

APUNTES PARA LA ELABORACION DE UN CONCEPTO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA EN EL PERU ¹

Juan Carlos Zegarra Vílchez²

1. Introducción

En ocasiones, las materias que nos resultan cercanas y que constituyen el día a día de nuestra labor profesional no merecen la reflexión que su importancia exige. Tal es el caso de la fiscalización tributaria. De hecho, la primera aproximación que se tiene a la misma normalmente es con un auditor o un requerimiento a cuentas, siendo nuestra primera percepción la de un conjunto de actos coordinados entre sí que tienen una finalidad determinada. Es decir, abordamos el tema como un trámite previo a la emisión de una Resolución de Determinación, el cual, si no se sigue, sólo puede ocasionar que la Administración Tributaria emita una Orden de Pago. Entonces, las diferencias aparecen bastante claras: La emisión de una Resolución de Determinación implica un procedimiento de fiscalización previo, y la de una Orden de Pago un simple procedimiento de verificación.³ Ello es relevante porque cada uno de los valores antes mencionados tendrá un tratamiento tributario distinto, sea en cuanto a plazos de exigibilidad,⁴ a requisitos para su impugnación⁵ o requisitos de anulabilidad,⁶ entre otros.

¹ Ponencia Individual presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

² Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Abogado asociado del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados.

³ El artículo 75º del Código Tributario peruano, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, (en adelante, Código Tributario), establece que “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. (...)”. (El subrayado es nuestro).

Asimismo, el artículo 76º del Código Tributario define la Resolución de Determinación como “(...) el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”. (El subrayado es nuestro).

⁴ De acuerdo con el artículo 115º del Código Tributario, para que una Resolución de Determinación sea exigible coactivamente debe ser notificada al contribuyente y no reclamada por éste dentro del plazo de ley. Por el contrario, la Orden de Pago es exigible coactivamente desde su notificación conforme a ley, sin necesidad de esperar plazo alguno para impugnarla.

En términos generales, lo descrito bastaría para tener una idea aproximada del por qué es importante saber, para los administrados, si nos encontramos ante un procedimiento de fiscalización o uno de verificación, pues el acto administrativo que se emita como consecuencia de cualquiera de los dos procedimientos antes señalados tendrá un tratamiento legal distinto.

Sin embargo, para la Administración Tributaria, la fiscalización y verificación pueden tener un significado más amplio que el planteado. Pueden ser consideradas como herramientas de política fiscal eficientes, cuya misión es crear una imagen de riesgo en el contribuyente evasor.⁷

Precisamente, debido a que el estudio de la fiscalización y verificación puede ser abordado desde distintos puntos de vista, inclusive como estrategias para influir en el comportamiento de factores económicos,⁸ hemos preferido abordarlo única y exclusivamente desde el punto de vista jurídico, sin que ello

⁵ El artículo 136º del Código Tributario, referido al requisito de pago previo para interponer reclamaciones, señala que “Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119”. (El subrayado es nuestro).

⁶ El último párrafo del artículo 78º del Código Tributario señala que “Las Órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación”. (El subrayado es nuestro).

⁷ Pagani señala “la función fiscalizadora comprende todas las acciones y medidas tendentes a compeler al contribuyente al cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de su obligación tributaria, sea que su conducta consista en sustraerse al hecho de ser conocido por la administración, de no cumplir sus obligaciones, de cualquiera naturaleza; cumpliendo en forma incorrecta, ya sea con una declaración falsa o incompleta o simplemente omitir el pago de la obligación. Dentro de este ámbito de acción, la misión específica de la función de fiscalización es la de crear la imagen del riesgo al contribuyente evasor”. Ver: Pagani, Pedro. La Función de Fiscalización. En: Revista del Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas. Año 14. Número 42. Abril-junio de 1993. Guadalajara. P. 86.

En igual sentido se pronuncia Tovar, al señalar que la verificación de la presentación y pago de declaraciones juradas respectivas, así como del registro de las operaciones realizadas por los contribuyentes, hacían que éstos sientan “(...) la presencia real de la Administración (...)” y se vean “(...) obligados a cumplir con sus obligaciones”. Continúa diciendo “Como vemos hay una mayor probabilidad que el evasor sea fiscalizado, aumentando el riesgo de una sanción. Es así que la Administración Tributaria consideró como objetivo fundamental la realización masiva de “compulsas”, para lo cual capacitó a un gran número de personas”. Ver: Tovar Edward. El control de la evasión en el Perú. En: Tributemos. Año 1. Número 1. Septiembre 1992. Lima. P. 3.

⁸ Zarzosa señala que “(...) al igual que a determinados impuestos se les ha hecho formar parte de estrategias económicas, en las cuales su objetivo fundamental o coyuntural no es la generación de recursos para el gasto público en si mismos, sino lograr influir en algunos factores específicos de la economía, de esa misma manera algunas estrategias en el uso y ejercicio de distintas funciones de Administración de impuestos se proponen para influir en el comportamiento de factores económicos. Tal es el caso de la Fiscalización, Auditoría Fiscal o Inspección Tributaria (...)”. Ver Zarzosa Escobedo, José. En: Revista del Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas. Año 14. Número 42. Abril-junio de 1993. Guadalajara. Pp. 4.

signifique que el tema bajo comentario admita diversas aproximaciones. Así, buscamos definir la naturaleza jurídica de la fiscalización tributaria, y en base a la misma establecer algunos límites legales.

2. Conceptos de fiscalización tributaria

Al igual que existen diversas formas de aproximarse al estudio de la fiscalización tributaria, igualmente pueden existir diversas formas de conceptualizarla y no necesariamente de manera uniforme.

A nivel legislativo nuestro Código Tributario la conceptualiza como una “facultad” y a la vez como una “función”.⁹ Por el contrario, legal, doctrinaria y jurisprudencialmente se le ha definido como un “procedimiento administrativo”.¹⁰

Entonces ¿cuál es la verdadera naturaleza de la fiscalización?, ¿se trata de una función, una facultad o un procedimiento?

Entendemos que dicha confusión se debe principalmente a que una misma denominación (fiscalización) está siendo utilizada para identificar conceptos

⁹ “Artículo 62.- FACULTAD DE FISCALIZACION

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales: (...)” entre otros, exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de determinada documentación; requerir información de terceros; solicitar comparecencia de los deudores tributarios o de terceros; efectuar tomas de inventario; inmovilizar documentación; practicar incautaciones; practicar inspecciones; investigar hechos que configuren infracciones tributarias; etc. (El subrayado es nuestro).

¹⁰ “Artículo 75 .- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

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. (...) “. (El subrayado es nuestro).

Para Sainz de Bujanda la fiscalización es definida como “aquél procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imponible declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo.” Sáinz de Bujanda, Fernando. La Inspección Tributaria. En: Revista del Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas. Año 14. Número 42. Guadalajara. Abril-Junio de 1993. Pp. 13. Si bien en España se utiliza el término de inspección, el mismo equivale a lo que en nuestro medio y según el Código Tributario se entiende por fiscalización.

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 05288-2-2002 señala que “no se puede negar que las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse en forma independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario.” En dicha Resolución el Tribunal Fiscal describe, en términos generales, cuál es el procedimiento de fiscalización a seguir. Ver. Resolución No. 05288-2-2002.

absolutamente distintos como son los de función, facultad y procedimiento; y, por tanto, cuando se utiliza indistintamente tal denominación se llega a confundir sus alcances y limitaciones. Por ello, tomar conciencia de esta distinción resulta absolutamente relevante pues, dependiendo de cómo entendamos la fiscalización tributaria, la misma tendrá un alcance y límites distintos.

Siendo ello así, en los párrafos que siguen proponemos estudiar la fiscalización tributaria desde tres puntos de vista distintos, esto es: (i) como un concepto genérico inherente a todo órgano administrador de tributos (sentido amplio de fiscalización); (ii) como una atribución genérica cuya conducta concreta debe ser previamente determinada por la Ley (discrecional) (sentido restringido de fiscalización); y, (iii) como un procedimiento administrativo orientado a obtener todos los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo posterior debidamente fundado.

Para tal efecto, en forma previa desarrollaremos algunos conceptos básicos de Derecho Administrativo los cuales nos permitirán aproximarnos en mejor medida al tema planteado.

2.1 *Conceptos previos: función, competencia y atribuciones (facultades) administrativas*

La teoría general de Derecho Administrativo reconoce la existencia de una función administrativa distinta de la función judicial y de la función legislativa. En términos generales, dicha función puede ser definida como la actividad que realiza el Estado en forma concreta dirigida a la satisfacción de las necesidades colectivas de manera directa e inmediata.¹¹

Precisamente para cumplir con la satisfacción de esas necesidades públicas, el Estado confiere a distintos órganos partes de su función administrativa. Asimismo, otorga también a tales órganos competencia, concepto este último con el que se denomina al conjunto de actividades que el órgano puede legítimamente realizar –denominadas atribuciones o facultades– y que las normas confieren en forma expresa o razonablemente implícita. Evidentemente, la competencia es asignada al órgano teniendo en cuenta el espectro de la función administrativa que a su vez se le ha sido asignada.¹²

¹¹ No es el objetivo del presente trabajo profundizar en el tema de la función administrativa. Baste señalar que existen numerosos intentos por definir dicha función los cuales, a criterio de Gordillo, no resultan adecuados. Sin embargo, para el presente trabajo tales objeciones resultan irrelevantes pues la fiscalización tributaria, en cualquiera de sus niveles analizados, debiera implicar sólo actividades concretas y no actividades normativas. Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Lima: Ara Editores. 7ma. edición y 1ra. edición peruana. Tomo I. Pp. IX-3 a IX-15.

