaria logra tener seguridad sobre la elaboración de hechos impositivos que declara el contribuyente.

Así también, la autora menciona que:

La Administración Tributaria, en el marco de su labor de fiscalización, debe

tener en cuenta el respeto a los límites –el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales- con el objetivo que su actuación se adecúe al ordenamiento jurídico, esto es, a los principios, valores y derechos constitucionales. (p. 35)

Para De la Vega (2013), la fiscalización no debe ser una opción discrecional de la SUNAT en todos los hechos, ya que, la autora nos menciona que está sujeto a límites temporales y materiales. Y estos han sido implementados por el legislador para que se pueda brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Dentro de los límites temporales tenemos que la Administración Tributaria únicamente podrá ejercer sus facultades de fiscalización, a través del procedimiento de fiscalización -o por otros mecanismos- dentro de los plazos de prescripción establecidos en el Artículo 43 del Código Tributario. (p. 36)

El artículo 43 del Código Tributario, describe sobre los plazos de prescripción lo siguiente:

La SUNAT calculará la obligación tributaria, así como la acción del pago respectivo y aplicará las sanciones en un período de cuatro (4) años antes de la prescripción. Y para los que no hayan presentado la declaración respectiva serán seis (6) años.

Estas actuaciones prescriben a los diez (10) años, cuando no ha sido pagado el tributo retenido o percibido por el agente de retención o percepción. La acción para gestionar la compensación y para solicitar la devolución, prescribe a los cuatro (4) años.

El segundo límite que mencionara la autora en el año 2013, eran los límites materiales a los que describía como aquellos que, “exigen que el procedimiento de fiscalización se realice respecto a un tributo y periodo específico, debiendo ser único, integral y definitivo” (p. 36). Sin embargo, la misma autora nos menciona que este límite dejaría de ser válido ya que con la modificación por el Decreto Legislativo N° 1113, la SUNAT tendría facultades para realizar fiscalizaciones parciales, las que solo revisan parte o algunos puntos de la obligación tributaria.

Finalmente, la autora concluye que la Administración Tributaria debería tener en consideración las siguientes obligaciones:

Verificar la realidad material de las obligaciones tributarias realizadas por los deudores tributarios; cumplir con un rol activo en el inicio, desarrollo y conclusión de la fiscalización; realizar una fiscalización y consecuente determinación integral y única de las obligaciones tributarias; realizar una adecuada notificación de los requerimientos; precisar en los requerimientos los documentos necesarios para levantar los reparos; establecer una motivación adecuada de los reparos realizados. (p. 38)

Retomando lo antes mencionado sobre el proceso de fiscalización, De la Vega (2013) describe que este acto se centra en la recopilación de información por parte de la SUNAT con el objetivo de verificar si el contribuyente ha efectuado correctamente sus obligaciones tributarias. Sin embargo, la autora se cuestiona sobre el tiempo que la documentación contable y financiera debería estar en poder del contribuyente; ya que, como menciona el numeral 7 del art. 87 del Código Tributario los administrados

deberán archivar y conservar los libros y registros mientras el tributo no haya prescrito, pero que esto no siempre es respetado por la SUNAT, por lo que genera un ambiente de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

Por ende, la autora concluye lo siguiente:

Bajo el criterio del Tribunal Fiscal, aun cuando la información de situaciones anteriores al período fiscalizado correspondiese a documentos relacionados a períodos ya prescritos, la mera vinculación con la determinación de la obligación tributaria no prescrita daría lugar a que la Administración Tributaria pueda exigir la presentación de documentación que corresponde a períodos prescritos (p. 39).

1.4.2. Las etapas del proceso de fiscalización

Como hemos visto en párrafos anteriores, la SUNAT a través de su facultad discrecional escoge qué fiscalizar y ello lo desarrollaremos a continuación en la etapa del proceso de fiscalización.

Con el Decreto Supremo N° 085 -2008 –EF, publicado en el Diario El Peruano, el 29 de junio del 2007, el Ministerio de Economía y Finanzas aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el cual según Effio (2008) es “un instrumento básico para la realización de un procedimiento de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Este tuvo su última modificación con el Decreto Supremo N° 049 – 2016 – EF, el cual añade el procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

[Figura 3] Proceso de fiscalización definitiva tipo. Adaptado de “Infracciones y sanciones tributarias”, por PricewaterhouseCoopers, 2018.

En el flujograma anterior, podemos apreciar cómo es un proceso de fiscalización definitiva; el cual comienza con el envío de la carta de presentación, un requerimiento inicial, sobre ello se puede pedir prórroga; es decir, que se postergue la fecha de entrega de información. Ante ello la SUNAT puede, darnos una nueva fecha para entregar la información o continuar con su postura inicial. Luego del primer requerimiento, la Administración Tributaria puede solicitar otros requerimientos adicionales. El proceso termina con las conclusiones de la revisión realizada, que se configuran en la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuese el caso. Sin embargo, como indica el artículo 75 del Código Tributario,

Antes de la emisión de los resultados, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación (Libro II – Código Tributario 2018, p. 32).

A continuación, explicaremos las etapas del proceso de fiscalización referidos al Decreto Supremo mencionado. Sin embargo, es importante señalar que el procedimiento se inicia con la selección del contribuyente, el tributo a fiscalizar y el período.

1.4.2.1. La selección

Castro (2014) cita que un aspecto no reglado en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización es la selección de contribuyentes. Así mismo, menciona que:

Es importante establecer que la discrecionalidad en la selección le permite a la Administración Tributaria decidir entre una estrategia y otra de selección, de tal manera que pueda direccionar las acciones de fiscalización hacia los segmentos que considere más pertinentes, descartando a otros. (p. 54)

Por otro lado, Castro (2014) hace hincapié que la Norma IV del Título Preliminar indica que en los casos que la SUNAT tenga que actuar discrecionalmente tendrá que decidir por la opción más conveniente para el interés público. Entonces dice lo siguiente:

Las decisiones de selección entre una estrategia y otra deben basarse en la conveniencia del interés público, lo que implica que los funcionarios deben sustentar y motivar el por qué de la selección que han realizado en función de una estrategia más conveniente para el interés público, lo cual implica que dentro de una variedad de posibilidades han descartado aquellas que no eran indicadas y se han quedado con las más convenientes. (p. 54)

Al respecto, De la Vega (2013) menciona que “la Administración Tributaria ha puesto en marcha una serie de mecanismos informáticos que permiten cruzar la información de diferentes fuentes y detectar focos de evasión, siendo que la selección de los contribuyentes es cada vez mejor”. (p. 22)

Apoyando esta idea, Castro (2014) sostiene que “la Administración Tributaria tiene dos grandes formas de seleccionar contribuyentes, la primera de ellas se realiza de manera centralizada y la segunda se realiza a través de cada área operativa”. (p. 55)

La selección centralizada es la que realiza la Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario, para este procedimiento se usa la Base de Datos Nacional que es alimentada de diferentes declaraciones que realiza los contribuyentes. Los métodos que se suelen usar en esta selección son: incremento patrimonial de personas naturales, evasión en el Impuesto General a las Ventas (IGV) y en el Impuesto a la Renta de tercera categoría, incongruencia en el Régimen Único Simplificado (RUS), trabajadores dependientes no declarados, entre otros. (Castro, 2014, p. 55)

El segundo tipo de programación que menciona Castro (2014) es la descentralizada, en este caso se le da la responsabilidad de selección a cada área operativa de fiscalización, por lo que el estudio de estos casos no alega a una estrategia de la institución que podría tener como consecuencia la pérdida de información importante.

Finalmente, en lo que respecta a la selección que es la primera etapa de la fiscalización, De la Vega (2013) concluye que “la Administración Tributaria debe tener en cuenta que no se trata de inspeccionar por inspeccionar, a ver si en el desarrollo de las actuaciones se descubre algo, sino que la inspección debería efectuarse solo cuando tenga conocimiento de actuaciones irregulares de los obligados tributarios.” (p. 24)

Como explicamos en líneas anteriores, el proceso de selección no se menciona en la norma dentro del proceso de fiscalización, razón por la cual a partir de ahora solo analizaremos las facultades discrecionales al proceso de fiscalización señaladas en el Código Tributario.

1.4.2.2. El inicio de la fiscalización y la notificación

Castro (2014), describe que “desde la teoría del riesgo, 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). Por ende, el autor menciona que la notificación de inicio no tendría ningún sentido, pero que la parte jurídica tiene que determinar algunos límites al proceso de fiscalización para que esta no se convierta en una actividad arbitraria.

a) El tipo de actuación y la notificación

Dentro del tipo de actuación, como; las auditorías, las verificaciones, las acciones inductivas y los operativos, Castro (2014) menciona que la notificación es el inicio del proceso de fiscalización. Sin embargo, en las acciones inductivas donde la Administración Tributaria comunica al administrado que se ha detectado un error en las declaraciones; no se aplicaría la notificación por el inicio de la fiscalización.

b) Estructura de la notificación

La notificación deberá abarcar los datos mínimos siguientes; “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” (Castro, 2014, p. 57)

c) Periodo a fiscalizar:

En la actualidad la SUNAT puede empezar la fiscalización por cualquier periodo no prescrito. Esto significa que se podrá revisar periodos hasta con 4 años de antigüedad.

1.4.2.3. Documentos del proceso de fiscalización

Durante el procedimiento de fiscalización, la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados de Requerimientos y Actas. La notificación de los citados documentos será según lo dispuesto en los artículos 104° al 106° del Código Tributario.

Como cita Castro (2014) los requisitos mínimos que deben contener los documentos que emita la SUNAT son:

- Nombre o razón social del sujeto fiscalizado
- Domicilio fiscal
- RUC
- Número del documento enviado por la SUNAT
- Fecha
- Contenido del documento
- El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización

Todos los requisitos antes mencionados se consideran aspectos formales; es decir, toda la documentación emitida por SUNAT, obligatoriamente deberá contener lo antes mencionado.

Sin embargo, para Castro (2014) el último requisito que es la firma del trabajador de la SUNAT competente, es un requisito sustancial. Debido que, es necesario para la validez del documento, porque en la medida que un documento fuera emitido por un funcionario no competente no podría ser validado posteriormente. Para tener conocimiento de quienes son los funcionarios competentes, se debe recurrir al D.S N° 115-2002-PCM.

El artículo 2° del Decreto antes mencionado, describe que “durante el procedimiento de fiscalización, la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas”.

Lo primero que resalta Castro (2014) es que en “el Reglamento de Fiscalización, pese a reconocer que durante el procedimiento de fiscalización se emiten una serie de documentos, solo norma alguno de ellos, esto se nota cuando se asevera que, entre otros

documentos, se emitirán las cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas”. (p. 29)

Entonces, el autor menciona que entre los documentos que no se han normado y que resultan importantes en los procedimientos de fiscalización, podemos encontrar los papeles de trabajo y las comunicaciones a terceros.

Como mencionamos líneas arriba, durante el proceso de fiscalización la SUNAT emitirá Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas.

- Cartas

- a) La SUNAT a través de la carta comunicará lo siguiente: objetivo de la fiscalización, presenta a los auditores, presenta el tributo y el período a fiscalizar.
- b) Con este documento se notifica la ampliación del proceso de fiscalización para nuevos periodos, tributos, o Declaraciones Únicas de Aduanas.
- c) Se comunica, el reemplazo del Agente Fiscalizador o los nuevos auditores que verán el caso. Así mismo, la suspensión o la prórroga del plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario.
- d) Otro tipo de información que se necesite dar a conocer durante el proceso, que no se encuentre regulado en otros artículos.

- Requerimiento

Es el documento donde se solicita que se presenten y/o exhiban toda la información que el auditor de SUNAT requiera para la determinación de la obligación tributaria. También será utilizado para:

- a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización.

b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

El Requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar el lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

La información y documentación presentada la podrá usar el auditor hasta que se concluya el proceso.

- Resultado del Requerimiento

Se utiliza para evidenciar las diferencias detectadas de la obligación tributaria que se encuentra en revisión.

Se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento

Se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas.

- Actas

Dejará constancia de la solicitud a que se refiere el artículo 7 (solicitud de prórroga para el caso del pedido inmediato de documentación) y de su evaluación.

Un punto importante a señalar es que el artículo 5 del reglamento antes mencionado, señala que “las Actas no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aun cuando presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, o cuando el Sujeto Fiscalizado manifieste su negativa y/u omita suscribirla o se niegue a recibirla” (p. 5)

En segundo lugar, Castro (2014) menciona los documentos que los administrados pueden presentar.

Sobre este tema, expresa que “el Reglamento de Fiscalización no ha señalado los requisitos que deben contener los documentos que emiten los administrados durante el proceso, siendo esto una omisión importante al reglamento”. Castro (2014) manifiesta que “los administrados pueden emitir diferentes tipos de documentos; sin embargo, dos son los más importantes”.

- Los pedidos de ampliación de plazo: que son los documentos que se suelen emitir inmediatamente después de notificados los requerimientos.
- Respuesta al requerimiento: “esta respuesta por parte de los contribuyentes no ha generado ninguna atención por parte del Reglamento de Fiscalización, aun cuando son documentos importantes de defensa del contribuyente”. (Castro, 2014, p. 32)

Así mismo, el autor nos cita que los terceros también publican documentos como oficios, cartas o resoluciones. Estos tienen los lineamientos que las propias instituciones implantan.

En el siguiente cuadro podemos observar que todos los participantes del proceso de fiscalización tienen derecho a emitir un documento, ya sea una respuesta, una petición o información relevante que se tenga que informar. Es importante que cada parte tenga conocimiento de la documentación que puede emitir, así como de la que les puede llegar.

Tabla 1
Tipos de documentos usados en el proceso de fiscalización

Tipos de documento	La Administración Tributaria	Los administrados	Los terceros
Carta	X		
Requerimiento	X		
Resultado de requerimientos	X		
Actas	X		
Los pedidos de plazo		X	
Las repuestas a los requerimientos		X	
Oficios	X		X
Cartas	X		X
Resoluciones	X		X

Nota: Adaptado de “Manual práctico de fiscalización tributaria” (Castro, 2014)

1.4.2.4. Exhibición y/o presentación de la documentación

Castro (2014) describe tres componentes importantes en el trabajo de la fiscalización, el primero de ellos es el lugar de ejecución, el segundo punto es el requerimiento de información que se realiza en todo el proceso; por último, los cruces de información.

El primer componente que describe el autor es el lugar de la ejecución; y menciona que “la fiscalización puede realizarse en uno o en algunos de los siguientes lugares en manera simultánea” (Castro, 2014, p. 63)

- El domicilio fiscal: El Código Tributario en el artículo 11 describe que el domicilio fiscal es la zona fijada dentro del territorio nacional para toda finalidad tributaria.
- Otros locales del contribuyente: El numeral 8 del artículo 62 del Código Tributario, señala la posibilidad de “Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios”

El segundo componente que detalla Castro (2014) es el requerimiento de información, según el DS N° 085-2007/EF este es el documento a través del cual se requiere al contribuyente, la presentación y/o exhibición de: análisis, libros de actas, informes y demás información que sustente los hechos capaces de generar obligaciones tributarias.

Los requerimientos de información se emiten en el transcurso de la fiscalización, estos son el requerimiento inicial, los requerimientos específicos y el requerimiento final.

- **Requerimiento Inicial**, cuando el contribuyente entrega la información total requerida empieza el plazo de la fiscalización; si el sujeto fiscalizado no presenta la información requerida el auditor de SUNAT podría enviar un nuevo requerimiento; si no lo hace entonces comienza el cómputo en la fecha inicial acordada. (Effio, 2008, p.52)

En caso el fiscalizador no se presente el día indicado, el plazo comienza desde ese día y se presentará la información en la nueva fecha de visita señalada.

- **Requerimiento Específico**, el auditor de SUNAT solicita información nueva distinta al primer requerimiento, como análisis de algunos reparos o muestras de ingresos y gastos, entre otros. Se pide la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el proceso de fiscalización. (Effio, 2008, p.52)

- **Requerimiento Final**, se presenta en los casos en los que la SUNAT califique la fiscalización como compleja. El plazo para entregar el sustento no podrá ser menor a 3 días hábiles. (Effio, 2008, p.52)

La documentación presentada por el contribuyente en esta etapa, no será evaluada dentro del proceso de fiscalización.