¹² Para Gordillo “la competencia es el conjunto de funciones que un agente puede legítimamente ejercer, el concepto de “competencia” da así la medida de las actividades que de acuerdo al ordenamiento jurídico corresponden a cada órgano administrativo: es su aptitud legal de obrar (...)”. “ (...) mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla y por lo tanto se presume en la medida que una norma expresa no venga a negarla, en derecho público la competencia de

En resumen, tenemos que todo órgano cumple la función administrativa del Estado mediante el ejercicio de las atribuciones o facultades que le han sido asignadas expresamente o razonablemente implícitas por ley, las cuales constituyen la esfera jurídica del referido órgano: su competencia.¹³

2.2 *Aplicación de los conceptos de función, competencia y atribuciones (facultades) administrativas para el caso concreto de la fiscalización tributaria*

En los órganos administradores de tributos sucede exactamente lo mismo que en cualquier otro órgano el Estado, esto es, se debe identificar primero la función administrativa que les ha sido asignada y dentro de ella su competencia, para finalmente identificar las atribuciones concretas (conductas específicas) que pueden realizar, dentro de su competencia, y cumpliendo la función respectiva.

En este sentido, tratándose de tales órganos la función administrativa que por excelencia les corresponde es precisamente la de “administrar tributos”, actividad que es inherente al *Imperium* del Estado pues es consustancial a la existencia de la potestad tributaria. No tendría

los órganos no se presume y debe estar otorgada en forma expresa o razonablemente implícita por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente” Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Op.cit. Pp. XII-5 a XII-8. (El subrayado es nuestro).

En un sentido similar, Dromi señala que “La competencia es la esfera de atribuciones de los entes y órganos, determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo. Es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente. En otros términos, la competencia de los órganos administrativos es el conjunto de atribuciones que, en forma expresa o razonablemente implícita, confieren la Constitución Nacional, la Constitución provincial, los tratados, las leyes y los reglamentos.” Continúa diciendo que “El concepto de competencia, propio del derecho público, es análogo al de capacidad en el derecho privado, pero no idéntico. Se diferencian en que mientras en el derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción, en el derecho público la competencia es la excepción y la incompetencia la norma.” Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina. 1995. P. 209. (El subrayado es nuestro).

Finalmente, cabe indicar que los conceptos de competencia o atribución, no son uniformes en doctrina. Sin embargo, del numeral 3 del artículo 202 de la Constitución Política del Perú –que regula conflictos de competencia- se desprende que la competencia es un concepto distinto al de atribución y, el propio Tribunal Constitucional, al momento de resolver conflictos de competencia, ha señalado que “El conflicto constitucional de competencia tiene por objeto una reivindicación competencial frente a decisiones de otros órganos constitucionales, que supongan una efectiva y actual invasión de atribuciones asignadas (...)” Ver Resolución del Tribunal Constitucional que resuelve el expediente No. 001-00-CC/TC publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 14 de mayo de 2001. De ello se desprende que para el propio Tribunal las atribuciones constituyen la actividad concreta (efectiva y actual) que se encuentran contenidas en el ámbito competencial.

¹³ Como se puede apreciar de la cita anterior, Dromi toma los conceptos de atribución y facultad como sinónimos. Así también Fernández Vásquez define la atribución como “señalamiento o fijación de competencia// facultad, potestad concedida por disposición legal o inherente a un determinado cargo (...)”. Fernández Vásquez, Emilio. Diccionario de Derecho Público. Buenos Aires: Astrea. 1981. P.60. Debido a que se tratan como sinónimos, para efectos del presente trabajo no haremos mayor distinción entre “atribución” y “facultad”.

sentido la potestad tributaria del Estado si no existiese como correlato de la misma la actividad del Estado de administrar los tributos creados en virtud de dicha potestad.

Así, es esta función administrativa la que se cumple a través de los órganos administradores de tributos a quienes la Ley les asigna una competencia que está vinculada con dicha función.¹⁴

Ahora bien, ¿cuáles son las atribuciones o facultades de tales órganos que componen dicha competencia, esto es, que configuran su situación jurídica o aptitud legal para obrar?

La respuesta es sencilla. Se trata de las atribuciones o facultades contenidas en el Título II del Libro Segundo del Código Tributario, esto es, la facultad de fiscalización (artículo 62º), facultad de determinación (artículo 59º), la facultad de recaudación (artículo 55º) y la facultad sancionadora (artículo 82º),¹⁵ siendo que de tales facultades interesa para el presente trabajo únicamente la de fiscalización.

Si bien hasta aquí las cosas parecen más o menos claras, no lo son tanto porque lo que debería ser sólo una atribución genérica (fiscalización) que contenga atribuciones específicas, se confunde en nuestro Código Tributario con tres conceptos distintos: Función Fiscalizadora, Facultad de Fiscalización y “Facultades Discrecionales”. Así basta con revisar el artículo 62 del Código Tributario ya citado para notar que se hace referencia a tales conceptos.

¹⁴ Así por ejemplo, en el caso de la SUNAT, el artículo 50º del Código Tributario señala que dicha entidad “es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios”. Asimismo, para el caso de los Gobiernos Locales, el artículo 52º del Código Tributario establece que los mismos “administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean estas últimas derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne”.

Nótese que en ambos casos los referidos órganos cumplen la función administrativa de “administración de tributos” la cual, si bien es inherente al Estado, se cumple bajo un ámbito territorial y de materia distintos. En el caso de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT- a nivel nacional y respecto de tributos internos y derechos arancelarios; y, en el caso de los gobiernos locales, sólo en el ámbito de su circunscripción territorial y respecto de contribuciones, tasas e impuestos asignados.

¹⁵ Utilizamos el término de “facultad” como sinónimo de “atribución” pues en ambos casos, tal como lo venimos tratando, estamos hablando de una asignación de poder a favor de la Administración en desmedro de la libertad del administrado. Se trata pues de una relación de poder constitucionalmente legítima. Así lo ha manifestado Jarach al referirse a los “deberes formales”: “Desde el punto de vista de los deberes de los ciudadanos existe, primordialmente, el de colaborar con la Administración para el mejor desempeño de las actividades administrativas a ella encomendadas. Este es un deber general de todos los ciudadanos frente a la Administración Pública, y nace del principio que encomienda la tutela de determinados intereses públicos a esa rama de la Administración, otorgándole también ciertos poderes sobre los ciudadanos para requerir de ellos determinado comportamiento, siempre que no se avasallen las libertades que la Constitución ha querido salvaguardar” (El subrayado es nuestro). Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima. 1957. P. 294.

La pregunta es entonces ¿cómo se relacionan estos tres conceptos de, “Función Fiscalizadora”, “Facultad de Fiscalización” y “Facultades Discrecionales” que se mencionan en los dos primeros párrafos del artículo 62º del Código Tributario?. Requerimos para ello definir tres conceptos distintos de fiscalización tributaria, los mismos que se detallan en el punto siguiente.

2.3 *Tres conceptos de fiscalización tributaria*

En este punto se centra el objetivo del presente trabajo, cual es, proponer que se analice la fiscalización tributaria en los siguientes tres niveles:

- (i) primero, lo que el Código Tributario denomina “función fiscalizadora” en la primera parte del segundo párrafo del artículo 62º, debe entenderse como un concepto de fiscalización genérico inherente a todo órgano administrador de tributos y, como tal, es la parte de la función administrativa que sustenta las atribuciones que se ejercerán en el ámbito de su competencia (Fiscalización en sentido amplio),¹⁶
- (ii) segundo, lo que el Código Tributario denomina como “facultad de fiscalización” en el primer párrafo del artículo 62º, debe entenderse como la atribución genérica de fiscalización, es decir, como sinónimo de una conducta genérica del órgano administrador de tributos cuyo contenido concreto es determinado previamente por la Ley y consiste en un conjunto de atribuciones específicas discrecionales (en la forma y oportunidad de su ejercicio). En este sentido, el listado de “Facultades Discrecionales” y las labores de inspección, investigación y control a que se refiere el citado artículo 62º son precisamente aquellas atribuciones específicas que denominamos “atribuciones específicas de fiscalización” (Fiscalización en sentido restringido); y,
- (iii) tercero, cuando el artículo 75º del Código Tributario¹⁷ hace referencia al proceso de fiscalización, debe entenderse por fiscalización al procedimiento administrativo que inicia la Administración Tributaria o un tercero en caso de delegación, en virtud de la “Función Fiscalizadora”, y dentro del cual se ejercen las atribuciones específicas de fiscalización, el mismo que se

¹⁶ Debemos precisar que no consideramos dentro de este concepto genérico y amplio de fiscalización a las actividades concretas y específicas de inspección, investigación y control, las cuales las entendemos como parte de un concepto de fiscalización más restringido, el cual detallamos en el punto siguiente.

¹⁷ “Artículo 75 .- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

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. (...)” (El subrayado es nuestro).

encuentra orientado a obtener todos los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo debidamente fundado.

En los puntos siguientes profundizaremos las conclusiones antes mencionadas.

3. La fiscalización tributaria como concepto genérico inherente a todo órgano administrador de tributos (Función Fiscalizadora)

Este concepto de fiscalización se confunde con la propia función de administrar tributos (función administrativa del Estado). Es decir, al igual que no tiene sentido que el Estado tenga “potestad tributaria” sin que tenga una función de administración de los tributos creados en base a dicha potestad, tampoco tiene sentido tener una “función de administración de tributos” si es que no se tiene la posibilidad de “fiscalizar” el cumplimiento de las obligaciones tributarias que han sido creadas por el Estado específicamente en virtud de su potestad tributaria (relación jurídico tributaria sustancial) o, en términos más amplios, en virtud de su poder de imperio (relación jurídico-tributaria formal o administrativa).¹⁸

¹⁸ Como sabemos, la relación que se establece entre el Estado y los administrados en materia tributaria es una relación jurídica. Ello significa que en virtud de dicha relación se origina un vínculo jurídico entre Estado y particular en el cual ambos concurren en calidad de partes, esto es, como sujetos titulares de derechos o atribuciones – según corresponda- y deberes. Sin embargo, a diferencia de una relación jurídica dentro del Derecho Civil, en esta relación de derecho público (como es la relación jurídico tributaria), una de las partes tiene una calidad especial, cual es, el ser Estado. (Dromi define la situación jurídico-administrativa como la “(...) *ubicación jurídica de cada una de las partes intervinientes en la relación jurídico-administrativa. Esta última supone dos situaciones jurídicas distintas: la de los administrados y la de la Administración.*” Ver. Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina. 1995. Pp. 433-435.).

Esta constatación y el objeto mismo de la relación han permitido distinguir en el ámbito tributario dos tipos de relaciones jurídicas: (i) la relación jurídico-tributaria de naturaleza sustancial; y, (ii) la relación jurídica de naturaleza formal o administrativa. En la primera, la relación que se establece entre el Estado y el administrado es una relación de igualdad que genera por un lado una obligación tributaria cuyo objeto es el tributo (comportamiento del sujeto pasivo consistente en una prestación de dar, en virtud de la ley que tiene una serie de características definidas por la doctrina mayoritaria y cuyo desarrollo no es materia del presente artículo. Al respecto Ver Ataliba, Geraldo. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario); y por el otro, genera una acreencia tributaria. En la segunda, la relación jurídica que se establece es mas bien una relación de sujeción distinta a la anterior en la que el Estado puede exigir a los particulares la colaboración con la Administración a través del requerimiento de determinados comportamientos, siempre teniendo como límite los derechos constitucionales de tales particulares. Es dentro de esta última relación jurídico-tributaria de naturaleza formal o administrativa que debemos enmarcar la fiscalización tributaria, sea en sentido amplio o restringido. Sobre esta relación de “derecho tributario formal o administrativo” puede verse Villegas Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Desalma. 6ta. Edición ampliada y actualizada. 1997. Pp. 325-329; también Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Op. Cit. P. 294; y, Ziccardi, Horacio. Derecho Tributario Administrativo o Formal. Tratado de Tributación, obra de diversos autores cuyo director es Horacio A. García Belsunce. Tomo I. Buenos Aires: Astrea. 2003. Pp. 189-247. Sobre la relación jurídico tributaria sustancial de igualdad puede verse Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. Tercera Edición. 1996. Pp.367-372; y, Hernández, Luis. Necesidad de cambios sustanciales en el Código Tributario. En: THEMIS – Revista de Derecho. Segunda Época. Año 2000. No. 41. P.8. En este último caso, si bien no se menciona expresamente, pareciera ser que el profesor Hernández considera que la facultad de fiscalización también debe ejercerse dentro de una relación de igualdad. De ser así, no compartiríamos dicha concepción pues si bien la relación jurídico tributaria es una relación de Derecho, debe aceptarse la naturaleza

Se trata pues de un concepto muy amplio de fiscalización que, en tanto llega a confundirse como parte de la función administrativa del Estado, existe y se mantiene permanentemente en el órgano administrador del Estado (es inherente, indelegable e imprescriptible), mientras éste tenga asignada la función administrativa de administrar tributos. Por tanto la existencia de este concepto de fiscalización no depende de que se ejerza o no una actividad concreta. Se tiene y punto.

Dicho todo esto, no debe quedar duda alguna que este concepto de fiscalización en sentido amplio -asimilable como parte de la función administrativa que cumplen los órganos administradores de tributos- es absolutamente distinto al concepto de “facultad de fiscalización” y al listado de “facultades discrecionales” contenidos en el artículo 62º del Código Tributario, así como a las propias actividades de inspección, investigación y control, pues todas éstas regulan actividades específicas y concretas.¹⁹ Todas regulan el comportamiento mismo de lo que puede o no hacer la Administración Tributaria. Estos comportamientos concretos son los que componen el siguiente concepto de fiscalización tributaria (en sentido restringido).

4. La fiscalización tributaria como atribución genérica que incluye atribuciones específicas discrecionales (conductas concretas) que deben ser previamente determinadas por la Ley (Atribución o Facultad de Fiscalización)

Como hemos señalado, la competencia es la esfera jurídica de un órgano, su aptitud legal para obrar, dentro de la cual se encuentran contenidas sus atribuciones (facultades). Esto significa que existe entre el concepto de competencia y atribución una relación de continente – contenido.

Siendo ello así, la fiscalización tributaria puede ser entendida como una atribución genérica que forma parte de la esfera jurídica de los órganos administradores (entre otras atribuciones como las de determinación, recaudación y sanción). Esta atribución genérica sería lo que el artículo 62 del Código Tributario denomina “Facultad de Fiscalización.

Si bien se trata de una atribución genérica, en base a ella la Administración pueda realizar conductas concretas y específicas previamente determinadas por la ley.

administrativa con la que el Estado actúa cuando ejerce su atribución genérica de fiscalización, la cual corresponde a una actividad discrecional que se encuentra expresamente regulada distinta a una actividad ejecutada entre partes iguales. Ello no significa que estemos de acuerdo con que se otorguen atribuciones específicas desorbitantes o arbitrarias a la Administración Tributaria pues éstas, en tanto restringen los derechos y libertades individuales, deben ejercerse con estricto cumplimiento de las disposiciones constitucionales y legales.

¹⁹ En efecto, la denominada “función fiscalizadora” contenida en el segundo párrafo del artículo 62º del Código Tributario no puede ser equivalente a una actividad concreta como lo es la facultad de colocar sellos, carteles y letreros oficiales ni a la de solicitar informes a los contribuyentes. Salta a la vista que existe una relación distinta.

Son estas actuaciones concretas las que denominamos “atribuciones específicas de fiscalización” (para distinguirlas de la atribución genérica de fiscalización) cuya forma y oportunidad en su ejecución es discrecional. Cuando tales actividades o comportamientos (atribuciones específicas) son ejercidas, entonces dicho órgano está fiscalizando. Así de simple. Tales atribuciones se sustentan en el deber de colaboración del Administrado para con la Administración Tributaria.²⁰

Nótese que es recién en este nivel de análisis de la fiscalización tributaria que resulta relevante hablar de atribuciones o facultades “regladas o discrecionales”,²¹ a diferencia del concepto anterior de “Función Fiscalizadora”

²⁰ Para Jarach, “Desde el punto de vista de los deberes de los ciudadanos existe, primordialmente, el de colaborar con la Administración para el mejor desempeño de las actividades administrativas a ella encomendadas. Este es un deber general de todos los ciudadanos frente a la Administración pública (...)”. (El subrayado es nuestro). Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Op. Cit. P. 294. Siguiendo a López Martínez, Lalanne señala que dicho deber de colaboración es aquél “(...) vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, bien haciéndolo nacer directamente de la ley, o bien porque ésta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo hacen nacer”. Continúa diciendo “dicho deber no tiene por finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración, ni se origina a través de un derecho de crédito a favor de ésta y tampoco se basa en un derecho subjetivo de la Administración”. Este deber de colaboración también se sustenta en el hecho que “resulta imprescindible que todos los contribuyentes tributen de conformidad con su real capacidad contributiva y para que ello sea posible resulta necesario, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional Español, establecer una situación de colaboración con la Administración”. Dicho Tribunal sostuvo que es “imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”. Ver Lalanne, Guillermo. Las facultades de la Administración Tributaria. Capítulo IV de la obra conjunta de varios autores denominada El Procedimiento Tributario. Coordinador Alejandro Altamirano. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L. 2003. Pp. 112 y 113.

²¹ Para Dromi “Siempre es reglada la atribución de potestad en lo que concierne al “quién”, órgano que es competente para actuar, al “qué”, tipo de decisión a adoptar, y al “para qué” fin que se persigue con el acto que va inserto en las potestades atribuidas. (...) El “cómo” y el “cuándo” son elementos que pueden considerarse parcialmente discrecionales en el ejercicio de las competencias administrativas. El “cómo” es la manera en la que ha de originarse la declaración orgánica administrativa y depende de la regulación. Si existe, es obvio que el “cómo” será un elemento reglado (...). El “cuándo” (oportunidad, conveniencia, mérito, tiempo y ocasión del ejercicio de la competencia) es el elemento más típicamente dejado a la apreciación del administrador y que mejor integra la discrecionalidad.” Dromi, Roberto. El Procedimiento Administrativo. Op.cit. Pp. 218 y 219.

Para Altamirano, “La Discrecionalidad implica la libertad para adoptar uno u otro camino; por esta razón es justo en los actos administrativos emitidos en ejercicio de facultades discrecionales donde la exigencia de la motivación tiene mayor importancia, pues si la “discrecionalidad” importa la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas, al haberse escogido una, es deber de la Administración justificar el por qué de tal elección , y –paralelamente- el por qué de la eliminación de las otras soluciones”. Ver Altamirano, Alejandro. La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria. Capítulo V de la obra conjunta de varios autores denominada El Procedimiento Tributario. Coordinador Alejandro Altamirano. Op. Cit. Pp. 153-198.

En el Perú, el Tribunal Constitucional ha señalado que “La competencia estatal reglada es aquella en que la Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad predeterminan en forma concreta la conducta que el operador o agente político debe ejecutar, estableciendo expresamente las condiciones, formas y procedimientos que deben seguirse. Esta competencia

en el cual no existe actividad concreta susceptible de ser “reglada o discrecional”. Asimismo, a diferencia de este último concepto, estas atribuciones sí son delegables a terceros si la ley así lo autoriza y son susceptibles de prescribir.

En el caso peruano, las atribuciones específicas de fiscalización serían el listado de “Facultades Discrecionales”²² y las actividades de inspección, investigación y control de cumplimiento de obligaciones tributarias, todas contenidas en el artículo 62 del Código Tributario.