1.4.2.5. La determinación

El artículo 63 del Código Tributario dispone que durante el periodo de prescripción, la SUNAT podrá determinar la obligación tributaria de un proceso de fiscalización se realiza bajo las siguientes bases:

- a. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. Se define al hecho generado como la identificación del deudor, base imponible y cuantía del tributo (p. 16)
- b. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación. (p. 16)

1.4.2.6. Cierre del Requerimiento

El requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme lo siguiente:

a) Tratándose del primer Requerimiento

El cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento.

Si el día señalado para la exhibición y/o presentación, el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere el artículo 62°-A del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la SUNAT le comunique mediante Carta. En esta última fecha, deberá realizar el cierre del Requerimiento. (Effio, 2008, p.53)

b) En los demás Requerimientos

Tratándose de los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.

De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado, se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento. (Effio, 2008, p.53)

1.4.2.7. Conclusiones del procedimiento de fiscalización

El anuncio de la culminación del Procedimiento de Fiscalización, se dará mediante un Requerimiento, el cual se cerrará cuando el plazo consignado en él venza. (Effio, 2008)

1.4.2.8. Finalización del procedimiento de fiscalización

Según Effio (2008), este procedimiento concluye cuando la Administración entrega la Resolución de Determinación o la de Multa (si es necesario), estas deben contener la explicación de las diferencias. (2008, p.53)

1.4.2.9. Procedimiento contencioso – tributario

La doctora Lourdes Chau (2008) lo define como:

El procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunal Fiscal, que tiene por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido tributario y obtener, de parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia.

(p. I-5)

Así también, la autora menciona que el proceso contencioso tributario se desarrolla en dos fases en el Perú. La primera fase en sede administrativa, también llamada como procedimiento administrativo; así como la segunda fase en la sede judicial a la que se le denomina también como proceso judicial.

En lo que respecta a la primera fase, la autora sostiene que el contribuyente puede hacer uso del recurso de reclamación y apelación. Chau (2008) describe que el recurso de reclamación “constituye la primera etapa en sede administrativa y busca que la Administración reexamine su acto y, en su caso, lo reforme” (p. I-6)

Resumiendo lo descrito, el procedimiento contencioso tributario es el conjunto de actos tramitados por los administrados o contribuyentes en las oficinas de la Administraciones Tributarias o en las del Tribunal Fiscal, y tienen como fin cuestionar las decisiones tributarias que la SUNAT interpone. Las etapas de este procedimiento son; la etapa administrativa en la que se realiza la reclamación y apelación; y la etapa judicial en la que se desarrolla el proceso contencioso administrativo.

1.4.3. La prueba en los procedimientos tributarios

Debido que nuestro tema es la discrecionalidad en los procesos de fiscalización, es importante conocer alguna jurisprudencia existente sobre la valoración de la prueba. Es importante considerar que la carga de la prueba siempre la ejerce el contribuyente, sobre él recae argumentar por qué un gasto es deducible a través del sustento y explicación entregada a la SUNAT. Sin embargo, recae sobre la Administración el poder motivar sus decisiones a través de los Principios que se deberían utilizar en la fiscalización, los cuales describimos en líneas anteriores.

A continuación, mencionaremos algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal,

- Valoración conjunta y razonada de la prueba, esta RTF N° 755-1-2006/10.02.2006 menciona que:

Para demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el Código Tributario, el Código Procesal Civil y la Ley del Procedimiento Administrativo General. (Análisis Tributario, 2006, p.224)

La Resolución señala que la presentación del sustento debe estar relacionado con la operación en cuestión y que en caso la SUNAT tenga dudas sobre el mismo, esta debe consultar a qué se refiere la información y no escudarse en que no entiende el sustento para reparar la operación.

- Especificidad de los requerimientos, este tema lo menciona la RTF N° 941-1-2006/21.02.2006, que señala:

El requerimiento de la Administración Tributaria debe necesariamente precisar la documentación que solicita, no pudiendo ser genérico ni ambiguo para que los contribuyentes puedan establecer exactamente sus obligaciones y cumplir con las mismas. En igual sentido, esta institución debe detallar en los resultados de dicho requerimiento los documentos específicos que a su juicio debieron ser presentados a fin de acreditar los gastos reparados y, además, asegurarse de que el contribuyente haya tomado conocimiento de las observaciones realizadas. (Análisis Tributario, 2006, p.224)

- Nivel mínimo indispensable de elementos de pruebas, RTF N° 1814-4-2006/05.04.2006,

Corresponde a la Administración Tributaria evaluar la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por los contribuyentes, siendo para ello necesario que éstos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de pruebas que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales.

- Generalidad de los requerimientos, la RTF N° 1796-1-2006/04.04.2006 dice que:

Al solicitarse la sustentación del reparo se entiende que el contribuyente debe presentar todas las pruebas que desvirtúen el mismo, no siendo necesario que en el requerimiento se consignen expresa y detalladamente cuáles serían esas pruebas. (Análisis Tributario, 2006, p.225)

- Pruebas insuficientes, la RTF N° 2079-1-2006/21.04.2006,

La verificación de la existencia de comprobantes de pago en los que se consigna el nombre y domicilio del contribuyente, si bien constituyen indicios de posibles compras omitidas, permitirán válidamente establecer que se está ante adquisiciones efectuadas por este, siempre y cuando se corroboren con evidencia adicional. En esa medida, la Administración no se debe limitar a comprobar la anotación de las operaciones en el Registro de Ventas y de los supuestos ingresos en el Libro Caja del proveedor, sino corroborar la existencia de tales ingresos en la cuenta bancaria del proveedor, si así se habrían efectuado los pagos correspondientes. Igualmente debe verificarse el ingreso de la mercadería tomando en cuenta el Kárdex de Existencias y el Libro de Inventarios y Balances, más aún cuando el supuesto comprador alega que el bien en cuestión no forma parte de su rubro de comercialización.

Las tres RTF anteriores demuestran que la Administración y el contribuyente tienen la obligación de, por un lado solicitar, específicamente qué se requiere para que el gasto sea deducible y, por la otra, el deber de completar el sustento necesario para que no existan dudas sobre la causalidad del gasto. Adicional a ello, debe quedar claro que las decisiones tomadas por la SUNAT deben demostrar que esta agotó todos los medios posibles para afirmar su posición sobre la deducibilidad o no de la operación.

- Primacía de la realidad. RTF N° 1503-1-2006/21.03.2006,

No basta para desestimar la validez del contrato de trabajo la verificación del incumplimiento de obligaciones laborales y tributarias, toda vez que ello

acreditará la comisión de infracciones, mas no acredita fehacientemente la falta de veracidad de dicho contrato.

Esta RTF quiere decir que a pesar que algo se encuentre pactado por escrito, se debe de verificar cuáles fueron los hechos reales, y estos deben tomarse como válidos, siempre que se sustenten los mismos.

1.4.3.1. La prueba diabólica

En este punto, referente a que la Administración Tributaria puede usar su potestad discrecional en el proceso de fiscalización para solicitar la información que esta requiera a fin de sustentar el caso, existen situaciones donde la SUNAT solicita información imposible de conseguir y que por esta razón desconoce el gasto al contribuyente. En la sentencia del Tribunal Constitucional N° 06135-2006-AA, se menciona el término de “prueba diabólica” que según este documento es, “exigir al denunciado una prueba difícil e, incluso, de imposible acreditación, pero ello no por su inexistencia, sino por el considerable grado de dificultad que implica su obtención” (p.3).

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0462-2007-AA, “las pruebas en cualquier clase de proceso o de procedimiento, se orientan a acreditar o a determinar la existencia o inexistencia de hechos controvertidos o litigiosos que son relevantes para adoptar la decisión” (p.3), se debe considerar que las pruebas deben estar orientadas hacia la búsqueda de decisiones, que, para ser justas, deban fundarse sobre un hecho real.

Por lo que es importante señalar que quien solicita el requerimiento

para argumentar algún hecho es la Administración Tributaria, y está bajo su potestad discrecional que pueda determinar si las pruebas entregadas son suficientes para demostrar la fehaciencia y causalidad del gasto.

1.4.4. Tipos de fiscalización

El Ministerio de Economía y Finanzas (2016) menciona que existen dos tipos de fiscalización; la fiscalización parcial y la definitiva.

Castro (2014), plantea puntos positivos sobre por qué llevar la fiscalización parcial dejando de lado la definitiva. Uno de estos puntos es “el reparar un punto concreto y luego regresar por los demás” (p. 85). El autor menciona que se tiene como objetivo incluir a la fiscalización parcial como mecanismo que permitirá a la SUNAT enfocarse en los puntos clave o críticos de las declaraciones y, si es necesario retornar en otra oportunidad para verificar otros aspectos. Con esto se podría llegar a fiscalizar un mayor número de contribuyentes. (Castro, 2014, p. 86)

1.4.4.1. Fiscalización parcial

La SUNAT define a esta fiscalización como, el proceso por el cual la Administración no revisa la totalidad del período de una compañía o solo revisa algunos elementos de la obligación tributaria. Esta fiscalización se puede llevar de manera electrónica. Además, solo se realiza en un plazo de seis meses, salvo que el proceso lo requiera por el nivel de complejidad. (SUNAT, 2018, párrafo 2)

Además, la norma señala que:

Existe también la fiscalización parcial electrónica reconocida en el artículo 62-B del Código Tributario, la cual se realiza desde las oficinas de la SUNAT, no requiere visitar al contribuyente, y se inicia con una

liquidación preliminar del tributo a regularizar. Concluye en 30 días hábiles contados desde su inicio. (SUNAT, 2018, párrafo 2)

En la fiscalización parcial se revisa uno, parte o algunos de los elementos de la obligación tributaria, según lo que menciona el artículo 61° del Libro II del Código Tributario.

Respecto a esto, Castro (2014) describe cada uno de los puntos señalados líneas arriba:

- a. Los elementos: en el segundo párrafo de la Norma X del Título Preliminar se emplea el término “elementos” para referirse a los conceptos del inciso a) de la Norma IV del mismo Título. (p. 86)

Según lo que menciona el inciso a) de la Norma IV – Principio de legalidad- del Título Preliminar, los elementos son: “Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción” (párr. 12)

- b. Parte: La norma usa el término parte del elemento a revisar como antónimo de todo el elemento a revisar. Se consigna expresamente que la fiscalización parcial podrá ser realizada por la Administración respecto de una parte –y no la totalidad- del elemento de la obligación tributaria que se decida revisar. (p. 86)
- c. Uno o algunos: Cuando la norma utiliza la expresión “uno o algunos” de los elementos está indicando que en las fiscalizaciones parciales no se

pueden revisar todos los elementos, aun cuando dicha revisión sea parcial. (p. 87)

1.4.4.2. Fiscalización definitiva

SUNAT define esta fiscalización como,

Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT realiza una auditoría exhaustiva a los libros, registros y documentación del contribuyente con la finalidad de determinar de manera definitiva el monto de la obligación tributaria correspondiente a un determinado tributo y periodo tributario.

Esta fiscalización debe realizarse en el plazo de un (1) año computado a partir de la fecha en que el contribuyente entrega la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento. (SUNAT, 2018, párrafo 1)

Es importante señalar que la fiscalización definitiva no tiene definición expresa en el Código Tributario.

Se podrá solicitar prórroga para la entrega de información cuando,

- Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
 - Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
 - Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.
- (MEF, 2018)

1.5. Las facultades discrecionales otorgadas en la Norma XVI

Es importante analizar esta norma que ha tenido una reciente modificación, debido que se encontraba suspendida su vigencia, ya que los contribuyentes argumentaban que se le otorgaba potestad discrecional a la SUNAT para determinar en qué situación nos encontrábamos en un fraude y en cuáles no.

Esta Norma XVI tiene sus antecedentes en el texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que fue incorporada con el Decreto Legislativo N° 816.

En el año 2012, se creó la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario con el Decreto Legislativo N° 1121, el cual señala tres elementos en una misma norma: elusión tributaria, reglas para la calificación de los hechos y la simulación.

La norma señala que para que la SUNAT pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible; ellos considerarán para su análisis los actos, situaciones y relaciones económicas de los contribuyentes.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, si se detecta elusión tributaria, la Administración Tributaria puede exigir el importe de la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, y si ya se devolvió se debe restituir el importe.

Si se determina lo anterior, la SUNAT debe sustentar ello según lo que indica la norma:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. (Norma XVI del Título Preliminar, 2012)

En el siguiente párrafo de la citada norma menciona indirectamente la potestad discrecional; “en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.” (p. 3)

La norma mencionada fue suspendida por el artículo 8 de la Ley N° 30230 debido a que las opiniones decían que se le otorgaba facultades discrecionales indefinidas a la Administración Tributaria, para decidir si había elusión en base a sus criterios. Razón por la que, en el año 2018, entre las normas que el Poder Ejecutivo realizó por la delegación de facultades que el Congreso le otorgó al Gobierno, este propuso un cambio en la Norma XVI. Ello dice lo siguiente:

- i) el procedimiento para la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI.
- ii) la conformación de un Comité Revisor que emitirá una opinión favorable sobre la aplicación o no de la Norma XVI.
- iii) la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición (arts. 177, inc. 5 y 178, inc. 9);
- iv) la ampliación de supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general.

v) la aprobación de los actos, situaciones y relaciones económicas a realizarse por el Directorio de la sociedad en el marco de una planificación fiscal.

vi) los parámetros para su no aplicación. La aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI se realizará respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19-7-12.

El Comité Revisor es la garantía para el contribuyente de que la revisión realizada por la SUNAT haya sido justa y correcta.

En un principio, cuando se presentó la Norma XVI, los contribuyentes tenían miedo de que la SUNAT traspase su potestad discrecional y que se vuelva arbitraria en la toma de sus decisiones; sin embargo, este Comité Revisor asegura el debido proceso en la revisión de las operaciones.

1.6. Legislación comparada de la discrecionalidad en los procesos de fiscalización

Para este trabajo compararemos con la legislación española, que tiene más marcado los límites a la discrecionalidad.

El Código Tributario Español, en el art. 54 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común menciona:

1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:
 - f) Los que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa.

2. La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos selectivos y de concurrencia competitiva se realizará de conformidad con lo que dispongan las normas que regulen sus convocatorias, debiendo en todo caso quedar acreditados en el procedimiento los fundamentos de la resolución que se adopte.

En comparación con el Código Tributario peruano, las facultades discrecionales se manifiestan en la Ley española en el párrafo que nos habla sobre los actos motivados; así mismo la Constitución española marca como límite a las facultades discrecionales el artículo 106° al principio de legalidad, esta ley menciona lo siguiente:

“Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifica”.

Adicional a ello se menciona en el artículo 103° de la Constitución española,

“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

Además, en el artículo 9° en el párrafo 3 menciona,

La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos

Verificamos que en la Ley española se encuentra debidamente limitado las potestades discrecionales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de otras entidades del Estado.

1.7. Jurisprudencia

A continuación, detallaremos jurisprudencia en la cual la Administración Tributaria ejerce la facultad discrecional de manera arbitraria.

Primero quisiéramos señalar que la SUNAT tiene la potestad de solicitar la información que requiera para poder realizar las labores de inspección e investigación. Ello lo podemos observar en el Informe N°216-2007/SUNAT, emitido el 14 de junio del 2007 que menciona;

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.

Si bien es cierto que en el Código Tributario no se menciona sobre la cantidad o criterio para solicitar información, la Ley 27444, LPGA en el siguiente artículo señala,

“Artículo 169.- Solicitud de prueba a los administrados.

169.1 La autoridad puede exigir a los administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos de bienes, el sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba. Para el efecto se cursa el requerimiento mencionando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento.

169.2. Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales. En ningún caso esta excepción ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad. (LPAG, 2018, p.76)

Existen casos en los que la Administración Tributaria, decide reparar el 100% de una cuenta de gastos porque considera que parte de ella no cumple con los requisitos para hacerla deducible.

1. Reparación a la deducción de gastos financieros: Intereses y diferencia de cambio

El art 37 (a) de la LIR indica” A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en consecuencia, son deducibles:

- a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora (...)