Nótese que a diferencia del listado de Facultades Discrecionales que detallan el comportamiento específico que debe y puede ejecutar la Administración Tributaria, las labores de inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias son atribuciones respecto de las cuales pueden razonablemente desprenderse otras atribuciones. Así se debe entender que equivalen a lo siguiente: la inspección (examinar; reconocer); la investigación (hacer diligencias para descubrir algo; realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia; aclarar la conducta de ciertas personas sospechosas de actuar ilegalmente); y, el control (comprobación; intervención).²³

permite al ciudadano conocer de antemano la decisión que habrá de adoptar el estado, bastándole para ello situar el supuesto de un hecho dentro del marco de la norma, principio o práctica constitucional aplicable. La competencia estatal discrecional es aquella en donde la Constitución y demás normas del bloque de constitucionalidad enuncian el ejercicio de una facultad política, empero dejan en libertad al operador o agente para elegir el curso del acto estatal; en este caso, el marco constitucional no establece condiciones, recaudos o procedimientos específicos, sino sólo la respectiva asignación de facultades, por lo cual el modo, la oportunidad, conveniencia o inconveniencia de su realización quedan sujetos al criterio político de quien ejerce la competencia. “Ver Resolución que resuelve el expediente No. 0013-2003-CC/TC publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 05 de abril de 2004. Si bien esta resolución hace expresa referencia a la materia constitucional, entendemos que los criterios en materia tributaria deben ser los mismos. Por lo tanto, siguiendo los autores mencionados y al tribunal Constitucional, entendemos que la discrecionalidad de las atribuciones específicas de fiscalización se reduce a la forma o modo –si no está regulado- y a la oportunidad en que deben ser ejercidas.

²² Nos referimos a todos los numerales del artículo 62 del Código Tributario que regulan las atribuciones específicas para exigir la exhibición de documentación a los deudores tributarios y/o terceros; solicitar la comparecencia de los mismos; efectuar tomas de inventario, arqueos y otros; inmovilizar o incautar documentación; realizar inspecciones; evaluar solicitudes; investigar hechos que configuren infracciones tributarias; autorizar documentación contable; colocar sellos, carteles y letreros; etc.; con excepción del numeral 14 (“dictar las medidas para la erradicar la evasión tributaria”), pues a diferencia de los anteriores el referido numeral no contiene una atribución específica de fiscalización pues el mismo hace referencia más a una actividad normativa y reguladora antes que a una actividad concreta y práctica de fiscalización.

²³ El diccionario de la Real Academia Española define “*inspección*” como acción y efecto de inspeccionar y ésta última como sinónimos de “*examinar*” y “*reconocer atentamente*”. Por su parte, la “*investigación*” es definida como acción y efecto de investigar; y, ésta última, como: (i) hacer diligencias para descubrir algo; (ii) realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia; y, (iii) aclarar la conducta de ciertas personas sospechosas de actuar ilegalmente. Finalmente, el “*control*”, en la acepción que nos interesa, es definido como sinónimo de “*comprobación*”, “*inspección*”, “*fiscalización*” e “*intervención*”. En este último caso, debemos entender que el Código Tributario, al señalar “*control*”, sólo se está refiriendo a la “*comprobación*”

Evidentemente, siendo que nos encontramos ante atribuciones específicas de fiscalización que forman parte de la aptitud legal para obrar de un órgano administrador de tributos (su competencia), las mismas deben ser expresamente normadas por la Ley en forma previa a su actuación por parte de la Administración o deducirse por encontrarse razonablemente implícitas (como el caso de la inspección, investigación y control). Lo que no se puede aceptar es que la Administración abuse de las atribuciones específicas de fiscalización otorgadas, las cuales, a pesar de ser discrecionales, tendrían los siguientes límites:

- (i) El interés público, como lo manda el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario).²⁴ La Administración Tributaria cuando decide ejercer una atribución específica de fiscalización en lugar de otra debe, por un lado, tratar de obtener la verdad material sobre la situación contributiva del ciudadano, lo que significa que debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual debe adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas (de conformidad con el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444). Por otro lado, la Administración debe analizar la conveniencia de ejercer la atribución específica de fiscalización, lo que significa, entre otros, que debe analizar su utilidad en el caso concreto. No es lo mismo fiscalizar un pequeño contribuyente que un principal contribuyente. Ni una operación de compra venta comparada con un procedimiento de fusión.²⁵

e intervención” pues el término “*inspección*” ya está mencionado expresamente como parte de la atribución genérica de fiscalización y la “fiscalización” es precisamente esta atribución genérica que engloba a todas estas atribuciones específicas.

Debe recordarse lo que hemos señalado anteriormente en el sentido que a diferencia del concepto de capacidad civil en el que la regla es la libertad, en la Administración sólo se puede realizar aquella conducta específica que está normada o razonablemente implícita por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente. Ver Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Op.cit. Pp. XII-5 a XII-8 y Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Op. Cit. P. 209. En consecuencia, entendemos que dentro de las atribuciones de inspección, investigación y control, se encuentran razonablemente implícitas las conductas que hemos descrito.

²⁴ Norma IV.- (último párrafo) “*En los casos en que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.*” (El subrayado es nuestro).

²⁵ Al respecto resulta ilustrativo lo que sostiene Gallo, quien analizando el caso de la elección por parte de la autoridad de los poderes atribuidos por ley que va a ejercer, señala que: “*Resulta claro que tal elección no se ha hecho sobre la valoración de un interés público, respecto de aquel otro de carácter privado que es del contribuyente (...). Como ha sido correctamente resaltado, los intereses en juego son ambos de naturaleza pública: los más generales relativos a los ingresos, inducen a la autoridad a ejercer todos los poderes a su disposición para inspeccionar la situación contributiva del ciudadano hasta el agotamiento de ellos; los otros, con mayor eficiencia y productividad en la acción administrativa, limitan el control cuando la utilidad de la actividad de inspección, acerca de cierto contribuyente, se presume menor de la realizada con otros*”

- (ii) Los derechos constitucionales de los administrados, como la manda el artículo 45 de la Constitución Política del Perú.²⁶ Aquí, resulta relevante tener en cuenta el derecho a la intimidad, a la inviolabilidad de domicilio, al secreto a la correspondencia y a las comunicaciones, al secreto bancario, a la reserva tributaria, al secreto profesional, entre otros; así como también los principios contenidos en el artículo 139 de la Constitución aplicables a la materia administrativa, tales como la prohibición de revivir procesos (léase, procedimientos de fiscalización) fenecidos con resolución ejecutoriada (por ejemplo, si el contribuyente pago la Resolución de Determinación por un ejercicio, la Administración Tributaria no puede volver a fiscalizar dicho ejercicio); o que la prescripción produce los efectos de la cosa juzgada (en administrativo la prescripción de las atribuciones específicas de fiscalización ocasionaría la firmeza de la información proporcionada por el contribuyente, la misma que no podría ser materia de un nuevo procedimiento de fiscalización).²⁷
- (iii) Los principios de razonabilidad y proporcionalidad aplicados a la materia tributaria, como lo ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.²⁸ Es claro que cuando la Administración ejerce sus

contribuyentes, o de aquella otra que al ejecutarse adopta diferentes poderes de instrucción.” (El subrayado es nuestro). Ver Gallo, Franco. La Discrecionalidad en el Derecho Tributario. Capítulo XXXII de Tratado de Derecho Tributario, obra conjunta de diversos autores dirigida por Andrea Amatucci. Bogotá: Temis S.A. 2001. Pp. 300-301.

²⁶ “Artículo 45.- El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen.(...)”. (El subrayado es nuestro). Comentando este artículo Rubio Correa señala que: “*Esta disposición es muy importante porque contribuye a configurar el Estado de Derecho en el sentido de que el poder que se ejercita dentro de la democracia no es ilimitado, ni queda a criterio exclusivo del gobernante. Por el contrario, existirán normas que lo regulen y limiten y deberá obedecerlas para no caer en la ilegitimidad.*” Ver. Rubio Correa, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993. Tomo 3. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1999. P. 65. (El subrayado es nuestro).

²⁷ Sobre los límites constitucionales se puede revisar Lalanne, Guillermo. Las Facultades de la Administración Tributaria. Op.Cit. Pp. 135- 152. Dicho autor analiza incluso si es posible que el contribuyente se niegue a entregar la información solicitada para evitar autoinculparse, pues en base a ella se le aplicarían sanciones. Llega a concluir que la prueba colectada durante el proceso verificador no podría ser utilizada por el fisco para imponer sanciones al contribuyente. No es materia del presente artículo tratar en detalle estos temas.

²⁸ El Tribunal Constitucional peruano ha establecido que “*La competencia para realizar actos estatales tiene como notas condicionantes las cuatro siguientes: la indelegabilidad, la taxatividad, la razonabilidad y la proporcionalidad.*”. Respecto de la razonabilidad señala que “el acto estatal debe encontrar su justificación lógica y axiológica en los sucesos o circunstancias que lo generan. En ese sentido, la doctrina exige que exista una consonancia entre el hecho antecedente “creador” o “motivador” del acto estatal y el hecho consecuente derivado de aquel. En consecuencia, la razonabilidad implica una adecuada relación lógico-axiológica entre la circunstancia motivantes, el objeto buscado y el medio empleado. La razonabilidad puede ser analizada desde una doble perspectiva: cuantitativa y cualitativa”. Respecto de la proporcionalidad señala que: “El acto estatal debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que los origina y el efecto buscado. En ese sentido, existe la necesidad de acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquél. (...) La proporcionalidad exige (...) que la consecuencia jurídica establecida sea unívocamente previsible y justificable a partir del hecho ocasionante del acto

atribuciones específicas de fiscalización discrecionales debe justificar (motivar) la medida adoptada en relación con el objetivo buscado, de tal manera que el resultado logrado se condiga con la causa que lo origina. La motivación permite evaluar pues el cumplimiento de los citados principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por ello, como lo menciona Altamirano, la motivación de la actuación administrativa se vuelve sumamente importante al momento de ejercer estas facultades o atribuciones discrecionales²⁹

- (iv) La prescripción tributaria, como lo manda la Única Disposición Final de la Ley 27788.³⁰ La referencia que hace la Ley 27788 a la prescripción respecto de la fiscalización debe entenderse de la siguiente manera: (a) la “Función Fiscalizadora” es imprescriptible pues ésta, como hemos

estatal”. Ver Resolución que resuelve el expediente No. 0013-2003-CC/TC publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 05 de abril de 2004.