La Administración Tributaria viene aceptando la deducción de los intereses cuando se han efectuado pago de dividendos, ha existido reducción de capital, inversiones en el exterior, créditos otorgados a empresas vinculadas, entre otros; y el flujo de caja sea positivo, lo cual implica que el préstamo no era necesario.

El último párrafo que redactamos, demuestra que la Administración Tributaria está usando su facultad discrecional técnica para determinar o tener una posición

respecto a la obtención de un préstamo, es decir, para ellos solo serán deducibles aquellos préstamos que sean necesarios para la compañía por no tener caja para saldar sus obligaciones de corto y largo plazo.

Esta posición la encontramos en las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal:

1. RTF N° 06619-4-2002

- Si el importe del préstamo fue destinado a pagar dividendos los intereses son deducibles.
- Así se acredite a través de la contabilidad y del Estado de Flujos de Efectivo que al cierre del ejercicio existió utilidad financiera, efectivo disponible y un saldo de caja – bancos que supera los dividendos distribuidos.
- El movimiento de las cuentas generaba certeza del destino del préstamo, por lo que las demás pruebas eran irrelevantes.

2. RTF N° 01317-1-2005

- Para sustentar el destino del préstamo a capital de trabajo no basta la presentación del registro contable en el Libro Caja Bancos en el que figure el abono del préstamo.
- Se requiere un flujo de caja que demuestre el movimiento del dinero y demás “documentación sustentatoria”.

3. RTF N° 11743 -2-2007

- Los préstamos pueden tener el destino que la empresa decida de acuerdo con su estrategia de negocio.
- No se pueden cuestionar las decisiones financieras.
- No interesa si existe flujo de caja positivo.

Como apreciamos, las dos primeras RTF muestran una posición estricta sobre la deducibilidad de los gastos financieros, debido que la SUNAT requiere que el contribuyente le demuestre por qué solicitó el préstamo, cómo fue contabilizado, entre

otros; todo ello es exigido a pesar de que no está contemplado en la norma; lo cual evidencia que la Administración Tributaria está usando su potestad discrecional para decidir si el préstamo es necesario para la compañía o no.

2. Provisión de cobranza dudosa

El tratamiento de las provisiones por cuentas de cobranza dudosa se encuentra en los incisos h) e i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta,

i) Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden. No se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas, (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad, (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa. (Cap 6, 2018, p 4)

Adicional a ello, en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 21, inciso g), menciona que para que se pueda castigar una provisión de cobranza dudosa se requiere que la deuda haya sido provisionada y que cumpla con algunas condiciones, entre la que se encuentra,

Se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de tres (3) Unidades Impositivas Tributarias.

La discusión sobre este caso nace de la interpretación que se le otorga al concepto de gestión de cobro y cómo se puede evidenciar ello.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01853-8-2011, se indica que para la Administración Tributaria no es suficiente sustentar la gestión de cobro con lo siguiente:

- a. Sistema de llamado automático indicando el vencimiento de la deuda.
- b. Llamado requiriendo pago de teleoperadoras.
- c. Incorporación de la deuda pendiente en el recibo telefónico. En este punto cabe señalar que según la opinión de Osiptel este documento constituye “gestión de cobranza”, lo cual es precisado para el caso de Sedapal, por la Ley N° 28870.
- d. Corte del servicio.
- e. Comunicación de baja.
- f. Empresas de cobranza.
- g. Centrales de Riesgo.

Sobre todo, es importante explicar que en la RTF se menciona que el sustento señalado no se presentó por el total del gasto que se había incurrido, razón por la que la Administración Tributaria decidió desconocer todo el saldo de la cuenta contable.

En este punto, la Administración Tributaria utiliza su facultad discrecional para definir que es gestión de cobro y para determinar que como no se sustentó una parte del gasto entonces es reparo el 100% de la cuenta contable; sin considerar que es razonable que la compañía tenga significantes cantidades de cobranza dudosa debido que es un problema normal para el giro del negocio.

1.8. Sector de servicios públicos

Reyna y Ventura (2013) describen que los servicios públicos son responsabilidad de las entidades públicas o privadas, que fueron creadas por la Constitución para satisfacer las prioridades de interés general. Esto se puede dar a través de cualquier forma legal o de forma directa, con fijación a un sistema de derecho público o

privado. Estos servicios son asumidos por una entidad pública bien sea el Estado o los gobiernos regionales o locales o se presten a través de entes descentralizados; que podrían ser sociedades civiles del Estado, asociaciones e institutos autónomos. Cabe señalar, que los servicios públicos están a disposición del público en general a cambio de una contraprestación tarifaria, según la oferta que ofrezcan los operadores.

La Organización Internacional del Trabajo (2018) describe que los servicios públicos como la electricidad, el agua y el gas son primordiales y ejercen un papel esencial en el desarrollo social y económico de un país. Nos menciona que un servicio de calidad es vital para la desaparición efectiva de la pobreza y que el Estado es el ente responsable de asegurar el acceso universal a los servicios.

Es importante señalar que este sector incluye agua y alcantarillo, telecomunicaciones (cable, telefonía e internet), energía y gas.

Por el servicio de telecomunicaciones OSIPTEL menciona que, el 97.8% de hogares peruanos cuenta con telefonía móvil y el 75.4% tiene acceso a internet. Además, señala que el promedio anual del crecimiento de este sector es de 8.04% en los últimos 4 años, creciendo en 7.4% en el año 2017. (OSIPTEL, 2018, párrafo 3)

Por el servicio de agua, el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, señala que en el país 5 millones de personas no cuentan con agua potable y cerca de 11 millones carecen de alcantarillado y soportan mala calidad de vida. (MVCS, 2018, párrafo 1)

Según la institución, los servicios en agua y saneamiento son insostenibles por insuficiente inversión, graves problemas económicos de los operadores, falta de apoyo

estatal y normas legales inadecuadas. (MVCS, 2018, párrafo 2)

Por el sector de energía, OSINERGMIN menciona que el 6% de la población no cuenta con el servicio de electricidad. (OSINERGMIN, 2018, párrafo 1)

El siguiente gráfico, muestra la evolución del PBI en el último año del sector que estamos evaluando.

<p align="center">Cuadro N° 7 PERÚ: PRODUCTO BRUTO INTERNO (Variación porcentual del índice de volumen físico respecto al mismo período del año anterior) Año Base 2007=100</p>								
Actividad	2017/2016				2018/2017			
	I Trim.	II Trim.	I sem.	4 últimos Trim. ^{1/}	I Trim.	II Trim.	I sem.	4 últimos Trim. ^{1/}
Economía Total (PBI)	2,3	2,6	2,5	3,1	3,1	5,4	4,3	3,4
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	-0,4	0,5	0,2	1,4	5,7	10,2	8,4	7,1
Pesca y acuicultura	36,9	124,5	86,2	64,1	6,0	29,0	21,6	-10,1
Extracción de petróleo, gas y minerales	4,2	1,9	3,0	6,4	0,4	-0,7	-0,1	1,6
Manufactura	2,3	4,5	3,4	2,9	0,5	10,8	5,7	1,0
Electricidad, gas y agua	1,0	1,6	1,3	3,7	2,0	4,6	3,3	2,1
Construcción	-5,0	-2,7	-3,8	-5,3	4,6	7,4	6,1	6,9
Comercio	0,3	1,0	0,7	1,4	2,7	3,2	3,0	2,2
Transporte, almacenamiento, correo y mensajería	2,5	3,0	2,8	3,2	5,1	6,5	5,8	4,5
Alojamiento y restaurantes	0,8	1,3	1,0	1,8	3,6	2,9	3,2	2,4
Telecomunicaciones y otros servicios de información	8,8	6,6	7,7	7,8	4,6	5,5	5,0	6,6
Servicios financieros, seguros y pensiones	-0,3	0,5	0,1	1,5	4,7	7,1	5,9	4,2
Servicios prestados a las empresas	0,8	0,2	0,5	1,3	2,7	3,5	3,1	2,4
Administración pública y defensa	3,4	3,6	3,5	3,8	4,3	4,2	4,3	4,0
Otros servicios	3,9	3,9	3,9	4,0	3,9	4,1	4,0	3,9
Total Industrias (VAB)	2,1	2,6	2,4	3,0	3,0	5,4	4,2	3,3
Otros impuestos a los productos y DM	4,2	2,5	3,4	3,7	4,0	5,9	4,9	5,0

[Figura 4] Perú – PBI: Variación porcentual del índice de volumen físico. Adaptado de Comportamiento de la Economía Peruana en el Segundo Trimestre de 2018, INEI.

CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN

2.1. Justificación

Los procesos de fiscalización son importantes para que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad de fiscalización y determinación. En la actualidad, la SUNAT está implementando herramientas que le permita detectar de manera eficiente a aquellos contribuyentes que podrían tener alguna contingencia tributaria.

Todos los procesos nacen con la selección de los contribuyentes a fiscalizar, debido a algún cambio significativo en sus operaciones, o por otro criterio seleccionado por el auditor.

Para poder ejercer esta facultad la Administración Tributaria debe revisar en base a muestras o los saldos de las cuentas de gastos e ingresos que esta crea pertinente para evaluar los criterios indicados por la norma para que un gasto sea deducible. Sin embargo, existen situaciones en las que un gasto o ingreso no se encuentra regido bajo un criterio específico señalado por el Código Tributario, y por estos gastos la Administración Tributaria podrá usar su criterio para evaluar la fehaciencia y causalidad de sus operaciones.

Cuando se concluye el proceso de fiscalización, la Administración comunicará al contribuyente las diferencias detectadas y motivar los hechos encontrados, para que de esta manera el deudor tributario tenga la oportunidad de defenderse. No obstante, es importante señalar que, la Administración Tributaria, en ocasiones, no motiva correctamente sus decisiones.

El artículo 62 del Código Tributario menciona que “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional” (SUNAT - Código

Tributario, 2018, libro II). Así, el auditor que ejecuta la fiscalización puede tomar en cuenta los criterios que él considere válidos; sin embargo, no se menciona que los procesos de fiscalización deben seguir un criterio uniforme para la resolución de los casos según el sector revisado.

A pesar que el Código Tributario regula de alguna manera el criterio de discrecionalidad, observamos en la actualidad que los auditores de la Administración Tributaria utilizan diversos criterios para desarrollar los procesos de fiscalización en el momento de la revisión de la documentación, la selección de la muestra, la determinación de la deuda, la aplicación de sanciones; comportándose en algunos casos de manera abusiva, pasando de utilizar correctamente el criterio de discrecionalidad a la arbitrariedad, con el único fin de lograr el objetivo de la mayor recaudación.

Actualmente, existe discusión sobre la aplicación del criterio, debido a que la SUNAT resuelve los casos de las empresas del mismo sector de manera diferente. Razón por la cual, es necesario conocer cómo aplica la Administración Tributaria el poder otorgado de la discrecionalidad durante el proceso de fiscalización.

2.2. Delimitación del espacio – tiempo

El presente trabajo se centrará en las principales empresas del sector de servicios públicos del Perú, de acuerdo a su porcentaje de participación en la economía peruana.

En cuanto a la delimitación temporal, el enfoque será del año 2012 al 2017, con la finalidad de evaluar la jurisprudencia anterior y compararla con la de los últimos años.

2.3. Problema

2.3.1. Problema principal

Después del análisis realizado, se puede observar la importancia del estudio de la discrecionalidad en los procesos de fiscalización y su impacto en los mismos. Por lo cual proponemos como problema principal conocer:

¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012-2017?

2.3.2. Problemas secundarios

De esta manera, aparecen tres cuestiones secundarias que planteamos respecto al problema principal:

¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, para que el auditor actúe arbitrariamente en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos?

¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde la perspectiva normativa, en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos?

¿Cómo impacta la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde el punto de vista técnico, en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos?

2.4. Hipótesis

2.4.1. Hipótesis principal

Sí existe relación entre la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012-2017.

2.4.2. Hipótesis secundarias

La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario sí genera que el auditor actúe arbitrariamente durante los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde la perspectiva normativa, se relaciona con los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

Existe relación con la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde el punto de vista técnico, con los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos.

2.5. Objetivos

2.5.1. Objetivo general

Determinar los efectos de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012-2017.

2.5.2. Objetivos específicos

Determinar la influencia del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, para conocer si genera que el auditor actúe arbitrariamente en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

Determinar si la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde la perspectiva normativa influye, en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

Determinar si existe problemática en la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde el punto de vista técnico, con los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

3.1. Investigación

3.1.1. Definición

Como señala Bermúdez (2013)

La investigación científica es un proceso que, mediante la aplicación del método científico, procura obtener información relevante y fidedigna, para entender, verificar, corregir y/o aplicar el conocimiento. Asimismo, se caracteriza por ser reflexiva, sistemática y metódica. Tiene por finalidad obtener conocimientos y solucionar problemas científicos, filosóficos o empírico-técnicos, y se desarrolla mediante un proceso. La investigación científica es la búsqueda intencionada de conocimientos o de soluciones a problemas de carácter científico (p. 2).

Así mismo, Sabino (2000) menciona que “Una investigación es una disciplina científica que se utiliza para resolver un problema de conocimiento; se emplea cuando se desea determinar lo que no se sabe dentro de un área temática específica” (p. 27)

Finalmente, como concluye Arias (2012) “La investigación científica es un proceso metódico y sistemático dirigido a la solución de problemas o preguntas científicas, mediante la producción de nuevos conocimientos, los cuales constituyen la solución o respuesta a tales interrogantes” (p. 22)

3.1.2. Nivel de la investigación

El autor refiere este concepto al grado de profundidad con el que se aborda el objeto de estudio.

- Investigación exploratoria, la cual, según Arias (2012), “es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto, es decir, un nivel superficial de conocimientos” (p. 23)

El autor también menciona que este nivel de investigación permitirá conseguir datos que pueden llevar a formular las interrogantes de la investigación con mayor detalle.

- Investigación descriptiva, esta consiste en “la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere (p. 24)

Arias (2012) sostiene que la investigación descriptiva se cataloga en; “estudios de medición de variables independientes e investigación correlacional” (p. 25)

- Investigación explicativa, definida por Arias (2012), como el tipo de investigación encargada de “buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa-efecto” (p. 26). Complementa esta idea mencionando que “los estudios explicativos pueden ocuparse tanto de la determinación de las causas (investigación post facto), como de los efectos (investigación experimental), mediante la prueba de hipótesis. Sus resultados y conclusiones constituyen el nivel más profundo de conocimientos” (p. 26)

3.1.3. Enfoque

Hernández, Fernández y Baptista (2014), mencionan que “a lo largo de la historia de la ciencia han surgido diversas corrientes de pensamiento como el empirismo, el materialismo dialéctico, el positivismo, la fenomenología, el estructuralismo (...) desde el siglo pasado tales corrientes de “polarizaron” en dos aproximaciones principales de la investigación: el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo” (p. 4)

3.2. Investigación cuantitativa

Las características de este enfoque, como menciona Hernández (2014) son que es secuencial y probatorio. Cada etapa precede a la siguiente y no podemos “brincar” o eludir pasos. El orden es riguroso, aunque desde luego, podemos redefinir alguna fase. Parte de una idea que va acotándose y, una vez delimitada, se derivan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica (p. 4)

Así mismo, el autor menciona que el enfoque cuantitativo ofrece la posibilidad de generalizar los resultados más ampliamente, otorga control sobre los fenómenos, así como un punto de vista basado en conteos y magnitudes. También brinda una gran posibilidad de repetición y se centra en puntos específicos de tales fenómenos, además de que facilita la comparación entre estudios similares (p. 15)

3.2.1. Tipos de instrumentos

Luego de haber seleccionado el diseño de investigación apropiado y la muestra adecuada en base al problema de estudio e hipótesis, la siguiente fase es la de

recolección de datos pertinentes sobre los atributos, cualidades o variables de los participantes, casos, sucesos, comunidades u objetos involucrados en la investigación.

La recolección de datos tiene como actividad principal la realización de un plan detallado de procedimientos a seguir, que nos conduzcan a recolectar los datos con un propósito específico. (Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 274).

Como refieren los autores citados, la investigación cuantitativa se dispone de diversos tipos de instrumentos para evaluar las variables estudiadas. El instrumento que se utiliza con mayor frecuencia son los cuestionarios, estos son un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir. Existen dos tipos de preguntas, las cerradas, es decir, se presentan con posibilidades de respuestas. Y las preguntas abiertas, estas no delimitan las respuestas de la entrevista, tiene una cantidad de respuestas infinitas y varían de población en población

El contenido de las preguntas de las encuestas será de tipo cerrada con varias opciones de respuestas a elegir. (Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 310).

3.2.2. Población

El universo de nuestra investigación está conformado por todas las personas que están especializadas o ejercen el procedimiento de fiscalización. Para delimitar el universo se ha elegido como población de la investigación a los contribuyentes y asesores que presenten su información a la Superintendencia de Mercado de Valores.

Tabla 2

Población de las empresas del sector servicios públicos

Nombre de la empresa	
Electro Dunas S.A.A	Electro Sur Este S.A.A
Luz del Sur S.A.A	Engie Energía Perú S.A
Gas Natural de Lima y Callao S.A.	Red de Energía del Perú S.A.
Telefónica del Perú S.A	Peruana de Energía S.A.A

3.2.3. Muestra

Para desarrollar las entrevistas, se eligió a analistas, seniors y gerentes de empresas auditoras y de contribuyentes, que conocen y ejercen las labores correspondientes cuando son fiscalizados por la SUNAT. Se tomó como muestra a dos empresas de las mencionadas, Telefónica del Perú S.A.A. y Engie Energía Perú S.A. para realizar las encuestas.

3.3. Investigación cualitativa

Este enfoque proporciona profundidad a los datos, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, detalle y experiencias únicas. Asimismo, aporta un punto de vista fresco, natural y holístico de los fenómenos. (Hernández et al, 2014, p. 16)

Además, los mismos autores mencionan que “los estudios cualitativos pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis de los datos” (p. 7)

Por último, los autores (2014) mencionan que “la investigación cualitativa se enfoca en comprender y profundizar los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con el contexto” (p. 364)

3.3.1. Tipos de instrumentos

Posteriormente de haber escogido el diseño de investigación apropiado y la muestra representativa de acuerdo al problema de estudio, el siguiente paso es la recolección de datos pertinentes sobre los atributos, cualidades o variables de los participantes, casos, sucesos, comunidades u objetos involucrados en la investigación. (Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 274).

Para este enfoque, se utilizarán las entrevistas, las cuales según Hernández et al. (2006), son íntimas, flexibles y abiertas. Se definen como una reunión para intercambiar información entre el entrevistador y el entrevistado. En la entrevista, a través de preguntas y respuestas, se logra una comunicación y la construcción conjunta de significados respecto a un tema. Cabe resaltar que las entrevistas se pueden clasificar en estructuradas, semiestructuradas y las entrevistas abiertas. (Hernández, Fernández y Baptista, 2006, p. 597).

3.3.2. Población

La población identificada para la aplicación de las entrevistas estará conformada por abogados y contadores de empresas auditoras del Perú y de contribuyentes.

3.3.3. Tamaño de la muestra

Para desarrollar las entrevistas, se eligió a abogados especializados en el tema, auditores de la firma auditora PricewaterhouseCoopers, un ex trabajador de la SUNAT y a un contribuyente.

Tabla 3

Muestra de las expertos en temas de discrecionalidad

Entrevistado	Cargo
Percy Guillén	Gerente
Carolina Salazar	Gerente Senior
Juan Lara	Senior
Daniel Arana	Gerente Senior
Jorge Moreno	Asociado Senior

3.4. Investigación mixta

La investigación mixta es un enfoque que combina los métodos cuantitativo y cualitativo en un mismo estudio.

Así mismo, como describe Hernández et al (2006) los métodos mixtos son un conjunto de procesos empíricos, críticos y sistemáticos que implican la recolección y análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración conjunta. El autor cita a Chen (2006), quien menciona que la investigación mixta es la integración sistemática de los métodos cuantitativos y cualitativos que tiene como objetivo obtener una imagen más completa del fenómeno.

Debido a que esta investigación se encuentra enfocada en la aplicación del criterio de discrecionalidad en los procesos de fiscalización, se considera oportuno utilizar el enfoque mixto. Ya que, como se menciona líneas arriba, en el enfoque mixto se analiza, recolecta y conecta los datos cualitativos y cuantitativos en un mismo estudio.

Cabe señalar que las ventajas de utilizar el enfoque mixto según Todd, Nerlich y McKeown (2004) citado por Hernández, Fernández y Baptista (2006, pp. 755-756) son lograr una perspectiva más precisa, integral, completa y holística del fenómeno y producir datos más relevantes y variados, ya que se consideran diversas fuentes y tipos de datos, contextos o ambientes y análisis. En conclusión, podemos tener una mirada más amplia del tema propuesto.

CAPÍTULO IV: DESARROLLO

4.1. Aplicación de instrumentos

Con el fin de evaluar la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y el impacto que tiene en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos, se procederá a desarrollar los instrumentos cualitativos y cuantitativos, los cuales son entrevistas a profundidad aplicadas a expertos del tema y encuestas aplicadas a contadores que han participado en fiscalizaciones realizadas por la SUNAT.

4.1.1. Aplicación de instrumentos: Entrevista a profundidad

La entrevista realizada a cada uno de los expertos mencionados se resumió en las siguientes preguntas (Ver anexo C).

A continuación, se presentará el desarrollo de las 2 entrevistas realizadas a los expertos del tema:

Entrevista 1

Fecha: 12 de noviembre de 2018

Nombre del entrevistado: Daniel Arana

1. ¿Considera correcto que no sea deducible en su totalidad el saldo de una cuenta de gastos, por no contar con el sustento específico requerido por la SUNAT, a pesar que es un gasto recurrente para la compañía? ¿Por qué?

Efectivamente es cuestionable que la SUNAT no acepte la deducción de gastos pese a ser recurrente en una empresa, por no tener las pruebas que requiere la SUNAT. Ahora, pero para poder responder bien esta pregunta necesitamos hacernos las siguientes repreguntas, ¿la SUNAT no acepta el gasto porque no le hemos presentado la documentación que ella solicita o simplemente porque no tenemos ninguna prueba para sustentar la deducción?

De nuestro punto de vista, la SUNAT actúa arbitrariamente, esto es, sin explicación sin sustento cuando, por ejemplo: yo todos los años tengo unos honorarios de gerenciamiento y todos los años son sustentados con contratos, sustentados con entregables o son sustentados con otras comunicaciones electrónicas, pero, según el criterio de la SUNAT, la documentación presentada no es suficiente. En estos casos la SUNAT peca de arbitrariedad porque no explica nunca por qué considera que no es suficiente la información proporcionada; entonces carece de motivación en sus reparos. Recordemos que el contribuyente tiene libertad de prueba dentro de una fiscalización; entonces en el ámbito de su libertad de prueba, el contribuyente puede sustentar las operaciones conforme más adecuado considera. Entonces cuando la SUNAT menciona que por más recurrente que sea el gasto no se acepta porque la información no es suficiente, entendemos que la SUNAT debería sustentar por qué no considera suficiente la documentación entregada. Como nunca lo hace, la ausencia de motivación ya no es discrecionalidad si no arbitrariedad. Entonces ese es un problema que vemos en la práctica y la SUNAT debería aceptar la deducción o de no aceptarla por considerar que la documentación no es suficiente, sustentar o motivar por qué no le parece que no es suficiente.

2. ¿Cuál es su opinión del ejercicio de la facultad de discrecionalidad por parte de la SUNAT en los procesos de fiscalización?

Lo que ocurre es que la SUNAT confunde nuevamente la arbitrariedad con la discrecionalidad, la arbitrariedad es la carencia de motivación o también el desvío de poder, cuando decimos desvío de poder quiere decir el favorecimiento de un interés, entonces qué sucede nuevamente. Pensemos en una fiscalización, yo solicito prórroga porque tengo poco tiempo para cubrir un tema. Le solicito mi prórroga a la SUNAT y la SUNAT me contesta en su carta: “no hay fundamentos legales ni técnicos para darte la prórroga”.

Este tipo de carta es un Ctrl C y Ctrl V, son una copia cliché que ellos le ponen a todos los contribuyentes, pero si nos sentáramos con un auditor de la SUNAT y le preguntáramos; explícame cuáles son los fundamentos técnicos de la prórroga, cuál es la técnica, la doctrina de la prórroga para que nos des los fundamentos. Y qué dice el auditor: bueno eso es discrecional de la SUNAT, simplemente yo veo si lo doy, no lo doy y, por último, sí hay motivación. Ahí está la norma y te estoy diciendo que no hay fundamentos legales ni técnicos.

En ese ejemplo ahí hay arbitrariedad, porque el citar normas legales no es motivación, el poner no hay fundamentos legales es una fórmula vacía, ¿cuáles son los fundamentos legales?, ¿cuáles son los fundamentos técnicos? Entonces ahí tendríamos un acto administrativo nulo porque no hay discrecionalidad es una arbitrariedad. Un ejemplo adicional, que pasa cuando nos remiten el requerimiento del artículo 75 o para que demos nuestras conclusiones en una fiscalización; la norma dice que la SUNAT podrá nuevamente dar esa oportunidad al contribuyente pero ahí hay una mala lectura de la SUNAT porque a unos le da ese requerimiento y a otros no. Preguntaba a un auditor: y ¿por qué solo entrega a la empresa “B” que es PRICO y a mí que soy un MEPECO de frente me das una resolución de determinación?, ¿por qué no me das esa oportunidad? Por qué es discrecional señor o sea ya el auditor ve si le da o no, eso también es un

proceder arbitrario. Y tenemos casos de contribuyentes que han pedido por escrito le den el requerimiento del 75 y la única respuesta que obtienen es su RD o su RM; entonces en este caso hay un proceder arbitrario y ante la pregunta: ¿cree usted que se respeta la discrecionalidad? Realmente la SUNAT no procede discrecionalmente como ellos creen; ellos proceden arbitrariamente.

3. ¿Cómo considera usted que debe existir una mejor regulación en el ejercicio de la facultad de discrecionalidad?

El tema es que la discrecionalidad entendida como tal es el ámbito del margen de acción que tiene la Administración Tributaria, recordemos nosotros pues que no todas las situaciones de la vida están recogidas en la norma, entonces suceden muchos casos, nos pasa en la calle como asesores, que cuando vamos a clientes le damos una recomendación, pero una recomendación que sale de la interpretación de la norma y el cliente nos dice pásame la base legal, pero cada movimiento del brazo del cuerpo no tiene base legal o sea no necesariamente.

Entonces son interpretaciones, entonces si se nos preguntara: ¿qué precisiones normativas habría que hacer para que se maneje mejor la discrecionalidad? Nosotros creemos que hay pocas modificaciones normativas por hacer porque en principio la fiscalización es un procedimiento administrativo, y al ser un procedimiento administrativo el grueso de su normatividad está en la Ley del Procedimiento Administrativo General en la LPAG; entonces del punto de vista tributario hay poco que hacer, en el tema administrativo todo está regulado; lo que pasa es que simplemente aquí necesitamos un cambio de cultura en la Administración para que motive sus decisiones, que sean proporcionales las mismas. Entonces en el plano normativo poco es lo que hay que hacer, pero en el plano de reorientar a la Administración para que aplique estos procedimientos administrativos es lo que hay que lograr. ¿Y quiénes son

los llamados a hacerlo? El Tribunal Fiscal en sus resoluciones, las instancias resolutorias de SUNAT enmendando la plana a sus auditores cuando trabajan con arbitrariedad. Creemos entonces que más que precisiones normativas son los entes decisores - resolutores tanto del Tribunal Fiscal como de la SUNAT y también el poder judicial y el tribunal constitucional los que por sus fallos deben ordenar el procedimiento de la SUNAT.

4. ¿Cree que la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización, muchas veces va en contra de los derechos del contribuyente?

Bueno ineludiblemente sí, desde el momento que planteamos un ejemplo como el expuesto que pido la prórroga y no me la otorgan. Definitivamente al no tener la prórroga que deseo, no voy a poder sustentar y se van a mantener los reparos de la SUNAT. Cualquiera pensaría, sí pero en su ejemplo como usted nos comentó habría nulidad, usted se va a la SUNAT y pediría la nulidad. Sabemos que en reclamación esto es un peaje prácticamente, porque no me van a dar la razón. Me voy al Tribunal Fiscal, el Tribunal Fiscal puede que confirme lo que diga la SUNAT, entonces realmente yo tendría que tentar en el poder judicial nuevamente que tiren abajo la respuesta de la SUNAT, pero esto es tiempo gastado y dinero, entonces realmente sí perjudica el actuar no discrecional sino arbitrario de la SUNAT; recordemos nuevamente no hay un actuar discrecional es arbitrario; así mismo, el tema del artículo 75; ¿para qué está hecho el artículo 75? Está hecho para que yo brinde mis últimos descargos en la fiscalización sí, pero la finalidad última es evitar ir a una reclamación o apelación, de eso se trata. Pero cuando arbitrariamente no me dan el derecho de ese requerimiento o artículo 75, lamentablemente en forma arbitraria, el contribuyente tiene que ir al Tribunal Fiscal, al

Poder judicial y aumentar la litigiosidad y aumentar la carga procesal del mismo tribunal, entonces definitivamente sí perjudica a los contribuyentes.

5. Si bien no existe una regla clara de cómo fiscalizar, ¿Cree usted que cabe la posibilidad que los procesos de fiscalización se regulen tal que la Administración Tributaria no tenga por qué usar la discrecionalidad?

Es que la discrecionalidad tiene que aplicarse en todo procedimiento administrativo por lo general, nuevamente recordemos que la discrecionalidad sirve para brindar margen de actuación a la Administración Pública en todo aquello que no está regulado, entonces cuando hablamos de Administración Pública dentro de ello también está la SUNAT, puede estar OSINERMIN, puede estar OSITRAN, puede estar la SUNAT también. Entonces, no es imposible pero no es lo técnico que no se prevea discrecionalidad en un procedimiento administrativo. La discrecionalidad es una figura que siempre debe estar presente, porque el problema no es la discrecionalidad, el problema es cómo se aplica.

6. En su experiencia profesional, ¿ha encontrado algún caso sobre el ejercicio arbitrario de la facultad de discrecionalidad en los procesos de fiscalización?

Claro, uno es el tema de las prórrogas, otro es el tema del artículo 75, otro es el tema de valoración de pruebas en algunos casos en el que simplemente el auditor de la SUNAT no desea evaluar algunas pruebas pese que se han evaluado dentro de la fiscalización. Entonces simplemente encontramos de que son pruebas que se han entregado no en este caso, contratos que no se han entregado firmados el auditor no quería ni siquiera recibirlos. Se le ha preguntado por qué no ha querido recibirlos y el señor nos dice simplemente porque no estaban legalizados, pero creemos que esa formalidad no da pie a que él ni siquiera lo reciba; por último, él no lo recibía y nos incorporaba el expediente, pero no quiso hacerlo, entonces ese es un actuar no discrecional sino

arbitrario. Esos son los tipos más frecuentes que hemos encontrado: no otorgamiento de prórrogas, no otorgamientos del artículo 75, no valoración de pruebas.

7. ¿Cuál es su opinión respecto a que, si los saldos contables de una determinada cuenta no pueden sustentarse según los lineamientos y exigencias de SUNAT, ésta repare el 100% de la cuenta? ¿Cree usted que la Administración Tributaria debería realizar procedimientos alternativos? ¿Cuáles podrían ser?

En el tema administrativo, la Administración Fiscal tiene lo que se llama el principio de verdad material, con este principio la Administración Tributaria debe ir en busca de obtener la verdadera esencia de las operaciones; asociado al principio de verdad material está lo que es el impulso de oficio. El impulso de oficio quiere decir de que si uno como entidad fiscalizadora necesita aclarar un asunto y el contribuyente me entrega pruebas que no son suficientes, yo como Administración debería procurar ver otras pruebas para conseguir un cruce de información, como solicitud de información a entidades bancarias, de repente yo mismo hago pruebas y coordino con la UIF.