²⁹ Esta necesidad de motivar las medidas adoptadas por la Administración en relación con el objetivo buscado obligaría, por ejemplo, a la Administración a justificar el traslado a los contribuyentes de cargas propias de la administración tributaria como ocurre en el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras –ITF- en donde las entidades bancarias debieron adecuar sus sistemas de cómputo para poder “administrar” el referido tributo; o por ejemplo, tendría que justificar la información que se exige a los medianos y pequeños contribuyentes mediante estudios de precios de transferencia cuya elaboración es costosa y sólo está al alcance de las grandes empresas y que, aún en ellas, sólo se justifica respecto de las grandes operaciones con empresas vinculadas y no en el día a día. En esta misma línea de pensamiento, ¿hasta qué punto se justifica que la Administración Tributaria solicite todos los libros contables de una empresa, informes completos y luego sostenga que sólo se “verificaron cifras” pero que en ningún momento se evaluó la información ni se examinó al detalle tal información?. Sin duda el estudio pormenorizado de cada una de las atribuciones específicas de fiscalización que contiene nuestro Código Tributario nos obligaría a analizar constitucionalmente sus alcances y limitaciones, análisis que, por exceder el objetivo del presente trabajo, no es posible efectuar en este momento.

³⁰ La Única Disposición Final de la ley 27788 establece: “*la fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43, referido a la prescripción, y en el artículo 62, referido a las facultades de la Administración Tributaria (...). Dicha fiscalización responderá a las funciones y responsabilidades de la Administración Tributaria.*” El problema de esta norma es que se refiere sólo a “fiscalización” en términos generales cuando, como hemos visto, existen varios conceptos de fiscalización tributaria. Entonces, ¿qué concepto es el que prescribe?. Para ello debemos tener en cuenta lo que señala Falcón y Tella, citado por García Novoa en el sentido que “*lo que prescribe son derechos, por lo que el derecho de crédito tributario podrá ser objeto de prescripción, pero la determinación concreta de ese crédito, a través de los procedimientos de comprobación y liquidación, tienen lugar a través del ejercicio de potestades, las cuales son imprescriptibles y sólo podrán ser objeto de caducidad*”. Por ello, García Novoa concluye “*La prescripción está vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado.*” No obstante que la doctrina mayoritaria se inclina por considerar que nos encontramos ante un verdadero supuesto de caducidad y no de prescripción, ello no se condice con nuestro Código Tributario pues en él, la prescripción es vista como un medio de defensa del contribuyente (artículos 47º y 48º) que si no es utilizado en nada enerva las atribuciones prescritas que haya ejercido la Administración Tributaria. Si éstas fuesen caducas, existiría una nulidad manifiesta en todo el procedimiento, circunstancia que no ocurre. Es más que pasaría si a pesar de la prescripción de la atribución de requerimiento de información, el contribuyente entregase la documentación que se le solicita ¿estaría renunciando a la prescripción?. Si fuese una atribución caduca, la Administración Tributaria no podría revisar esa información, circunstancia que tampoco ocurre. No obstante estas interrogantes no es materia del presente trabajo tratar los alcances de la prescripción en nuestro Código Tributario.

señalado, se confunde con la propia función administrativa del Estado, la cual tampoco prescribe pues para su existencia no se requiere del ejercicio de ninguna actividad concreta ni específica sujeta a un plazo determinado. Se tiene y punto; (b) en el caso de lo que hemos denominado “atribuciones específicas de fiscalización” (sentido restringido de fiscalización), el tema es distinto pues ésta sí es susceptible de prescripción por el vencimiento del plazo concedido por ley para ejercer las atribuciones específicas de fiscalización contenidas en ella. Este plazo puede ser de 4, 6 o 10 años según lo detalla el artículo 43 del Código Tributario; y, (c) si las atribuciones específicas de fiscalización han prescrito, no podría iniciarse un “procedimiento de fiscalización” pues éste supone, como veremos, la vía procedimental en donde se ejercen tales atribuciones.

En conclusión, la prescripción de fiscalización a que se refiere la Ley 27788 implica la posibilidad del contribuyente de oponer un medio de defensa para impedir el ejercicio de cualquier atribución específica de fiscalización e impedir el inicio de un “procedimiento de fiscalización” en base a tal atribución.

5. La fiscalización tributaria como procedimiento administrativo

Hasta el momento nos queda claro que cuando hablamos de fiscalización tributaria debemos precisar si estamos utilizando el término en sentido amplio (punto 3 precedente) o en sentido restringido (punto 4 precedente). Sin embargo, nuestro Código Tributario recoge una tercera acepción en su artículo 75^o. Distingue en él dos tipos de procedimientos: uno de “fiscalización” y otro de “verificación”, lo cual es ratificado por el artículo 61 del Código Tributario.³¹

Dentro de esta acepción el Tribunal Fiscal ha distinguido entre “procedimiento de fiscalización” y “procedimiento de verificación”. Define el primero básicamente como un procedimiento administrativo (conjunto de actos coordinados entre sí) cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria³² y que implica un examen y evaluación de los registros contables,

³¹ “Artículo 61.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.” (El subrayado es nuestro).

³² El Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 05288-2-2002 y siguiendo a Dromi, señala que la fiscalización “*está destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios e incluye la inspección e investigación exigiendo a los deudores tributarios y a los terceros, la exhibición de sus libros, registros contables, documentación sustentatoria, informes, archivos informáticos (...) y solicitando informaciones técnicas o peritajes*”. Sin embargo, agrega que “*(...) la fiscalización no consiste en un solo acto sino en un conjunto de actos. En el caso de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria la fiscalización normalmente se inicia con una carta y un requerimiento exigiendo la documentación contable necesaria para realizarla, a través de una inspección o inspecciones sobre todo aquél documento que evidencie los hechos gravados. Se recoge esta información, se analiza en papeles de trabajo que se agregarán al*

de la documentación sustentatoria y de las operaciones realizadas. Define el segundo como una simple constatación de hechos sin analizar ni cuestionar la documentación que se constata.³³

En esta misma línea, autores nacionales han aceptado sin reparo esta distinción llegando al extremo de separarlas completamente como conceptos distintos³⁴ y llegan a considerar una “facultad de verificación” en oposición a la “facultad de fiscalización” aunque aceptan que la “verificación” es parte del “proceso de fiscalización”.³⁵

A nivel internacional el concepto de verificación, si bien no es equivalente, se asume como parte de la misma atribución genérica de fiscalización.³⁶ Incluso de la revisión de legislación comparada puede concluirse que en Argentina, España, México, Chile, Venezuela y República Dominicana la verificación es una labor que ejerce la Administración Tributaria dentro de su atribución

expediente y se da a conocer los resultados de la fiscalización en una actuación en la que participa el mismo sujeto fiscalizado. Además, en el curso de ella pueden existir también actos del mismo deudor tributario, tales como la presentación de informes o de declaraciones rectificatorias o la verificación de pericias, inspecciones en otros lugares, tomas de inventario, etc.

Cabe señalar que el artículo 75 del Código Tributario, establece que 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.

De lo expuesto, se tiene que la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria”. (El subrayado es nuestro).

³³ De la Resolución No. 121-4-2001 se desprende que la fiscalización implica un examen y evaluación de los registros contables, de la documentación sustentatoria y de las operaciones realizadas, en oposición a la “verificación” que sería la simple constatación del monto adeudado en base a la información consignada en los mencionados registros, la cual puede ser comparada con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyentes. También la Resolución No. 482-5-97 define la “compulsa” como el “examen de dos o más documentos, comparándolos entre sí” asimilando ese concepto a una “verificación de los registros contables” pero distinguiéndolo de la fiscalización que implica un examen y evaluación de los registros contables, documentación sustentatoria y operaciones realizadas. Así, compulsas y verificación son conceptos tomados como sinónimos por el Tribunal Fiscal.

³⁴ Se equipara la fiscalización con la atribución específica, diciendo “La *fiscalización es la inspección e investigación de los documentos, registros y hechos que guardan relación con las obligaciones tributarias del contribuyente, con el objeto de comprobar su cumplimiento. No se trata de una mera verificación o constatación del contenido de los libros y registros contables; supone el examen de documentos sustentatorios y el cruce de datos con la información que obra en los archivos de la Administración.”.* (El subrayado es nuestro). *En:* Revista Tributaria 2155. Año 2. No. 9. Septiembre 2000. P. 6.

³⁵ Ver Informativo Tributario Caballero Bustamante. 2da. Quincena. Junio 1995. P. A-4.

³⁶ Ziccardi sostiene que: “*no puede verificarse a todos por el principio de eficacia al que nos referimos antes, pues ello obligaría a un dispendio de recursos cuyo rendimiento sería decididamente reducido. La ecuación costo-beneficio sería netamente negativa. Por ello, la verificación, como tarea imprescindible de la administración, requiere la selección de los sujetos que van a ser sometidos a su actividad de verificación (...). En consecuencia, debe tratarse en particular cómo encarar un plan de fiscalización que cumpla con los recaudos sustanciales de la tarea de verificación, pero al mismo tiempo sea eficaz en ese objetivo, logrando una importante identificación de los incumplidores y la máxima recaudación con el menor costo posible.*” (El subrayado es nuestro). Ver Ziccardi, Horacio. Derecho Tributario Administrativo o Formal. Op. Cit. P.203.

genérica de fiscalización (aunque se utilicen otros nombres como por ejemplo, en el caso español, se utiliza la denominación de “inspección tributaria” la misma que incluye las labores de comprobación e investigación. Igualmente, en el caso de México se denomina “Facultades de Comprobación” a lo que nosotros entendemos como atribución genérica de fiscalización y en caso de República Dominicana dicha atribución se denomina “Facultad de Inspección y Fiscalización”).³⁷

Entonces, ¿es la fiscalización un procedimiento? y de serlo, ¿su finalidad es la determinación de la obligación tributaria?, ¿es distinto del procedimiento de verificación al que hace referencia el Código Tributario?.