Entonces la misma Administración también puede obtener pruebas para mejor contribuir al caso, cuál es el problema que vemos; muchos auditores de la SUNAT no tienen esa actuación proactiva. Simplemente solicitan información al contribuyente, el contribuyente les pide información y si no satisface lo que ellos esperaban proceden a reparar el gasto o lo que fuera. Entonces, sin embargo, vemos que la SUNAT no aplica el principio de verdad material, no conoce el principio de impulso de oficio, suele no practicar algunas pruebas, desde luego unos dirán: no pero yo veo que realizan cruces de información, y respondo que sí, pero ese no es todo el universo.

Entonces realmente nosotros vemos que si la SUNAT te revisará un saldo de una cuenta y reparará el gasto porque no le pareció suficiente el sustento, lo que simplemente la SUNAT debería recurrir a los institutos del derecho administrativo. Simplemente es que

las entidades resolutorias de los procesos obliguen a la SUNAT con sus fallos a tener en cuenta esto para los siguientes procedimientos, no hay nada nuevo por normar; las cosas ya están hechas.

Entrevista 2

Fecha: 14 de noviembre de 2018

Nombre del entrevistado: Carolina Salazar

1. ¿Considera correcto que no sea deducible en su totalidad el saldo de una cuenta de gastos, por no contar con el sustento específico requerido por la SUNAT, a pesar que es un gasto recurrente para la compañía? ¿Por qué?

En principio, el que sea un gasto recurrente para la compañía no lo hace deducible. Cualquier gasto debería pasar por el análisis del principio de causalidad primero. Yo puedo incurrir en gastos todos los años en el seguro del auto del gerente general, y todos los años gasto y es un gasto recurrente pero no es un gasto causal, por lo cual el que sea un gasto recurrente no hace que el gasto sea deducible. Con lo cual si la acotación de la Administración Tributaria es la deducibilidad de ese gasto, en teoría está en lo correcto porque la deducibilidad no pasa por ser recurrente si no por ser causal, es un concepto distinto. Entonces sí es un gasto causal, sí tendría que ser deducible, que la Administración requiera ciertas cosas a pesar de ser un gasto recurrente, si lo que requiere la Administración Tributaria es que le demuestres la causalidad del gasto, también estaríamos de acuerdo. Si el gasto necesita ciertos requisitos por ley para que sea deducible, por ejemplo, la depreciación, se necesita que esté contabilizada, entonces es un requisito que debo cumplir. Si es la merma, necesitas un informe con lo cual si te pide un informe para que sea deducible entonces está bien que te lo pida. Pero si el gasto per sé no tiene un requisito específico, sino es uno más general que están previstos

por la jurisprudencia como cierta cantidad de información, ahí sí hay un criterio subjetivo o criterio del auditor respecto a la cantidad de información a pedir ya no por la parte causal sino por la parte probatoria. Que tanto te voy a pedir para poder sustentar la deducibilidad de un gasto, esa parte si es más subjetiva que lo anterior; no solo por ser un gasto recurrente sino porque debería cumplir con cierto nivel de documentación para poder deducir mi gasto, siempre entendiendo que mi gasto es causal.

2. ¿Cuál es su opinión del ejercicio de la facultad de discrecionalidad por parte de la SUNAT en los procesos de fiscalización?

La facultad discrecional, estoy de acuerdo con la posibilidad de la SUNAT de aplicar una facultad discrecional; existe en la AT la facultad de manejar su facultad discrecional en ciertos supuestos; lo que sí creo es que está facultad discrecional no puede ser a escondidas, tiene que ser pública. Es decir, hace un tiempo salieron los supuestos por ejemplo para la aplicación de multas, en los que la SUNAT podía a pesar que sea un hecho multado o hecho sancionado, podía decidir no aplicarte la multa. Porque incurrías en algún supuesto específico, pero este supuesto específico tiene que ser del conocimiento del contribuyente, es decir, está multado no entregar comprobantes de pago, es una sanción y tiene una multa. Pero la SUNAT tiene que publicar que si es la primera vez no te multo o sanciono; si es la segunda vez la sanción no es el 100%, es el 20%. Entonces esas reglas para aplicar su facultad discrecional tienen que ser públicas, porque me parece que es adecuado ejercer la facultad discrecional, porque si es que todos los supuestos de todas las multas y todas las no aplicaciones estuvieran en la ley, harían una legislación muy densa. Se sancionan ciertos supuestos, tiene que ser legal y para que la AT en su facultad en vía de su facultad decide no sancionar; también tiene que ser público, es su facultad, es decir, lo puede decidir la propia SUNAT aplicar o no aplicar la multa porque es su facultad. Si la facultad de que la SUNAT deje de aplicar o

no aplicar no partiera de la SUNAT si no partiera de la propia ley, ya no estaríamos en la facultad discrecional, entonces sería la ley la que tenga que decirte en qué casos pueda decidir multar o no multar y eso no tiene sentido desde el punto de vista legal porque habría una interferencia respecto a las facultades de cada entidad harían demasiado densa la legislación que tienen que hacer los legisladores y no le dejarían campo de acción a la SUNAT.

Creo que la SUNAT sí debe tener esa facultad, pero tiene que ser pública, lo que decida hacer tiene que ser público, de repente tienen ahora muy libre albedrío, ese es un tema a evaluar, pero en principio es la SUNAT la que decide qué multas no sancionar y cuáles sí, dependiendo la coyuntura, dependiendo el nivel de la informalidad, dependiendo del tipo de infracción, qué acto está buscando reprimir respecto a una coyuntura tributaria, eso es un tema de política fiscal en todo caso. Tiene que ser pública no puede circularse por comunicaciones internas, donde solo la propia SUNAT sabe cuándo te multa y cuándo no, el contribuyente tiene que saber. Si yo contribuyente sé que estoy en falta, también tengo que saber cuál es mi sanción, tiene que ser pública para que haya seguridad jurídica.

3. ¿Cómo considera usted que debe existir una mejor regulación en el ejercicio de la facultad de discrecionalidad?

Una mejor regulación, uno es hacer pública las cosas y de repente que la propia SUNAT además de hacer públicas las cosas, establezca ciertos parámetros de acuerdo a lo que busca evitar. Se me ocurre que, anualmente o cada dos años que la propia SUNAT establezca sus reglas respecto a que, por ejemplo, ahorita estamos con la idea de que en los años siguientes se va a deducir los gastos de personas naturales en función a los comprobantes que entreguen. Entonces hay una campaña o probablemente vaya a haber una campaña para incentivar la entrega de comprobantes de pago. Entonces una parte de

la facultad de SUNAT sería: “el siguiente año dado que hay una campaña para que la gente entregue comprobantes para que las personas puedan deducirlo. Hemos decidido que no se van a aplicar sanciones por la no entrega de comprobantes de pago o el próximo año iniciaremos una campaña y vamos a hacer acciones de fiscalización, si los detectamos que no entregan comprobantes de pago la primer vez no va a hacer sancionado para que tu contribuyente vayas aprendiendo. Entonces eso va a suceder a finales del 2018 hasta junio del 2019, por ejemplo.

Entonces el contribuyente ya sabe que esta acción que es pública, tiene un ámbito de acción y tiene un plazo. Pasado ese plazo de repente hay otro tipo de sanciones porque la SUNAT piensa que los contribuyentes ya están más concientizados a emitir comprobantes de pago, porque ya realicé una acción de control.

Si la SUNAT, tuviera un plan estructurado de los 3 ó 4 siguientes años, primero vamos a incentivar el uso de comprobantes de pago, luego incentivaremos los comprobantes electrónicos, si se realizan objetivos definidos la política de la facultad de discreción debería ir enfocada a esos objetivos definidos de la norma, eso sería más transparente. Tiene que haber un tema de educación y cultura tributaria que es justamente lo que se busca. Debería ir alineada con los objetivos en un plan estratégico, eso ayudaría a una aplicación más adecuada de los procesos.

4. ¿Cree que la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización, muchas veces va en contra de los derechos del contribuyente?

Mira si no es público, entonces sí iría en contra de los contribuyentes, porque si no es público el contribuyente no tiene forma de saber que no tendrían que multarme a pesar de que no estoy en falta. Ahí sí estamos en contra del contribuyente, porque no hay un tema de igualdad ni de justicia, por qué a unos si se le aplica la facultad y a otros no.

Entonces claramente ahí vamos en contra de los derechos de los contribuyentes, si es que la aplicación de la facultad depende del funcionario que no es lo correcto. La facultad discrecional no es del funcionario es de la entidad, de la SUNAT, de la municipalidad en fin; pero no es una facultad del funcionario. Entonces, ahí se tiene que cambiar el tema que la SUNAT entienda que la facultad sea de la entidad no del funcionario, si estamos ante que los funcionarios están entendiendo que esa es su facultad, estamos en contra del contribuyente. Mientras esta sea una facultad de la entidad todos deben cumplirla por igual y si no se cumpla por igual debería ser pública para que los contribuyentes la hagan cumplir por igual.

5. Si bien no existe una regla clara de cómo fiscalizar, ¿Cree usted que cabe la posibilidad que los procesos de fiscalización se regulen tal que la Administración Tributaria no tenga por qué usar la discrecionalidad?

Los procesos de fiscalización sí están regulados, tienes un plazo máximo de fiscalización, si me hablas de un término más amplio como acciones de control, las acciones de control son las esquelas y otras cosas. Los procesos de fiscalización sí tienen ciertos niveles de regulación, es decir, hay un reglamento de fiscalización que dice que inicia con una carta de fiscalización, con el primer requerimiento y etc. Las técnicas de la fiscalización son otra cosa, o sea si el auditor quiere empezar a revisar el activo, quiere revisar primero el gasto, la auditoría es muestral, funciona para el auditor externo, funciona para la SUNAT. La fiscalización como tal sí es una fiscalización que se encuentra regulada, la discrecionalidad en la fiscalización podría darse en las muestras que elijas tal vez, pero estas muestras parten de una técnica de auditoría, porque en todas a las auditorías se hacen muestras. Y creo que no es práctico regular, si está regulado, es decir, no hay discrecionalidad en qué tributo vas a fiscalizar y qué período, incluso si fueran fiscalizaciones parciales está regulado el tributo, el elemento a

fiscalizar, tú no puedes salirte de ese ámbito, ahí no es discrecional. Respecto de este tributo que fiscalizas o respecto de ese elemento a fiscalizar si fuese una fiscalización parcial y si fuese una fiscalización definitiva, una opción podría ser regular ciertos elementos a fiscalizar, pero tampoco podría ser, es decir, estoy pensando en una fiscalización definitiva, yo no podría decir “en la fiscalización definitiva se revisa depreciación, se revisa provisión de cobranza dudosa, se revisa lo otro; para eso está la fiscalización parcial, donde tú revisas un elemento y ahí no hay discrecionalidad”. Pero si estás en una fiscalización definitiva, tú como contribuyente estás sujeto a que te revisen cualquier aspecto, si los demás aspectos no fueron revisados bueno la fiscalización definitiva terminó y tu determinación integral es única e independiente y por eso existe el artículo 108 del Código Tributario, en el cual si la SUNAT ya fiscalizó, salvo cosas extrañas que puedan pasar en el artículo 108 en donde una fiscalización puede reabrirse porque una convivencia entre el auditor y la empresa o porque hay un nuevo hecho, pero una cosa muy obvia, no algo que ya revisé si no un nuevo hecho distinto, una declaración o un cruce de información falsa que no se haya visto durante la fiscalización, entonces ahí podría darse el caso. Pero tampoco es discrecional, para que la SUNAT reabra un caso tiene que ser una cosa probada, la convivencia o el tema del nuevo hecho, no es que en cualquier momento puede reabrir, y lo que está fiscalizado, está fiscalizado, creo que no me parece práctico o lógico restringir a ciertos aspectos nada más, predeterminados, qué cosa se va a revisar o cómo voy a sacar la muestra, no podría estar tan parametrizado. Efectivamente el accionar de la Administración, si quieres parametrizarlo tienes tipos de actuaciones específicas, si quiero crédito fiscal, entonces hago una fiscalización parcial de crédito fiscal y está súper específico, pero si es más amplio, podría ser cualquiera de ellas. Es la Administración la que decide qué tipo de actuación va a aplicar a un contribuyente, y

efectivamente eso dependerá del plan de auditoría, de la programación del contribuyente, de los indicadores que la propia Administración saque. No me parece tampoco lógico, por decir, publicar el plan de fiscalización de los contribuyentes, ya que, decir: “este año 2019 voy a fiscalizar a todos los contribuyentes que tienen pérdidas el año anterior, que tengan más de 100 UIT y que le compraron al proveedor tal” no, porque si no los demás ya sabrían que no van a ser fiscalizados y hacen un festín, entonces no podrías hacer eso. Creo que eso no es práctico, si entendemos que eso es facultad discrecional creo que no es la aplicación adecuada, si ese fuera el caso.

6. En su experiencia profesional, ¿ha encontrado algún caso sobre el ejercicio arbitrario de la facultad de discrecionalidad en los procesos de fiscalización?

En algún caso he visto un ejercicio arbitrario, no sé si es un ejercicio arbitrario de la facultad discrecional o no, pero a veces es un entendimiento de darle al contribuyente lo mínimo que exige la ley. Y creo que cuando la ley pone plazos, yo sé que son los plazos mínimos, pero no significa que en todos los casos tengas que darle el plazo mínimo, tú tienes un artículo 75 del Código Tributario que te dice que en el caso de fiscalización, el último requerimiento, que es el último requerimiento que tienes para poder descargar las observaciones; presentar tus descargos, de acuerdo al artículo 75 del CT, y la Administración no puede darte un plazo menor a 3 días para poder presentar ese descargo. A la interna, hay unas circulares no sé si hasta ahora existirán o no, pero aquel momento existían, respecto de que ciertos contribuyentes, por ejemplo, los PRICOS nacionales y había la circular interna de SUNAT que decía algo así como, la norma tributaria señala que no puedo darle un plazo menor a 3 días, dice no menos a 3 días, lo que no significa que tenga que darle 3 días teóricamente deberías darle más, entonces eso se debe leer así. Es decir, no menor a 3 días se debe leer tengo que dar más de 3 días, en ese entendido la propia Administración saca una circular interna y dice: “a los

MEGAPRICOS les das 10 días, a los PRICOS les das 5 días y así”. Entonces nosotros sabíamos de esto, el auditor que nos estaba fiscalizando nos decía 3 días y le decíamos, oye pero, y él respondía pero la ley dice 3 días. Entonces no podíamos replicarle, sabemos que tu internamente tiene una circular, porque mientras no sea pública no puedes hacerlo, no puedes replicarle; y ahí él cometía un abuso. Pero, en nuestro reclamo igual pusimos el tema de la circular y sin decir lo de la circular decíamos cuando la ley señala que tiene un plazo no menor a 3 días, se entiende que 3 días es lo mínimo que me tiene que dar porque me da lo mínimo, cuando la Administración puede darme más y el tema que estamos discutiendo y la magnitud de los hechos que estamos discutiendo no son para 3 días. Entonces ahí creemos que hay una aplicación inadecuada, una discrecionalidad, porque la Administración me puede dar más días, no quiere dármelos. La norma no dice dale 3 días, dice no menor; ahí si hay un tema de manejo, porque sí depende del auditor cuántos días te da.

7. ¿Cuál es su opinión respecto a que, si los saldos contables de una determinada cuenta no pueden sustentarse según los lineamientos y exigencias de SUNAT, esta repare el 100% de la cuenta? ¿Cree usted que la Administración Tributaria debería realizar procedimientos alternativos? ¿Cuáles podrían ser?