A continuación pasamos a absolver estas interrogantes.

5.1 *La fiscalización tributaria en el Perú como procedimiento administrativo*

En principio, convenimos en que la fiscalización tributaria, desde un punto de vista jurídico, puede ser entendida como un procedimiento administrativo. Sin embargo, tenemos reparos en que actualmente en el Perú exista un verdadero procedimiento de fiscalización regulado en las normas vigentes. Ello porque la normativa actual carece de unidad formal, requisito que es necesario para garantizar un debido procedimiento en los contribuyentes. Si dicha “unidad formal” se deja al amparo de los auditores es discutible que en estricto exista un procedimiento debido de fiscalización.³⁸

³⁷ La Legislación ha sido obtenida a través del portal virtual de cada una de las Administraciones Tributarias correspondientes a los países señalados, con excepción del caso de Argentina en que se utilizó el portal virtual del Ministerio de Gobierno de la Provincia de Buenos Aires. En Argentina se usó el Código Fiscal, Ley 10.397. En España, la Ley General Tributaria, Ley 58/2003. En México, el Código Fiscal de la Federación. En Chile, el Código Tributario, Decreto Ley 830. Por ejemplo en este último país la Administración Tributaria -el Servicio de Impuestos Internos (SII)- sostiene, en una guía de apoyo para los contribuyentes que se encuentra en su portal virtual, que *“La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización. Esta consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes”*. (El subrayado es nuestro). En Venezuela, utilizamos el Código Orgánico Tributario. Aun cuando en este país se utiliza la denominación de “procedimiento de verificación” en oposición al “procedimiento de fiscalización”, entendemos que resultan aplicables a dicho ordenamiento las observaciones que al respecto presentamos en el presente trabajo; y en República Dominicana, utilizamos el Código Tributario.

³⁸ Dromi señala que: *“El procedimiento se nos presenta como una unidad de estructura (unidad formal) por comprender una serie o conjunto de actos que están coordinados entre sí, y también como unidad teleológica (unidad de función o finalidad), en cuanto los actos apuntan a un determinado fin: la preparación de la voluntad administrativa.”* Dromi, Roberto. El Procedimiento Administrativo. Op. Cit. P. 32. De lo expuesto surge que es imprescindible para la existencia de un procedimiento la “Unidad Formal” es decir se requiere de una estructura definida, orgánica, general, abstracta y pública. Ello sólo se puede lograr con una norma expresa que regule el procedimiento. De lo contrario ¿cómo podríamos alegar que se nos ha vulnerado el debido procedimiento de fiscalización si no tenemos clara la secuencia de actos que deben seguirse, plazos, número de actuaciones, etc.?. Si es un procedimiento ¿cuándo se inicia y cuándo concluye?, ¿hay plazos máximos?, ¿puede existir un procedimiento en el que el resultado del mismo sea discrecional?, recuérdese que es discrecional que los administrados conozcan los resultados de su fiscalización conforme el artículo 75º del Código Tributario. ¿Pueden existir “etapas” discrecionales en los procedimientos?, ¿se puede a través de jurisprudencias que no son de observancia obligatoria establecer “etapas” de un procedimiento exigibles a todos los

5.2 La finalidad del procedimiento de fiscalización tributaria

La finalidad del procedimiento de fiscalización tributaria no es únicamente la determinación de la deuda tributaria (como lo señala erróneamente el Tribunal Fiscal y parte de la doctrina nacional). Su finalidad es mucho más amplia. En efecto, el procedimiento de fiscalización sólo es un conducto, una vía (regulada) dentro de la cual la Administración lleva a cabo todas las atribuciones específicas de fiscalización que le han sido conferidas por ley (artículo 62º). Así, la finalidad del procedimiento de fiscalización es obtener certidumbre sobre la realización de los hechos imponible y sobre los distintos elementos que los integran (relación jurídico tributaria sustancial. Por ejemplo, la obligación de pago de los impuestos, tasas o contribuciones) o sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias formales (relación jurídico tributaria formal o de derecho administrativo. Por ejemplo, la presentación de declaraciones, llevar libros de contabilidad de acuerdo a ley, emitir comprobantes de pago, etc.).³⁹ También es su finalidad conservar y salvaguardar la información que le permite dicha certidumbre (por ejemplo, cuando incauta o inmoviliza libros contables).

Si bien se trata de dos atribuciones íntimamente vinculadas (atribución genérica de fiscalización y atribución genérica de determinación), no se puede confundir una con la otra en tanto ambas tienen finalidades distintas.⁴⁰

contribuyentes? ¿Qué procedimiento de fiscalización deben aplicar los órganos administradores distintos de la SUNAT?. ¿No afecta toda esta falta de regulación el principio de legalidad?. Si bien, estamos de acuerdo en que la fiscalización tributaria puede ser vista como un “procedimiento”, en el Perú este supuesto “procedimiento” que carece de unidad formal no ofrece ninguna garantía ni seguridad a los administrados, lo cual hace cuestionar su propia existencia.

³⁹ Lago Montero sostiene que: “En la doctrina se han usado tradicionalmente dos nociones fundamentales de liquidación. La primera concibe a la liquidación como un proceso, serie de actos administrativos que, partiendo del hecho imponible, concluye en un acto de concreción de la deuda que la hace líquida y exigible. Según la segunda acepción, debe acotarse el término liquidación para referirse con él únicamente ese acto de imposición final”. Ver Lago Montero, José María. El Procedimiento de Liquidación. Capítulo XXXV de Tratado de Derecho Tributario obra de diversos autores dirigido por Andrea Amatucci. Op. Cit. Pp. 386. Así, esta doble acepción también puede ser aplicada en nuestro país a la determinación tributaria, entendiéndola como un “procedimiento de determinación” o como un “acto de determinación”. Si bien no es materia del presente artículo desarrollar estas ideas, lo cierto es que ninguna de las dos formas de ver la determinación se identifica con la fiscalización tributaria desde ninguno de los puntos de vista analizados en este trabajo. Por ello concluimos que se trata de conceptos vinculados pero absolutamente distintos.

Al respecto, es ilustrativo como el artículo 39 del Código Fiscal argentino (Ley 10.397) señala que “Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervengan en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a la Autoridad de Aplicación, a través de los respectivos jueces administrativos.” (El subrayado es nuestro).

⁴⁰ A diferencia del “procedimiento de fiscalización”, el “acto de determinación” de la Administración Tributaria (como lo ha adoptado nuestro Código Tributario en su artículo 59º) implica verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario, señalar

Distinto es que el ejercicio de la atribución o facultad de determinación presuponga siempre el ejercicio (previo) de las atribuciones específicas de fiscalización dentro de un procedimiento llamado también de fiscalización. Pero obviamente dentro de este procedimiento de fiscalización no se encuentra el “Acto de Determinación”⁴¹

la base imponible y la cuantía del tributo. Nótese que tal procedimiento sólo está orientado a determinar la obligación tributaria sustancial (cuantificar la deuda a pagar por concepto de tributo), más no la obligación tributaria formal o administrativa. Así por ejemplo, cuando la Administración Tributaria comprueba que el contribuyente no ha presentado una declaración jurada, emite la respectiva Resolución de Multa. Ello se realiza en virtud de la atribución genérica sancionadora y no en virtud de una atribución genérica de determinación. Aquí salta a la vista que las atribuciones específicas de fiscalización ya se ejercieron dentro del procedimiento de fiscalización y este último concluyó en forma previa a la emisión de la citada Resolución de Multa. Dicha conclusión se produce con la obtención de la información necesaria para obtener la certidumbre requerida para imponer la sanción. Así, resulta claro que los actos administrativos que se emiten una vez concluido el procedimiento de fiscalización corresponden al ejercicio de otras atribuciones (de determinación o de sanción) distintas de las específicas de fiscalización.

En este orden de ideas, con tres ejemplos demostraremos que las atribuciones específicas de fiscalización y de determinación de la Administración Tributaria son distintas, pudiéndose ejercer una u otra, indistintamente y por tanto, el procedimiento de fiscalización y el acto de determinación también son distintos:

- (i) Primero, la SUNAT tiene la atribución de inmovilizar o incautar libros, archivos, documentos y registros en general y bienes de cualquier naturaleza, según los numerales 6 y 7 del artículo 62 del Código Tributario. En estos casos, la finalidad de dichas atribuciones es cautelar y proteger la información necesaria que permita, posteriormente, la determinación de la deuda, pero no es su finalidad la determinación propiamente dicha, pues tales atribuciones (inmovilizar o incautar) se extinguen al momento en que se ejecutan.
- (ii) Segundo, la SUNAT puede fiscalizar sujetos inafectos, según el segundo párrafo del artículo 62 del Código Tributario; sin embargo, no puede respecto de los mismos determinar deuda tributaria con relación al tributo del cual están inafectos, pues precisamente se encuentran fuera del campo de aplicación del respectivo tributo.

Nótese que el objetivo de esta fiscalización consiste en confirmar la condición de sujeto inafecto y que por tanto no existe deuda por determinar. Podrán imponer sanciones, pero éstas se sustentan, como vimos, en la atribución genérica sancionadora y no en la de fiscalización.