Si te encuentran una cuenta con ciertos gastos que no son deducibles y reparan el total de la cuenta no, se tiene que hacer un trabajo adecuado. Si yo saco una muestra, reparo los registros de la muestra, no puedo asumir porque eso sería aplicar una presunción no prevista en la ley. Entonces ahí te vas a un reclamo y lo ganas porque no puede pretender o presumir; si no ha revisado todo el resto, que el resto está mal. Solamente porque en la muestra de dos que sacaste, asume que todo el resto está mal, desde un principio ese reparo se caería ante una reclamación. Porque estarían aplicando una presunción no legal, si el caso fuera no por una cuenta de repente por otro tema que lo

que está diciéndote es, por ejemplo, has otorgado descuentos pero dentro estos descuentos otorgados yo encuentro que de los 100 que has otorgado hay 20 que no cumplen con tu política entonces no te creo que tienes política y por tanto desconozco el 100% de los descuentos, es distinto. Porque no se está basando en una muestra, ya revisó los 100 casos y de los 100 ha visto que hay 20 que no cumplen, entonces te desconoce la aplicación de la política en general, y eso es distinto. En el primer caso yo creo que ahí de todas maneras no hay procedimiento alternativo porque en el tema tributario tú no puedes aplicar respeto a una muestra, no puedes sacar un reparo respecto a una muestra. Tampoco puedes interpolar una muestra y decir si el 20% no está bien entonces el porcentaje total no está bien y me reparo el porcentaje total, no. Cualquier cosa que sea parte de una fiscalización tiene que estar prevista en la ley, en la tributación es así. Hay procedimientos alternativos como cruces de información, cosas así que la Administración pueda hacer, lo puede hacer, pero lo que no puede hacer así exista un procedimiento alternativo o no, porque estaría aplicando mal la ley, es reparar el 100% cuando no ha revisado el 100%. Eso es ilegal, no podría hacerlo, eso tranquilamente se gana en un proceso de reclamación, porque tú reparas lo que revisas salvo que apliques una presunción, si aplico una presunción bueno es otra cosa, eso es distinto. Y eso no es un procedimiento alternativo, es un procedimiento que en principio tiene que estar amparado en una causal para que te apliquen la presunción si no, no podría.

4.1.2. Aplicación de instrumentos: Encuestas

Para el presente trabajo de investigación se realizó encuestas a un total de 15 profesionales especialistas en temas tributarios, dentro de los cuales se encuentran abogados, auditores y contadores.

Además, para tener mayor precisión en los resultados, se realizaron entrevistas a profundidad a los profesionales con mayor experiencia en el tema investigado.

A continuación, se mostrarán los gráficos como resultado de la encuesta realizada, así como el análisis del mismo

Gráfico 1:

Gráfico N°1 – Fuente: Elaboración propia

El gráfico N°1 evidencia que el 44% de los encuestados tiene bastante conocimiento sobre el proceso de fiscalización. Esto nos da a entender que estamos ante un grupo de personas con capacidad y experiencia para opinar sobre el tema.

Gráfico 2: *Gráfico N°2 – Fuente: Elaboración propia*

Respecto al gráfico N°2 observamos que el 6% de encuestados tiene mucho conocimiento sobre el tema, el 44% de personas tiene un conocimiento de nivel sobre la potestad que otorga el Código Tributario en los procesos de fiscalización, este es el mismo porcentaje de conocimiento de la pregunta anterior.

Debido que nuestro público objetivo en su mayoría se dedica a temas tributarios es normal, que exista un amplio porcentaje de personas que tengan conocimiento de los procesos de fiscalización.

Gráfico 3

Gráfico N°3 – Fuente: Elaboración propia

Del gráfico N°3, el 75% de encuestados piensa que el Código Tributario no le otorga poder absoluto a la Administración Tributaria para tomar decisiones durante el proceso de fiscalización. Podríamos deducir, ante esta mayoría que ellos creen que pueden defender su opinión ante un Tribunal Fiscal, puesto que los criterios de SUNAT no son absolutamente válidos debido que existe diversa jurisprudencia sobre un tema en particular.

Gráfico 4 *Gráfico N°4 – Fuente: Elaboración propia*

Para los encuestados la situación de no sustentar el total del saldo contable de una cuenta según las exigencias de la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización no justifica que dicha entidad repare el 100% de esa cuenta contable.

Gráfico 5 *Gráfico N°5 – Fuente: Elaboración propia*

De esta pregunta, identificamos que el 75% de encuestados que como hemos demostrado tienen bastante experiencia en procesos de fiscalización creen que los auditores de SUNAT aplican diferentes criterios para sustentar sus decisiones en reparos similares.

Gráfico 6 *Gráfico N°6 – Fuente: Elaboración propia*

En esta pregunta, observamos que, si no tuviese que realizar el pago por reparos realizados en base a la discrecionalidad arbitraria, el dinero lo usarían como prioridad en Obligaciones Financieras e Inversión en proyectos internos, pero también la gran mayoría concuerda que este dinero no lo usarían en pagos al personal.

4.2. Caso de aplicación

- Antecedentes

La Compañía Llamada Fácil S.A.C., es una empresa de telecomunicaciones en el Perú desde el año 1992. La Administración Tributaria envió un requerimiento inicial por el Impuesto a la Renta, en el cual se le solicitaba cierta información por el período 2017.

Caso N°1:

SUNAT decide enviar un requerimiento específico por cierta información.

El gasto que la Administración Tributaria está cuestionando es la provisión de cobranza dudosa. La Compañía solo ha adicionado en su Declaración Jurada las provisiones por cobranza dudosa que son genéricas.

Debido a la magnitud de la provisión, SUNAT solicitó una muestra por la diferencia de la cuenta que no fue adicionado.

Al ver la magnitud de información solicitada, la Compañía decidió solicitar prórroga para recaudar suficiente sustento para demostrar que el gasto es deducible. Para solicitar este plazo adicional, el contribuyente debe presentar un escrito en el que se debe sustentar el motivo por el que se solicita la extensión de plazo. Ello se debe hacer con una anticipación no menor a tres días hábiles anteriores a la fecha en que se debe cumplir con lo requerido. En el escrito se indicaba, que la Compañía no contaba con el personal suficiente para satisfacer lo requerido por SUNAT y también argumentaron que sus operaciones eran muy complejas y que la muestra solicitada está compuesta por un número sustancial de documentos.

La Administración Tributaria consideró que no era argumento suficiente lo presentado por el contribuyente. Dado que la Compañía no ha adicionado la otra parte

de la cuenta, la Administración Tributaria supone que el contribuyente tiene todo el sustento necesario para no considerar no deducible esa parte del gasto.

La Compañía no logró recaudar la información para sustentar el requerimiento, debido que no le alcanzó el tiempo para recopilar lo solicitado

Caso N°2:

De acuerdo al caso anterior, supongamos que la Administración Tributaria proporciona la prórroga solicitada para recaudar la información. Luego de haber realizado todas las pruebas que esta creía necesarias para validar sus importes, decide reunirse con el contribuyente para comunicarle los importes determinados antes de aplicar la Resolución de Multa. La Administración Tributaria decidió adicionar el saldo total de la cuenta de provisión de cobranza dudosa, debido que, en base a la muestra, determinó que estos gastos no cumplían con los criterios señalados para su deducción.

En vista a la insistencia del contribuyente, la Administración Tributaria aplica el requerimiento 75, el cual señala que la SUNAT otorga al contribuyente la posibilidad de presentar sustento adicional por el importe adicionado. Para esto la Administración Tributaria solo otorga 3 días, que es el mínimo que indica la norma. En esta situación, la Compañía decidió solicitar un periodo más largo debido a la complejidad de la recaudación de información y al importe que quiere adicionar SUNAT.

ESTADO SEPARADO DE SITUACION FINANCIERA

ACTIVO	Nota	Al 31 de diciembre de		PASIVO Y PATRIMONIO	Nota	Al 31 de diciembre de	
		2017	2016			2017	2016
		S/000	S/000			S/000	S/000
ACTIVO CORRIENTE				PASIVO CORRIENTE			
Efectivo y equivalente de efectivo	6	339,519	526,919	Otros pasivos financieros	15	396,637	857,640
Cuentas por cobrar comerciales, neto	7	1,459,463	1,529,544	Cuentas por pagar comerciales	16	2,231,896	2,364,357
Otras cuentas por cobrar a entidades relacionadas	20(e)	86,842	13,184	Otras cuentas por pagar	17	154,532	408,810
Otras cuentas por cobrar, neto	8	91,817	65,812	Otras cuentas por pagar a entidades relacionadas	20(e)	-	158
Inventarios	9	313,885	299,763	Otras provisiones	18	2,112,593	1,807,964
Otros activos no financieros	10	97,392	101,699	Ingresos diferidos	19	233,755	233,580
Activos por impuestos a las ganancias	21(e)	308,969	235,420	Total pasivos corrientes		5,129,413	5,672,509
Total activos corrientes		2,697,887	2,772,341				
ACTIVO NO CORRIENTE				PASIVO NO CORRIENTE			
Cuentas por cobrar comerciales	7	40,135	30,937	Otros pasivos financieros	15	1,508,799	982,086
Otras cuentas por cobrar a entidades relacionadas	20(e)	567	122,695	Otras provisiones	18	462,629	597,077
Otras cuentas por cobrar, neto	8	314,436	317,511	Otras cuentas por pagar	17	30,044	50,596
Inversiones en subsidiarias y asociadas	11	830,341	583,083	Pasivos por impuestos diferidos, neto	21	71,796	-
Propiedades, planta y equipo, neto	12	5,905,534	6,180,426	Ingresos diferidos	19	177,797	204,142
Activos intangibles distintos de la plusvalía, neto	13	2,451,190	2,583,402	Total pasivos no corrientes		2,251,065	1,833,901
Activos por impuestos diferidos, neto	21	-	10,309	Total pasivos		7,380,478	7,506,410
Plusvalía	14	1,224,379	1,224,379				
Otros activos no financieros	10	75,953	81,786	PATRIMONIO	22	2,876,152	2,876,152
Total activos no corrientes		10,842,555	11,134,528	Capital emitido		77,899	77,899
				Primas de emisión		584,857	545,435
				Otras reservas de capital		2,629,159	2,907,767
				Resultados acumulados		(8,103)	(6,794)
				Otras reservas de patrimonio		6,159,964	6,400,459
				Total patrimonio		13,540,442	13,906,869
TOTAL DE ACTIVOS		13,540,442	13,906,869	TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO		13,540,442	13,906,869

ESTADO SEPARADO DE RESULTADOS

Nota	Por el año terminado el 31 de diciembre de	
	2017 S/000	2016 S/000
Ingresos de actividades ordinarias		
Telefonía móvil	2,787,307	3,463,783
Internet	1,313,294	1,376,988
Televisión pagada	959,676	860,708
Interconexión y circuitos	695,541	567,138
Datos y tecnología de la información	664,301	735,646
Telefonía local	553,270	580,726
Venta de equipos Móviles	531,584	581,321
Mensaje de texto y datos	512,679	500,467
Telefonía pública y rural	86,498	158,813
Larga distancia	49,739	65,282
Otros	277,542	330,980
Ganancia por actividades de operaciones	<u>8,431,431</u>	<u>9,221,852</u>
Gastos operativos		
Generales y administrativos	23 (4,992,419)	(4,565,832)
Personal	24 (647,152)	(716,306)
Depreciación	12(a) (1,281,324)	(1,012,718)
Inventarios	9(b) (1,292,739)	(1,433,123)
Amortización	13(a) (354,352)	(289,100)
Otros ingresos operativos	25 111,722	217,945
Otros gastos operativos	25 (23,662)	(3,298)
Ganancia por actividades de operación	<u>(48,495)</u>	<u>1,419,420</u>
Otros ingresos (gastos)		
Ingresos financieros	26 28,659	27,912
Gastos financieros	26 (161,960)	(156,638)
Pérdida neta por diferencias de cambio	26 (16,846)	(4,721)
Participación en resultados de subsidiarias y asociada	11 249,228	82,906
Resultado antes de impuesto a las ganancias	<u>50,586</u>	<u>1,368,879</u>
Impuesto a las ganancias	21(b) (287,946)	(457,400)
(Pérdida)/Ganancia neta del ejercicio	<u>(237,360)</u>	<u>911,479</u>
(Pérdida)/Ganancia por acción básica y diluida (en soles)	27(b) (0.070973)	0.272542
Promedio ponderado de acciones en circulación (en miles de unidades)	27(a) <u>3,344,363</u>	<u>3,344,363</u>
(Pérdida)/Ganancia neta del ejercicio		
	<u>(237,360)</u>	<u>911,479</u>
Componentes de otro resultado integral		
Valorización de derivados de cobertura	21(a) (2,607)	(4,710)
Efecto en el impuesto a las ganancias	21(a) 1,298	979
Otros resultado integral	<u>(1,309)</u>	<u>(3,731)</u>
Resultado integral total del ejercicio, neto del impuesto a las ganancias	<u>(238,669)</u>	<u>907,748</u>

Nota EEEF – De cuentas por cobrar

	<u>2017</u> <u>S/000</u>	<u>2016</u> <u>S/000</u>
Internet, telefonía fija y pública	2,219,802	2,067,436
Abonados de telefonía móvil	1,084,826	1,022,907
Datos y tecnología de la información	506,320	505,028
Televisión pagada	378,883	358,095
Interconexión y corresponsalías del exterior	293,251	262,758
Distribuidores, agencias y grandes superficies	230,393	299,485
Relacionadas, nota 20(d)	135,401	140,511
Otros	<u>43,560</u>	<u>65,761</u>
	4,892,436	4,721,981
Menos - Estimación para cuentas de cobranza dudosa (e)	(<u>3,434,391</u>)	(<u>3,197,193</u>)
	1,458,045	1,524,788
Menos - Porción no corriente (c)	(<u>46,497</u>)	(<u>34,195</u>)
Cuentas por cobrar comerciales, neto	<u>1,411,548</u>	<u>1,490,593</u>

(e) El movimiento de la estimación para cuentas de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2017 y de 2016, es como sigue:

	<u>2017</u> <u>S/000</u>	<u>2016</u> <u>S/000</u>
Saldo inicial	3,197,193	2,948,852
Dotación del período, nota 23(a)	254,921	258,594
Diferencias de cambio neto	(<u>17,723</u>)	(<u>10,122</u>)
Castigos	<u>-</u>	(<u>131</u>)
Saldo final	<u>3,434,391</u>	<u>3,197,193</u>

En opinión de la Gerencia, la estimación para cuentas de cobranza dudosa es suficiente para cubrir el riesgo de crédito de estas cuentas a la fecha del estado consolidado de situación financiera.

CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE RESULTADOS

5.1. Aplicación de resultados

5.1.1. Resultado del estudio cualitativo

A continuación, se procederá a plasmar las conclusiones y los comentarios respecto a las entrevistas a profundidad realizadas a Daniel Arana y Carolina Salazar.

1. ¿Considera correcto que no sea deducible en su totalidad el saldo de una cuenta de gastos, por no contar con el sustento específico requerido por la SUNAT, a pesar que es un gasto recurrente para la Compañía? ¿Por qué?

Análisis. Para Daniel es importante que la SUNAT motive, es decir, explique por qué se está reparando un gasto sea recurrente o no para el contribuyente. Además, menciona que SUNAT debería sustentar por qué no es suficiente la información otorgada por el deudor para que el gasto sea deducible. Y menciona que si no se da la explicación del caso ya no hablaríamos de discrecionalidad sino de arbitrariedad. Carolina Salazar, en cambio, dice que un gasto sea recurrente para la compañía no significa que deba ser deducible y que es correcto que SUNAT decida analizar si este gasto cumple con el concepto de causalidad y con los sustentos específicos que señala la ley del Impuesto a la Renta para no ser adicionado. También indica que existen casos en que los sustentos se basarán en el criterio del auditor debido que no se encuentran especificados en la norma.

Comentario: Que sea un gasto recurrente para la compañía no quiere decir que sea un gasto deducible, ya que debe cumplir con el principio de causalidad que se encuentra en el artículo 37 a) del Impuesto a la Renta; el cual menciona que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital. El tema es, cuánta información necesita la SUNAT para demostrarle que un gasto es deducible, y esto no pasa por la potestad discrecional que tiene la Administración para tomar sus decisiones, sino que es el margen de libertad que tiene para seleccionar dicha muestra y tomar la decisión de si va a reparar o no.

2. ¿Cuál es su opinión del ejercicio de la facultad de discrecionalidad por parte de la SUNAT en los procesos de fiscalización?

Análisis. Daniel explica que muchas veces el auditor no tiene claro el concepto de discrecionalidad y que abusa de este poder para ejercerlo de manera arbitraria. Menciona un caso específico de la prórroga solicitada por los contribuyentes en los procesos de fiscalización; señalando que el auditor no explica de manera clara el criterio para no proporcionar este beneficio al contribuyente. Carolina indica que la discrecionalidad es importante para que SUNAT pueda tener campo de acción en los procesos de fiscalización; debido a que cada compañía es diferente. Adicionalmente, menciona que los criterios discrecionales que se aplican deberían estar parametrizados y deberían ser públicos.

Comentario: La facultad discrecional de los procesos de fiscalización se encuentra reglamentada en el artículo 61 del Código Tributario. Sin embargo, dentro de estas facultades existen decisiones que tiene que tomar el auditor que no se encuentran regladas; es decir, no están parametrizadas, o por un nivel de ventas, o por el giro de negocio, o por la complejidad del proceso de fiscalización para ambas partes. Es por ello que es necesario que para estos casos se encuentre reglada a quién se le otorgará los beneficios que permite este artículo como, la prórroga para entregar esta información.

3. ¿Cómo considera usted que debe existir una mejor regulación en el ejercicio de la facultad de discrecionalidad?

Análisis: El tema para Daniel Arana no pasa que deba existir una mejor regulación porque él cree que el proceso de fiscalización ya se encuentra reglado dentro de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales y dentro del reglamento de fiscalización de SUNAT. El cree que la solución es un cambio de cultura en la Administración Tributaria, para que esta motive sus decisiones.

Comentario: Según los comentarios, la facultad discrecional en el proceso de fiscalización ya se encuentra normada. Sin embargo, el autor no solo debe tener en consideración lo que se menciona en el Código Tributario, sino también su actuar debe estar reglado de acuerdo a la Ley de Procedimiento Administrativo General. Es importante señalar que dentro de esta ley se encuentran principios como el de verdad material, en el cual se señala que la Administración deberá verificar plenamente los hechos que sirvan de motivo a sus decisiones.

4. ¿Cree que la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización, muchas veces va en contra de los derechos del contribuyente?

Análisis. Carolina Salazar menciona que la información debe ser pública, sino iría en contra de los derechos del contribuyente. Debido que, con esto, podemos saber a quién se le aplica la discrecionalidad y a quién no. Además, explica que la aplicación del criterio no depende del funcionario sino de la Administración porque esta es una facultad otorgada como institución y no como persona; por ende, los criterios deben ser uniformes en su aplicación para cualquier contribuyente que se fiscalice.

Daniel Arana argumenta que la discrecionalidad sí afecta a los contribuyentes en el proceso de fiscalización en tiempo y dinero gastado. Esto se da cuando el auditor toma decisiones arbitrarias.

Comentario: La facultad discrecional sí perjudica al contribuyente, debido a que al criterio del auditor muchas veces al no tener un fundamento nos lleva a que se extienda más el proceso de fiscalización llegando a instancias como el Tribunal Fiscal; todo ello es un desgaste de dinero y tiempo para la compañía.

5. Si bien no existe una regla clara de cómo fiscalizar, ¿Cree usted que cabe la posibilidad que los procesos de fiscalización se regulen tal que la Administración Tributaria no tenga por qué usar la discrecionalidad?

Análisis: Daniel refiere que el problema no es la discrecionalidad sino cómo se aplica y para él es necesario que exista la discrecionalidad durante el proceso de fiscalización.

Debido que se debe dejar un margen de actuación a la Administración para todo aquello que no se encuentre regulado. Carolina menciona que si estuviese todo regulado, ya o existiría discrecionalidad, porque no tendría el margen que tributo o periodo fiscalizar. Menciona que durante el proceso de fiscalización la discrecionalidad debe ser usada para la selección de muestras y la selección de contribuyentes y las técnicas de auditoría aplicadas.

Comentario: Debe existir discrecionalidad en el proceso de fiscalización debido a que cada contribuyente es diferente; es decir, cada uno es un caso particular; y la discrecionalidad ayuda a que en estos casos el auditor utilice su criterio para decidir qué aspectos de la norma le aplica y cuáles no. Sin embargo, se debe considerar que esta decisión debe estar motivada y alineada a los principios de uniformidad y razonabilidad.

6. En su experiencia profesional, ¿ha encontrado algún caso sobre el ejercicio arbitrario de la facultad de discrecionalidad en los procesos de fiscalización?

Análisis: El caso mencionado por ambos entrevistados es el del requerimiento 75 y sobre la valoración de prueba; porque, mencionan que en algunos casos el auditor no quiere revisar las pruebas entregadas comenzado el requerimiento 75, lo que resulta en un actuar arbitrario.

Comentario: Los casos más frecuentes donde se ejerce la arbitrariedad se dan porque el auditor no motiva la decisión tomada, y, como comentan, este simplemente responde que la facultad discrecional que él tiene avala su actuación.

7. ¿Cuál es su opinión respecto a que, si los saldos contables de una determinada cuenta no pueden sustentarse según los lineamientos y exigencias de la SUNAT, esta repare el 100% de la cuenta? ¿Cree usted que la Administración Tributaria debería realizar procedimientos alternativos? ¿Cuáles podrían ser?

Análisis: El principio de verdad material consta que la AT debe buscar la verdadera esencia de la operación y con ello sustentar su decisión. Otro principio importante es el de impulso de oficio, en el que no solo debería aceptar las pruebas del contribuyente, sino cruzar esta información con otras pruebas que pueda conseguir. El problema es que muchos auditores de SUNAT no tienen actitud proactiva para buscar la información a pesar que su actuación debe estar basada en estos principios de acuerdo a LPAG.

(Daniel Arana)

Carolina señala que porque la muestra no cuente con el sustento requerido por SUNAT no significa que toda la cuenta deba ser reparada. Debido que esta presunción no se encuentra regulada en la norma.

Comentario: En el proceso de la verificación de la prueba la Administración Tributaria tiene la facultad de que, si ella decide reparar algún gasto, lo primero que debería hacer es motivar la decisión tomada, es decir sustentarla y demostrar que agotó todas las vías necesarias para avalar que el reparo es correcto.

5.1.2. Resultado del estudio cuantitativo

- **Hipótesis 1:** La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, sí genera que el auditor actúe arbitrariamente durante los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

Para validar esta hipótesis tomamos la siguiente pregunta de nuestra encuesta: “En base a su experiencia profesional, ¿Usted cree que en los procesos de fiscalización los auditores de SUNAT aplican criterios uniformes para sustentar operaciones similares? El 75% de los expertos encuestados nos respondieron que “NO”; es decir, que los auditores de SUNAT no aplican criterios uniformes.

Esto valida nuestra primera hipótesis secundaria; es decir, el auditor en base a su criterio discrecional sí actúa arbitrariamente durante los procesos de fiscalización.

- **Hipótesis 3:** Existe relación con la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario desde el punto de vista técnico, con los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

Corroborando la segunda hipótesis secundaria, nos basamos en la pregunta ¿Si los saldos contables de una determinada cuenta no pueden sustentarse según los lineamientos y exigencias de SUNAT, considera que, se justifica que se repare el 100% de la cuenta en los procesos de fiscalización?

El 63% de los encuestados respondieron que “NO”, esto significa que, el hecho de no sustentar el gasto en su totalidad no justifica que el ente regulador, repare el 100% de la cuenta contable

Si bien los expertos mencionan que no se justifica que la SUNAT desconozca el 100% de los gastos sino se cuenta con los sustentos necesarios, nuestra hipótesis se valida ya que existe relación entre las decisiones técnicas que tome el auditor como el de no aceptar una cuenta contable sino tiene la documentación correspondiente en los procesos de fiscalización.

- **Hipótesis 2:** La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, desde la perspectiva normativa, se relaciona con los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos.

La pregunta que hicimos en las encuesta y se relaciona con esta hipótesis es “¿Usted cree que las disposiciones del Código Tributario sobre la facultad discrecional le otorga poder absoluto a la Administración Tributaria para tomar decisiones, que podrían resultar arbitrarias?

El 75% de los encuestados nos respondió que no; es decir, que la discrecionalidad desde la perspectiva normativa, si bien le da al auditor un campo de acción, no significa que le dé el poder absoluto para tomar decisiones en los procesos de fiscalización.

Con esto, aceptamos la hipótesis 2, que sí existe relación entre la discrecionalidad normativa y los procesos de fiscalización.

Por ende, finalizamos validando la hipótesis principal; en la que se afirma que existe relación entre la aplicación del criterio de discrecionalidad y los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos.

En este trabajo no hemos empleado el programa SPSS, ya que nuestras variables son cualitativas y no se adecúan a la aplicación de estadísticos.

5.1.3. Análisis del caso práctico

A continuación, se procederá a presentar los resultados y comentarios de los 3 casos prácticos desarrollados:

Caso N°1

En el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, en el artículo 7° se menciona que,

Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el sujeto fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido. (Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, 2018)

Por lo que, según el caso la Administración Tributaria puede utilizar sus facultades discrecionales para decidir si se le otorga la prórroga.

Los criterios a considerar por la Administración Tributaria para otorgar este plazo deberían ser según los Principios que se encuentran dentro de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales:

- Proporcionalidad: Si solicitan gran magnitud de información (muestra), si la empresa tiene niveles altos de ingresos, si la empresa maneja operaciones complejas. Entonces el tiempo a otorgar al contribuyente debe ser razonable a lo antes mencionado.
- Uniformidad: Se debe evaluar si a empresas similares se les otorgó la prórroga.

- (e) El movimiento de la estimación para cuentas de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2017 y de 2016, es como sigue:

	<u>2017</u> <u>S/000</u>	<u>2016</u> <u>S/000</u>
Saldo inicial	3,197,193	2,948,852
Dotación del período, nota 23(a)	254,921	258,594
Diferencias de cambio neto	(17,723)	(10,122)
Castigos	-	(131)
Saldo final	<u>3,434,391</u>	<u>3,197,193</u>

En opinión de la Gerencia, la estimación para cuentas de cobranza dudosa es suficiente para cubrir el riesgo de crédito de estas cuentas a la fecha del estado consolidado de situación financiera.

Como menciona el caso, la Administración Tributaria no proporciona la prórroga a la compañía para sustentar el gasto del período de S/254,921 (en miles de soles). Debemos considerar que por el giro del negocio es un gasto normal para la compañía, y que por el importe a sustentar se debería considerar proporcionar la prórroga en base a los principios de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales.

Los efectos de no otorgar la prórroga son los siguientes:

- El Impuesto a la Renta Corriente del año 2017 es S/ 312,787 (miles), debido que no presentamos la información solicitada, la Administración Tributaria podría solicitar que rectifiquemos el Impuesto a la Renta de dicho período y que como no se ha demostrado el sustento para hacer deducible dicho gasto, correspondería una adición.

- (b) El gasto mostrado por el impuesto a las ganancias en el estado consolidado de resultados, se compone de la siguiente manera:

	<u>2017</u> <u>S/000</u>	<u>2016</u> <u>S/000</u>
Corriente	312,787	230,219
Diferido	<u>86,016</u>	<u>264,212</u>
	<u>398,803</u>	<u>494,431</u>

- El efecto de dicha observación, si el auditor abusa del uso de la discrecionalidad y ello se podría convertirse en arbitrariedad.

Provisión de Cobranza Dudosa 2017	254,921	[i]
Se adicionó en DDJJ 2017	62,645	[ii]
No se adicionó DDJJ 2017	192,276	[a] = [i - ii]
IR Corriente 2017	312,787	[b]
Adición de la diferencia	56,721	[a] x 29.5%
Nuevo IR 2017	369,508	

Adicional a ello, es importante señalar que, de ello repercute (i) las multas e intereses que se deben calcular por rectificar la Declaración Jurada 2017, (ii) cambio en el coeficiente del Pago a Cuenta por la nueva base de IR determinado y el nuevo IR y el cálculo de multas e intereses por este efecto, (iii) cambio en el arrastre del Saldo a Favor.

Además, es importante considerar que es un gasto para la Compañía en recursos humanos, debido que su personal empleará su tiempo en la fiscalización y gasto en asesoría legal.

También afecta la caja del contribuyente, debido que este deberá desembolsar el efectivo para pagar lo determinado por la Administración.

Caso N°2

Este caso es parecido al anterior, pero se pueden dar dos contextos diferentes.

Primero es importante recordar lo que señala el artículo 75° del Código Tributario,

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación. (Libro II – Código Tributario 2018, 32).

De lo anterior, desprendemos las dos situaciones comentadas:

- (1) La Administración Tributaria, como nos comentaron en la entrevista, podría decidir no acudir al Artículo 75° y emitir la Resolución de determinación y de multa, ello quiere decir que los auditores no le comentarían al contribuyente las diferencias determinadas. Con ello no se le da la oportunidad a la compañía, de poder contra argumentar o explicar de no aplicar las diferencias determinadas por SUNAT.
- (2) El otro caso sería que la Administración Tributaria sí decide explicar a la compañía las diferencias, sin embargo, esta solo decide darle el mínimo de días hábiles, que son 3, para argumentar y explicar si son válidas las diferencias dadas por SUNAT. Es importante señalar que no existe en la norma ningún parámetro para los días que se

puede otorgar al contribuyente. Para ello recurrimos nuevamente, a los Principios de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales, los cuales colaboran para que la Administración Tributaria otorgue el número de días suficiente para que la compañía pueda recabar la información según el impacto que ocasionará el nuevo importe por pagar de IR.

Además, respecto al reparo del 100% del gasto por no contar con el sustento requerido por SUNAT por la muestra solicitada, creemos que se debió proceder aplicando otros métodos de análisis y determinación. Pero antes de realizar ello, la Administración Tributaria debería haber agotado todos los medios para no adicionar el saldo de la cuenta en base al Principio de verdad material. También la Administración debe motivar en la Resolución de determinación y de multa las razones por las que considera que ese reparo fue determinado.

Debido que el Código Tributario no menciona la prelación entre base cierta y la base presunta, la Administración Tributaria decide aplicar el primer concepto. Sin embargo, si SUNAT decide aplicar base cierta, esta debería motivar esa decisión.

Los efectos de considerar el 100% de la cuenta de gasto de provisión de cobranza dudosa, son iguales a los detallados en el Caso N°1.

CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta los antecedentes, el marco teórico, el desarrollo y análisis de los resultados de las encuestas, entrevistas y caso práctico, se concluye que:

1) Se considera que existe relación entre la aplicación de la discrecionalidad regulada en el Código Tributario y los procesos de fiscalización, debido a que en los artículos 61° y 62° del Código Tributario se otorgan potestades discrecionales a la Administración Tributaria para que esta puede ejercer las facultades de fiscalizar, determinar, sancionar, e interpretar.

Sin embargo, existen decisiones que debe tomar la Administración Tributaria, ya que la misma norma le deja un margen de libertad al auditor para ello. Estas muchas veces se pueden convertir en decisiones arbitrarias debido que no cumplen con los principios de razonabilidad y motivación.

2) Se considera que la Administración Tributaria debería aplicar la discrecionalidad en el procedimiento de fiscalización en base a los límites explícitos e implícitos. El primero, se encuentra definido en el Código Tributario este es el interés público; y los límites explícitos son razonabilidad, motivación, el principio de interdicción a la arbitrariedad y el principio de interdicción a la excesividad. Si la actuación de la Administración Tributaria no es acorde a estos

límites; el contribuyente podría alegar que SUNAT está actuando de manera arbitraria.

3) Dentro de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales se encuentran diversos Principios que deben cumplir los auditores de SUNAT durante el proceso de fiscalización; sin embargo, en la práctica ello no ocurre.

Los principios que la Administración Tributaria debe cumplir y tienen estrecha relación con el procedimiento de fiscalización son: verdad material, uniformidad e impulso de oficio.

4) Se considera que sí existe relación entre la aplicación de la discrecionalidad normativa y el proceso de fiscalización. El auditor puede aplicar su criterio en la interpretación de la norma, en los espacios en los que exista distinta jurisprudencia para la aplicación de un caso. En este punto, podemos resaltar que, si la Administración Tributaria tuviera una sola forma de proceder en temas específicos planteados por la norma, el contribuyente sabría qué acciones tomar frente a esta situación. Además, la Administración Tributaria decidirá si con el sustento entregado por el requerimiento solicitado, el contribuyente ha realizado la correcta determinación del impuesto.