- (iii) Tercero, de acuerdo con el artículo 93º de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776 *“Las Municipalidades podrán entregar en concesión los servicios de fiscalización de los tributos a su cargo, siempre que no se viole el secreto tributario”*. De ello se desprende que tratándose de tributos municipales y respetando ciertos límites, empresas particulares pueden llevar a cabo las atribuciones específicas de fiscalización que corresponde a las Municipalidades; sin embargo, tales empresas no pueden emitir “Actos de Determinación” de deuda tributaria, precisamente por carecer de la facultad de determinación de la Administración que no les ha sido concedida. En estos casos, serán las respectivas municipalidades quienes, considerando la información obtenida por las empresas fiscalizadoras, efectúe el “Acto de Determinación” emitiendo la respectiva Resolución.

⁴¹ En el Perú, tal como está regulado el “procedimiento de fiscalización” hoy en día (artículo 75º del Código Tributario que establece que “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”), es evidente que el acto administrativo que se emite en base a la información obtenida como consecuencia de un procedimiento de fiscalización no forma parte de éste (procedimiento) pues aquél acto administrativo sólo se emite una vez concluido el citado procedimiento de fiscalización. Ello es de suma importancia pues permite apreciar que la fiscalización tributaria, en cualquiera de las acepciones que venimos proponiendo, es absolutamente distinta a la “atribución o facultad de determinación” o al “acto de determinación”

5.3 Plazo de duración del procedimiento de fiscalización tributaria

El procedimiento de fiscalización es iniciado por la Administración Tributaria con el primer acto de requerimiento de información al contribuyente⁴² o por un tercero en caso de delegación legal⁴³ y concluye cuando se han obtenido todos los elementos necesarios para confirmar la realización del hecho imponible y cuantificarlo o cuando se comprueba el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales. Es decir, cuando se ha obtenido la verdad material. Luego, en base a esa información, se adoptará una decisión posterior debidamente fundada (decisión que, como hemos dicho, escapa del procedimiento de fiscalización en sí mismo).

El plazo de duración de este procedimiento de fiscalización depende de la legislación de cada país. En el nuestro no existe un plazo regulado expresamente en el Código Tributario, habiéndose señalado por jurisprudencia que la fiscalización puede realizarse durante todo el período que la Administración necesite para comprobar su investigación.⁴⁴

(regulada en los artículos 59º y 60º del Código Tributario), pues esta última se ejerce una vez que concluye la primera.

Al respecto debe tenerse en cuenta que para la definición de “procedimiento”, en los términos en los que lo ha definido Dromi, basta que la finalidad del mismo sea la “preparación de la voluntad administrativa”. Entonces no necesariamente se requiere la emisión de un acto administrativo (que ya manifiesta la voluntad administrativa) para que se cumpla con la definición de procedimiento. Así, tal y como está regulado el “procedimiento de fiscalización” hoy en día en el Perú, los actos que se dan al interior del mismo constituyen “simples actos de la administración”, esto es, como lo señala Dromi, “*toda declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta*”. Y continúa diciendo “*son meramente preparatorios de la voluntad administrativa. No constituyen un acto administrativo en sentido estricto en tanto no producen efecto jurídico inmediato, sino que posiblemente tendrán un efecto jurídico a través del acto administrativo que se dicte a posterior.*” (El subrayado es nuestro). Dromi, Roberto. El Procedimiento Administrativo. Op. Cit. P. 143-145. En tal sentido, los dictámenes de fiscalización, informes, requerimientos y otros emitidos por la Administración Tributaria durante un “procedimiento de fiscalización” no son, en estricto, impugnables, en la medida que no produzcan un efecto jurídico inmediato en el contribuyente que está siendo fiscalizado, y mas bien se requiere la emisión de un valor sea una Resolución de Determinación, una Orden de pago o una Resolución de Multa, aun cuando estos valores ya no formen parte del procedimiento de fiscalización.

⁴² Así lo ha reconocido el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, tal como lo hemos mencionado en la ya citada Resolución No. 05288-2-2002.

⁴³ Como ya lo hemos señalado, la delegación se produce por ley en el caso de los gobiernos locales al amparo del artículo 93º de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776 que señala que “*Las Municipalidades podrán entregar en concesión los servicios de fiscalización de los tributos a su cargo, siempre que no se viole el secreto tributario*”.

⁴⁴ Así se ha señalado en la Revista Tributaria 2155. Año 2. No. 9. Setiembre 2000.P.6 y en el dictamen fiscal de la resolución del Tribunal Fiscal No. 0062-2-99. Sin embargo, asumiendo que existe un procedimiento de fiscalización tal y como lo ha señalado el Tribunal Fiscal, cabe preguntarse si actualmente resulta de aplicación el artículo 142º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, el cual establece un plazo máximo de 30 días para todo procedimiento administrativo, desde su inicio hasta la emisión de la resolución respectiva, salvo que la Ley establezca un plazo mayor.

Sin embargo, coincidiendo con García Novoa, somos de la opinión que debiera reconocerse en nuestro Código Tributario un plazo máximo en los procedimientos de fiscalización, pues ello resulta indispensable para salvaguardar la seguridad jurídica del contribuyente pues, siendo los resultados de un procedimiento de fiscalización un factor de creación de certeza en el contribuyente, resulta obvio que en tanto tales resultados no se adopten, el contribuyente se encuentra ante una situación claudicante o de pendencia, generadora de inseguridad.⁴⁵

Adicionalmente, toda labor de fiscalización genera costos en los contribuyentes (y en el propio Estado), ya sea por la asesoría especializada que su defensa requiere o por las horas/hombre que debe dedicar el personal de la empresa fiscalizada a absolver las dudas y consultas de los auditores fiscales de la Administración Tributaria en lugar de dedicar dichas horas a sus tareas habituales en las empresas. Igualmente un procedimiento de fiscalización extremadamente largo atenta contra el principio de eficiencia que debe tener toda actuación de la Administración Pública. Así, a mayor duración del procedimiento de fiscalización, mayor es el tiempo de incertidumbre del contribuyente y mayor la carga económica que se soporta (El Estado y los contribuyentes).

5.4 *El procedimiento de fiscalización tributaria y la prescripción*

Hemos señalado anteriormente que la prescripción en materia de fiscalización tributaria afecta únicamente a las atribuciones específicas de fiscalización y que, como consecuencia de ello, no es posible legalmente que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de fiscalización en base a tales atribuciones prescritas.

Afortunadamente, el Código Tributario tiene una disposición expresa para contar el cómputo del plazo de prescripción en su artículo 44^o.⁴⁶

⁴⁵ Ver García Novoa, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons. 2000. Pp. 216 y 225. Dicho autor señala adicionalmente que en España, el artículo 29 de la Ley 1/1998 de derechos y Garantías de los contribuyentes señala que “*las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberá concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente el inicio de las mismas.*”

⁴⁶ Artículo 44 .- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION

El término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.

Entendemos que dicho artículo también es aplicable al caso de fiscalización pues el mismo hace referencia en general al “término prescriptorio” sin distinguir si se refiere a la atribución de fiscalización, a la de determinación, a la de recaudación o a la de sanción, todas susceptibles de prescribir.

Sin embargo, surge una duda: ¿qué sucede si la Administración Tributaria inicia un procedimiento de fiscalización del ejercicio 2002 y nos solicita documentación e información del año 1992 por considerar que ésta influye en la determinación del impuesto del año 2002?. ¿Es válido el procedimiento de fiscalización?

Atendiendo a los criterios expuestos en el presente trabajo debemos concluir que el pedido de información del año 1992 es una atribución prescrita y por tanto el contribuyente puede oponer la misma para que no sea ejercida dentro del proceso de fiscalización del ejercicio 2002. Ello se sustenta en lo siguiente: (i) cada atribución específica de fiscalización se ejerce independientemente del “Acto de Determinación” o del acto administrativo que se emita después en virtud de la atribución sancionadora. Ello significa que no interesa si el pedido de información es para determinar una deuda del año 1992 o del año 2002, pues como hemos visto, la finalidad del procedimiento de fiscalización es obtener certeza de hechos en base a información propia, del contribuyente o de terceros. Es una labor instructiva y que por tanto prescinde de la determinación de la deuda tributaria o de la determinación de sanciones como tal; y, (ii) lo que es relevante es identificar el año o período respecto del cual se solicita la información pues de esa manera debe entenderse que se está ejerciendo dicha atribución respecto tal período de tiempo. Así, si se requiere información del año 1992, evidentemente se debe concluir que la atribución de requerir información está siendo ejercida sobre la información de dicho año y por tanto debe entenderse que se está fiscalizando el año 1992, no el año 2002. Ello independientemente que se determine deuda tributaria o no en ese año.

Argumentar lo contrario significaría considerar erróneamente, como lo hace el Tribunal Fiscal, que la fiscalización tributaria es parte de la

-
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
 5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
 6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.”

determinación tributaria, lo que hemos demostrado ampliamente que no es cierto.⁴⁷

Por tanto, no se puede argumentar que si se solicita información del año 1992 para determinar deuda del año 2002, se está fiscalizando el año 2002. Con esta interpretación, no tendría sentido la Única Disposición Final de la Ley 27788, ni los artículos que regulan en forma independiente la fiscalización del “acto de determinación” (43º, 59º, 61º, 62º, 75º y 76º).