5) La discrecionalidad técnica se encuentra relacionada a las decisiones en las que la norma deja como libre albedrío, por ejemplo (1) Si se otorgará prórroga para el cumplimiento del requerimiento; (2) El tiempo para presentar información y revisar los reparos determinados por SUNAT antes de la emisión de la Resolución de Multa; (3) La selección de la muestra de información requerida al

contribuyente para realizar el análisis de la Administración Tributaria; (4) La selección de los contribuyentes y del impuesto y plazo fiscalizado.

6) La discrecionalidad sancionadora se encuentra regulada en el Código Tributario; sin embargo, en este caso el auditor también tiene un margen de libertad al determinar cuál será el porcentaje de gradualidad que se debe aplicar al contribuyente.

7) En los tipos de discrecionalidad mencionados anteriormente, se debe considerar que la Administración Tributaria debe justificar y sustentar su decisión; es decir, motivar la selección del criterio realizado. Consideramos que no se cumple con el principio de uniformidad, puesto que solo se otorgan ciertos beneficios a algunos contribuyentes y a otros no. Ello genera una posible queja frente a la actuación de la Administración, y ello es pérdida de dinero y tiempo para el contribuyente.

8) Es importante señalar que la Administración Tributaria no podría desconocer la totalidad de una cuenta contable de ingreso o de gastos, por el simple hecho de no satisfacer con la información requerida por la SUNAT para sustentar la causalidad y fehaciencia de una parte del saldo de la cuenta.

9) Finalmente, consideramos que la discrecionalidad es una potestad necesaria para que la Administración Tributaria realice sus funciones de manera eficiente al interés público, que debe ser mejor regulada para que, a su vez, sea mejor aplicada.

RECOMENDACIONES

En vista de la problemática analizada en el presente trabajo de investigación, procederemos a enunciar diversas recomendaciones que ayudarían a menguar el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario en los procesos de fiscalización.

1) Proponemos que, en el Código Tributario se regule expresamente los principios a los que debe sujetarse la facultad fiscalizadora, de acuerdo a la Ley de Procedimiento Administrativo General; al igual que la facultad sancionadora, cuya actuación se encuentra regulada por ciertos principios en el artículo 171° del Código Tributario. Razón por la que proponemos incluir el siguiente artículo:

“La Administración Tributaria ejercerá su facultad de fiscalizar de acuerdo con los principios de legalidad, proporcionalidad, verdad material, uniformidad, debido proceso, y otros principios aplicables.”

De esta manera el contribuyente gozará de seguridad jurídica durante el proceso de fiscalización.

2) Proponemos incluir los siguientes principios en la Ley de Procedimientos Administrativos Generales,

- Principio de interdicción a la arbitrariedad, las autoridades no podrán tomar decisiones arbitrarias, entendiéndose por tales, fundamentalmente, aquellas que supongan una infracción del principio de igualdad de trato de los administrados ante la aplicación de la ley y las reglas objetivamente determinadas.

- Principio de interdicción a la excesividad, la autoridad debe evaluar la cantidad de información a solicitar para ejercer la facultad de fiscalización y determinación.

3) En los casos en los que la Administración Tributaria debe decidir sobre algunos beneficios otorgados a los contribuyentes durante el proceso de fiscalización como las prórrogas para entregar información, se deberían hacer públicos los lineamientos que sigue la SUNAT, para que el contribuyente tenga conocimientos de qué actos seguir. De esta manera, la Administración cumplirá con el Principio de uniformidad, que consiste en que se deben establecer requisitos similares para trámites similares; y que si los criterios que se aplican son distintos deberá basarse en criterios objetivos.

Por esta razón consideramos que se debería incluir tablas de lineamientos que parametricen las acciones a tomar de acuerdo, por ejemplo, al nivel de ingresos de la compañía, al giro de negocio, por el importe de operaciones realizadas en el período.

4) La SUNAT debería necesariamente aplicar procedimientos alternativos antes de desconocer el 100% del saldo de una cuenta contable de gastos, o aplicar la fiscalización sobre base presunta.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARANCIBIA CUEVA, & ARANCIBIA ALCÁNTARA. (2012). *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Primera edición. ed.). Lima: Instituto Pacífico.
- BACA ONETO, Víctor Sebastián. (2012). *La Discrecionalidad Administrativa y la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Lima: Revista Círculo de Derecho Administrativo.
- BECERRA SUÁREZ, Orlando. (2012). *El principio de proporcionalidad*. Blog de Orlando Becerra. Recuperado el 8 de marzo de <http://blog.pucp.edu.pe/item/153242/elprincipio-de-proporcionalidad>.
- CASSAGNE, Juan. (2009). *La Discrecionalidad Administrativa*, pp. 82-92. En: Foro Jurídico, revista de la asociación civil Foro Académico. N°9.
- CASTRO GÁLVEZ, Luis (2014). *Manual práctico de fiscalización tributaria*. Lima: Editores Pacífico.
- CHANG YONG, María. (2006). *Límites a las facultades Discrecionales de la Administración Tributaria en el ejercicio de su Función Fiscalizadora*. Lima: PUCP Revista de Vectigalia. Año II, N°2.
- DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. (2012). *La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás. (2013). *Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia Tributaria- XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima: Revista de la Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Tercera época.
- GAMBA VALEGA, César. (2001). *Breves Apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario. La fiscalidad en el nuevo escenario de Derecho Procesal*. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N°37.
- GAMBA VALEGA, César. (2006). *El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. Especial referencia al procedimiento de fiscalización y al procedimiento contencioso tributario*. Lima: Gaceta Jurídica.

- GUZMAN NAPURRI, Christian. (2000). Los principios generales del Derecho Administrativo. Lima: Revista Iut Et Veritas.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, FERNÁNDEZ COLLADO, & BAPTISTA LUCIO. (2010). *Metodología de la investigación* (5a ed.). México, D.F.: McGraw-Hill.
- HUAMÁN ORDOÑEZ, Luis. (2010). *Jurisprudencia Administrativa de carácter constitucional*. Lima: Gaceta Jurídica.
- INSTITUTO PACÍFICO SAC (2010). *Fiscalización y procedimiento contencioso tributario*. Lima: Instituto Pacífico.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (2018) *Comportamiento de la Economía Peruana en el Segundo Trimestre de 2018*. Recuperado el 02 setiembre de https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/03-informe-tecnico-n03_pbi-trimestral_-iitrim2018.pdf.
- JORGE COVIELLO, Pedro. (2011). *El principio de Proporcionalidad en el procedimiento administrativo*. Lima: PUCP, revista de la facultad de Derecho.
- *Ley del procedimiento administrativo general*. (2017). Lima: Jurista editores.
- LEÓN MANCO, Hugo. (2015). *Discrecionalidad y buena administración: propuesta de una regulación a partir de los principios de la buena administración*. Lima: XX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.
- MEDRANO, Humberto (2017) *Acerca del Principio de legalidad en el derecho tributario peruano*. Lima: Revista IPDT.
- MUÑOZ NÁJAR, Mauricio. (2005). Código Tributario: La discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano. Lima: Asociación Fiscal Internacional.
- MORÓN URBINA, Juan. (2009). *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica 8va Edición.

- MOSCHETTI, Giovanni. (2007). *El principio de Proporcionalidad en las Relaciones Fisco- Contribuyente*. Lima: Análisis tributario revista AELE.
- RODRÍGUEZ- ARANA MUÑOZ, Jaime. (2011). *Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo*. Lima: PUCP, revista de la facultad de Derecho.
- SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. (2011) *Función, límites y control judicial de la discrecionalidad administrativa*. Lima: Revista Iut Et Veritas.
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2018) Código Tributario. Recuperado el 02 de setiembre de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>
- TARSITANO, Alberto. (2017). La Elusión y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Lima: Revista Iut Et Veritas.
- VARGAS MURILLO, Alfonso. (2015). Arbitrariedad, discrecionalidad y libertad en la figura de la discrecionalidad administrativa. Lima: Revista Derecho y Cambio Social.
- VIGNOLO CUEVA, Orlando. (2012). *Discrecionalidad y arbitrariedad administrativa*. Lima: Palestra.
- VIGNOLO CUEVA, Orlando. (2009). *Nociones acerca de la Discrecionalidad y Arbitrariedad practicadas por la Administración Pública*. España: Discurso por la recepción del XIII Premio de Derecho Público “Gascón y Marín” Edición 2009.
- VILLEGAS LÉVANO, César. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la administración tributaria vs derechos fundamentales de la persona. Lima: Fondo Editorial - USMP
- VILLANUEVA BARRÓN, Clara. (2011). *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. Lima: Actualidad Empresarial, revista de investigación y negocios. N° 240.
- VILLANUEVA GONZALES, Martín. (2005). *La discrecionalidad de la SUNAT en el ejercicio de su función fiscalizadora*. Lima: Revista de Actualidad Jurídica. Tomo 144.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

- **Discrecionalidad:** Que se hace libre y prudencialmente, que tiene espacio porque la Ley no contiene todas las interpretaciones de los problemas que se presentan. Tiene su justificación en el propio Estado de Derecho, porque atañe a los elementos de oportunidad, conveniencia, necesidad o utilidad.
- **Contribuyentes:** Es la persona física o jurídica que soporta la carga del impuesto, ya que es el titular de la capacidad económica y de acuerdo con el Código Tributario asume una serie de deberes formales.
- **Libertad:** Implica actuar de un modo en el que se cumple o se falta a la ley, sin seguir muchas veces el comportamiento ético. Es una facultad y de las personas para elegir de manera responsable su propio actuar dentro de la sociedad.
- **Proporcionalidad:** Conformidad de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.
- **Arbitrariedad:** Son los hechos o decisiones que no están basadas en razones objetivas, acciones basadas en la voluntad y que no obedece a principios dictados por la lógica o por las leyes. Así mismo, es la falta o ausencia de la justicia en un comportamiento o acontecimiento.

- **Legalidad:** Cuando se actúa respetando la Constitución, la ley y el derecho. Todo acto derivado del derecho administrativo que limita al Estado a que sus actuaciones deben estar sometidas en el marco legal. La legalidad es todo aquello que se realiza dentro del marco de la ley escrita.
- **Fiscalización:** Procedimiento en donde se comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria. Proceso en el que se ejercen controles con la finalidad de evitar comportamiento que se aparten del derecho. Así mismo, es el proceso de revisar, auditar y vigilar a detalle la coherencia entre los procesos realizados por el contribuyente y las exigencias de SUNAT.

ANEXOS

Anexo A – Árbol del problema

Anexo B – Matriz de consistencia

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	METODOLOGIA
Problema General:	Objetivo General:	Hipótesis General:	Variables de estudio:	Investigación
¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad en el Código Tributario en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos, 2012-2017?	Determinar la aplicación del criterio de discrecionalidad en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios de públicos	Sí existe una relación entre la aplicación de discrecionalidad en el Código Tributario y las facultades de la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización	VI: Aplicación del criterio de discrecionalidad en el Código Tributario Indicadores: - Resoluciones del Tribunal Fiscal, Tribunal Constitucional, Casaciones, otros. VD: En el proceso de fiscalización Indicadores: - Auditoría: Fiscalización Parcial y Definitiva - Cartas inductivas	1. Investigación cualitativa - Entrevista en profundidad Instrumento: Entrevista en profundidad 2. Investigación cuantitativa - Cuestionario Instrumento: Encuesta 3. Población: Empresas del sector de servicios públicos
Problemas Específicos:	Objetivos Específicos:	Hipótesis Específicas:		
PE 1: ¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, para que el auditor actúe arbitrariamente en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos?	OE 1: Determinar la influencia del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario para conocer si genera que el auditor actúe arbitrariamente en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos	HE 1: La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario, sí genera que el auditor actúe arbitrariamente durante los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos		
PE 2: ¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad en la normativa en el Código Tributario en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos?	OE 2: Determinar la aplicación del criterio de discrecionalidad normativa en el Código Tributario en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos.	HE 2: La aplicación del criterio de discrecionalidad normativa en el Código Tributario tiene relación con los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos.		
PE 3: ¿Cuál es el impacto de la aplicación del criterio de discrecionalidad en la técnica en el Código Tributario en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos?	OE 3: Determinar la aplicación del criterio de discrecionalidad técnica en el Código Tributario en los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos	HE 3: La aplicación del criterio de discrecionalidad técnica en el Código Tributario tiene relación con los procesos de fiscalización en el sector de servicios públicos		

Anexo C – Entrevista a especialistas

ENTREVISTA PARA TESIS DE GRADO

La presente encuesta tiene como objetivo ser una herramienta de investigación para optar por el título de Licenciado en Contabilidad. El tema está relacionado a la aplicación de la discrecionalidad en los procesos de fiscalización; por lo que agradeceremos pueda tomar unos minutos para responder las siguientes preguntas. Sus respuestas serán utilizadas estrictamente para fines académicos.

III. IDENTIFICACIÓN

Nombre y Apellidos:

.....

Cargo / Empresa:

.....

IV. PREGUNTAS:

1. ¿Considera correcto que no sea deducible en su totalidad el saldo de una cuenta de gastos, por no contar con el sustento específico requerido por la SUNAT, a pesar que es un gasto recurrente para la Compañía? ¿Por qué?
2. ¿Cuál es su opinión del ejercicio de la facultad de discrecionalidad por parte de la SUNAT en los procesos de fiscalización?
3. ¿Cómo considera usted que debe existir una mejor regulación en el ejercicio de la facultad de discrecionalidad?
4. ¿Cree que la facultad de discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización, muchas veces va en contra de los derechos del contribuyente?
5. Si bien no existe una regla clara de cómo fiscalizar, ¿Cree usted que cabe la posibilidad que los procesos de fiscalización se regulen tal que la Administración Tributaria no tenga por qué usar la discrecionalidad?

6. En su experiencia profesional, ¿ha encontrado algún caso sobre el ejercicio arbitrario de la facultad de discrecionalidad en los procesos de fiscalización?
7. ¿Cuál es su opinión respecto a que si los saldos contables de una determinada cuenta no pueden sustentarse según los lineamientos y exigencias de SUNAT, ésta repare el 100% de la cuenta? ¿cree usted que la Administración Tributaria debería realizar procedimientos alternativos? ¿Cuáles podrían ser?

Anexo D – Encuesta a especialistas

CUESTIONARIO PARA TESIS DE GRADO

El presente cuestionario tiene como objetivo ser una herramienta de investigación para optar por el título de Licenciado en Contabilidad. El tema está relacionado a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización; por lo que agradeceremos pueda tomar unos minutos para responder las siguientes preguntas. Sus respuestas serán utilizadas estrictamente para fines académicos.

I. IDENTIFICACIÓN

Nombre y Apellidos:

.....

Cargo / Empresa:

.....

II. PREGUNTAS:

1. Desde su punto de vista, y teniendo en cuenta una escala del 1-6, donde 1 = “Nada” y 6 = “Mucho”, responda:

- ¿Qué tanto conoce sobre los procesos de fiscalización que aplica la Administración Tributaria?

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---

- ¿Cuánto considera conocer sobre el tema de la discrecionalidad que puede ejercer la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización?

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---

2. En base a su experiencia profesional, responda las siguientes preguntas:

- ¿Usted cree que las disposiciones del Código Tributario sobre la facultad discrecional le otorga poder absoluto a la Administración Tributaria para tomar decisiones, que podrían resultar arbitrarias?

a) Sí

b) No

-¿Si los saldos contables de una determinada cuenta no pueden sustentarse según los lineamientos y exigencias de SUNAT, considera que, se justifica que se repare el 100% de la cuenta en los procesos de fiscalización?

- a) Si
- b) No

- ¿En los procesos de fiscalización los auditores de SUNAT aplican criterios uniformes para sustentar operaciones similares?

- a) Si
- b) No

3. Si no tuviese que realizar el pago por reparos realizados en base a la discrecionalidad arbitraria, y pudiese destinar ese dinero a afrontar otro gasto y/u obligación, ¿En qué orden los afrontaría? Enumere del 1 -5, donde *1 = más importante* y *5=menos importante*.

- () Otros Impuestos
- () Cuentas por pagar a proveedores
- () Obligaciones financieras
- () Inversión en proyectos internos
- () Pago al personal