5.5 *El procedimiento de fiscalización como procedimiento distinto del de verificación*

Como hemos señalado, la atribución genérica de fiscalización, incluye la atribución de “control” de obligaciones tributarias, la cual, como hemos visto, puede incluir a su vez la facultad de “comprobación” por ser una atribución razonablemente implícita dentro de la primera. En este sentido, siendo la “verificación” un sinónimo de “comprobación”, la labor de “verificación” sería igualmente una atribución específica de fiscalización. Así, cuando la Administración “verifica” está ejerciendo su atribución genérica de fiscalización.⁴⁸

⁴⁷ El Tribunal Fiscal en su Resolución No. 00100-5-2004 ha establecido lo siguiente: “(...) la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43º del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados por incidir en la determinación de dicha obligación se produjeron en un período distinto al que ésta corresponde, lo que se pone de manifiesto por el hecho que los plazos de prescripción que establece el Código Tributario toman como punto de referencia el nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria, haciendo explícita la vinculación entre la facultad de fiscalización y el tributo y período materia de determinación (y cobro)”. Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal confunde la fiscalización (entendiéndola únicamente como “investigación” de hechos) con la determinación (verificación del hecho generador, identificación del deudor tributario y liquidación de la deuda) y con la recaudación (acciones de cobranza), cuando en realidad el concepto de fiscalización tiene un alcance mayor y es una atribución absolutamente distinta e independiente de las atribuciones de determinación y de recaudación, cada una susceptible de prescribir con efectos y alcances distintos. Mantener el criterio actual del Tribunal Fiscal implicaría sostener que la atribución de fiscalización es imprescriptible y que sólo prescribirían las atribuciones de determinación, de recaudación y da sanción –que son las únicas que tienen norma expresa para el cómputo del plazo prescriptorio en el artículo 44º del Código Tributario. Para poner un ejemplo, si una empresa adquiere un edificio para el desarrollo de sus actividades y, por tanto, debe depreciarlo a razón de 3% anual, deberá mantener la documentación vinculada con la adquisición del mismo durante 33 años. Como se aprecia, esta interpretación contradice directamente la Única Disposición Final de la Ley 27788 que establece que la atribución de fiscalización sí prescribe y en 4, 6 o 10 años, según corresponda. En todo caso, resulta evidente que nuestro Código Tributario no contiene una solución al presente problema y por tanto debiera ser modificado, sea para introducir la regla que ha establecido el Tribunal Fiscal o para reconocer y aclarar los alcances de la prescripción en el caso de la atribución de fiscalización, incluyendo la forma de computar el plazo respectivo.

⁴⁸ Hemos visto que para el Tribunal Fiscal la verificación es una simple comprobación de hechos sin cuestionar la documentación que se constata. Por su parte el diccionario Cabanellas define “verificar” como “Probar la verdad de lo dudoso o de lo impugnado por falsedad// comprobar la realidad o exactitud de algo// examinar//reconocer//Efectuar, cumplir, realizar, hacer, ejecutar// revisar”. De ello se desprende que no hay razón para diferenciar entre la atribución de comprobación y la de verificación. Ambas estarán dentro de la atribución específica de “control”, que a su vez forma parte de la atribución genérica de fiscalización.

Si analizamos la “verificación” desde el punto de vista del procedimiento de fiscalización, el asunto es todavía más claro, pues la Administración Tributaria al iniciar un “procedimiento de fiscalización” tendrá siempre la necesidad de “verificar” la documentación que obtiene. En este caso, la verificación entonces –como sinónimo de comprobación- sería una atribución específica que se ejerce igualmente dentro de un procedimiento de fiscalización.⁴⁹

Si ello es así ¿por qué el Código Tributario menciona al procedimiento de verificación distinguiéndolo del de fiscalización?

Muy simple. Porque la atribución específica de “control” de la Administración (que incluye la verificación) no siempre se ejerce a través de un procedimiento de fiscalización (que se inicia con un requerimiento). Puede ejercerse, y de hecho ello ocurre a diario, sin necesidad de vincularse con el contribuyente o con terceros.

En efecto, la Administración puede comprobar (sinónimo de verificar) un hecho con documentación que obra en su poder. Así por ejemplo, las declaraciones juradas presentadas de ordinario por los contribuyentes pueden arrojar inconsistencias que motiven la emisión de una Orden de Pago. En este caso (típico caso de “procedimiento de verificación”), la Administración, en ejercicio de su función fiscalizadora (amplia, inherente a ella), ejercerá su atribución genérica de fiscalización desarrollando una actuación administrativa concreta de “control” y reunirá la información necesaria para emitir unilateralmente, sin intervención del administrado ni vincularse con él, un acto administrativo. Dicho acto será la denominada Orden de Pago.

Aquí, como es evidente, se ha ejercido la función fiscalizadora y una atribución específica de fiscalización (la de control que incluye la verificación) pero no se ha iniciado un procedimiento de fiscalización.

En este sentido, bastaría con que la Administración requiriese alguna información al contribuyente para que nos encontremos ante el inicio de un procedimiento de fiscalización. Así, la diferencia entre ambos conceptos no radica en el nivel de exhaustividad o no de la revisión de la documentación solicitada (simple constatación versus examen y

⁴⁹ Como lo ha establecido reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación de un requerimiento exigiendo determinada información del administrado, por lo tanto, el acto posterior de verificar dicha información ya formará parte del propio procedimiento de fiscalización. De alguna manera, desde un inicio se vio la verificación como parte de fiscalización. Así, Tovar distinguía entre “fiscalización vertical y horizontal”. La primera “debía dedicarse a examinar en detalle los registros y documentación”; y, la segunda -equivalente al concepto actual de verificación o compulsas-, se encontraba “destinada a llegar ‘a las puertas’ de una gran cantidad de contribuyentes, procediendo a verificar la presentación de las declaraciones a que está obligado, constatar que se ha realizado el pago de acuerdo a lo declarado y si ha registrado correctamente las operaciones realizadas, esto último en forma selectiva”. Tovar Mendoza, Edward. En: Tributemos. Op. Cit. P. 3.

evaluación de la misma) sino en que se haya originado o no un vínculo con el administrado, esto es, una relación jurídica de naturaleza formal o administrativa.⁵⁰

Somos conscientes que este modo de ver el problema colisiona con lo que actualmente se entiende por “verificación”. Sin embargo creemos que no sólo permite sistematizar y darle coherencia a conceptos que no están definidos en el Código Tributario sino que evitaría actos irracionales e injustificados de la Administración Tributaria que amparándose en el concepto actual de “verificación” pretenden sustraer sus actos de las consecuencias que un procedimiento de fiscalización implica.

No se justifica desde ningún punto de vista que la Administración Tributaria, teniendo la información disponible para emitir una decisión administrativa fundada y motivada, analice únicamente y en forma superficial tal documentación. Mantener el criterio actual de “verificación” significa convalidar la posible ineficiencia de la Administración al evaluar a un contribuyente generando con ello mayor carga económica para el Estado y para los contribuyentes. En el primer caso porque el Estado repetiría innecesariamente actuaciones administrativas; y, en el segundo, porque el contribuyente asumiría mayores costos por la reiterada labor de fiscalización (asesoría especializada y pérdida de horas hombre).

En conclusión, la verificación es una atribución específica de fiscalización (sinónimo de “comprobación” y dentro de la atribución de “control”) que puede ser ejercida dentro de un procedimiento de fiscalización o fuera del mismo. Sólo en este segundo caso, estaríamos hablando de un “procedimiento de verificación” propiamente dicho.

6. Conclusiones

Teniendo en cuenta lo expuesto en los puntos precedentes nuestras conclusiones son las siguientes:

- (i) Nuestro Código Tributario utiliza indistintamente tres conceptos de fiscalización tributaria que deben tener un tratamiento legal distinto.

⁵⁰ De lo contrario, mantener el criterio actual del Tribunal Fiscal significaría permitir que los administrados estén al libre albedrío del auditor tributario de la Administración, pues éste podría revisar la documentación solicitada de la manera que se le antoje y sostener posteriormente que sólo la constató (“verificó”), lo cual le daría la oportunidad de, posteriormente, solicitar la misma documentación cuantas veces lo considere necesario sin efectuar nunca una revisión integral, única ni definitiva de las deudas tributarias. Ello expondría a los contribuyentes a una situación de incertidumbre y de inseguridad jurídicas totales. De mantenerse este concepto equivocado de verificación, se podría llegar a sostener -en el ejemplo planteado de prescripción- que el requerimiento de documentación del año 1992 no implica efectuar un procedimiento de fiscalización del año 1992, sólo uno de verificación. Ello a pesar que se ejerció la atribución específica de control al solicitar dicha información.

- (ii) Los citados tres conceptos de fiscalización tributaria son: (a) un concepto genérico inherente (indelegable e imprescriptible) a todo órgano administrador de tributos (sentido amplio de fiscalización); (b) una atribución genérica que a su vez está conformada por atribuciones específicas de fiscalización (conductas concretas), previamente determinadas por la Ley, discrecionales, delegables, prescriptibles y con determinados límites constitucionales y legales (sentido restringido de fiscalización); y, (c) como un procedimiento administrativo, distinto del “Acto de Determinación” y del “procedimiento de verificación”, dentro del cual se ejercen las atribuciones específicas de fiscalización no prescritas y cuya finalidad es obtener, cautelar y/o proteger todos los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo posterior debidamente fundado.

7. Recomendaciones

Nuestras recomendaciones son las siguientes:

- (i) Ordenar y sistematizar los artículos referentes a la fiscalización tributaria separándola de los artículos que regulan la atribución genérica de determinación de la obligación tributaria.
- (ii) Dentro de los artículos pertinentes a la fiscalización tributaria distinguir claramente la Función Fiscalizadora, la atribución genérica de fiscalización, las atribuciones específicas de fiscalización y el procedimiento de fiscalización.
- (iii) Regular el procedimiento de fiscalización expresamente en el Código Tributario para efectos de cumplir con el requisito de unidad formal que exige la doctrina administrativa y con los principios de seguridad jurídica y debido procedimiento administrativo. Dicha regulación deberá incluir por lo menos las etapas de inicio, duración y conclusión (incluyendo la modalidad de actos que deben realizarse dentro del mismo y plazos respectivos y los efectos de la prescripción de las atribuciones específicas de fiscalización en el mismo).
- (iv) Definir y regular el “procedimiento de verificación” en forma separada de los artículos pertinentes al “procedimiento de fiscalización” pero sistemáticamente dentro de las atribuciones específicas de fiscalización.