

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**“MEDIOS” PARA EL EJERCICIO DE LA
POTESTAD DISCRECIONAL EN MATERIA
SANCIONADORA TRIBUTARIA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Ana Sofía Tello Vidal

Código 19861867

Asesor

César Gamba Valega

Lima – Perú

Julio de 2017





**“MEDIOS” PARA EL EJERCICIO DE LA
POTESTAD DISCRECIONAL EN MATERIA
SANCIONADORA TRIBUTARIA**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS PRELIMINARES: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA	3
1.1 La necesidad de “juridificar” la actuación de la autoridad administrativa 3	
1.2 Actuación reglada y actuación discrecional	9
1.3 Importancia de la actuación discrecional.....	14
1.4 Actos suficientemente motivados al ejercer la potestad discrecional	15
1.5 El control de la actuación discrecional	18
1.6 La potestad sancionatoria.....	20
CAPÍTULO II: LA POTESTAD DISCRECIONAL SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	23
2.1 Aspecto preliminar: La potestad discrecional y el sujeto que debe ejercerla 23	
2.2 Tipos de potestad discrecional en materia tributaria.....	25
2.2.1 Discrecionalidad de actuación	25
2.2.2 Graduación de la sanción.....	31
2.3 Los medios para ejercer la potestad discrecional sancionatoria	32
CAPÍTULO III: MEDIOS PARA EJERCER LA POTESTAD DISCRECIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA	34
3.1 Actos singulares en base a criterios establecidos en normas internas ...	34
3.1.1 Antecedente.....	36
3.1.2 Resoluciones emitidas actualmente	37
3.2 Normas internas	40

3.3 Aspectos a tomar en cuenta para ejercer la potestad discrecional mediante una norma legal	41
CONCLUSIONES	43



INTRODUCCIÓN

Corría el año 1995 cuando por primera vez escuché de la existencia de la potestad discrecional que poseía la administración tributaria. La Sunat emitía una resolución de superintendencia para graduar las sanciones e internamente emitía normas para no aplicar otras sanciones. El objetivo atendible. Si bien la Sunat deseaba cerrar las brechas de registro, de declaración y de pago, sus recursos eran escasos y, en algunas oportunidades, para esos fines era preferible, por ejemplo, obtener la obligación debida que en vez de sancionar.

Sin embargo, se temía que la difusión de las medidas destinadas a no aplicar las sanciones desmotive a quienes cumplían oportunamente. Probablemente por ello la administración tributaria optó por emitir normas internas para ejercer la discrecionalidad de actuación.

Pasaron los años y algunos funcionarios no aplicaron las normas internas que indicaban no aplicar la sanción. Los contribuyentes se percataron que en la misma situación algunos sujetos eran sancionados y otros no. Ese era un tratamiento discriminatorio. Entonces, se conoció de la existencia de normas internas que establecían supuestos en los que los funcionarios no debían aplicar la sanción. Algunos contribuyentes acudieron al Tribunal Fiscal, sin embargo, este indicó que las normas internas no lo vinculaban. Luego, esas normas fueron difundidas por la web de la Sunat y, más adelante, publicadas con carácter informativo a través de normas legales.

Surge así la necesidad de evaluar los medios que usó y usa la administración tributaria para ejercer la potestad discrecional de sancionar y determinar cuál es el medio idóneo que además garantice su aplicación uniforme y permita que los contribuyentes puedan ejercer su derecho de defensa. La hipótesis es que corresponde emitir una norma legal. Para tal efecto, en el primer capítulo se analizan los aspectos básicos de la discrecionalidad administrativa, en la medida que la potestad discrecional sancionadora en materia tributaria tiene raíces administrativas; en el segundo capítulo se inicia la evaluación de la potestad discrecional en materia tributaria y en especial en materia sancionadora y finalmente, en el tercer capítulo se evalúan los medios que usa

la administración tributaria para ejercer la potestad discrecional en materia sancionatoria y se indica cuál es el medio que consideramos el idóneo. El análisis realizado reposa en la doctrina y en sentencias del Tribunal Constitucional.



CAPÍTULO I: ASPECTOS PRELIMINARES: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

Como señalamos en la introducción, el objetivo del presente trabajo es analizar los medios usados por la administración tributaria para ejercer la potestad discrecional en materia sancionadora tributaria y determinar cuál es el medio idóneo. Con ese objetivo y considerando que la potestad discrecional de la autoridad administrativa es un tema con raíces administrativas, en este capítulo se analizan los aspectos básicos de esa potestad, lo que nos permitirá sentar las líneas maestras para desarrollar en los capítulos siguientes aspectos relativos a la potestad discrecional sancionatoria en materia tributaria.

Los aspectos básicos de la potestad discrecional de la autoridad administrativa que se evalúan en este capítulo son: el principio de juridicidad, fundamento del actuar de la autoridad administrativa; la actuación reglada y discrecional, para definir ambos tipos de actuación y resaltar aquello que distingue la actuación discrecional de la reglada; la importancia de la actuación discrecional para los fines que persigue la autoridad administrativa; la necesidad de actos suficientemente motivados para ejercer la potestad discrecional y las teorías sobre el control de la potestad discrecional a fin de indicar aquella a la que nos suscribimos. Finalmente, se indica la finalidad de la potestad sancionatoria, en la medida que es necesario tenerla en cuenta para abordar en los capítulos siguientes el análisis de la potestad discrecional en materia sancionadora desde el punto de vista tributario.

1.1 La necesidad de “juridificar” la actuación de la autoridad administrativa

El artículo 45 de la Constitución Política del Perú señala que: “El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen”. Ese artículo, como señala Rubio (1999), 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 (p. 65). Además, el referido artículo indica que las autoridades actúan en

representación del pueblo y que esa actuación tiene límites y responsabilidades propias de estar en un Estado de Derecho. Uno de esos límites está dado por la Constitución Política del Perú la cual incluye el respeto a los derechos, valores y principios constitucionales. En decir, en aquel artículo se plasma el reconocimiento del principio de juridicidad.

El principio de juridicidad está referido al respeto a la normativa vigente (leyes y normas infralegales) y al Derecho, mientras que el principio de legalidad está referido únicamente al respeto a la normativa vigente. Sobre este último principio, el Tribunal Constitucional señaló que es una garantía constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un criterio rector del ejercicio del poder punitivo del Estado de Derecho, el cual ha sido reconocido en el literal d) del inciso 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú (Sentencia recaída en el Expediente N.º 2192-2004-AA/TC). Ese literal es el que dispone que “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley”¹ (Constitución Política del Perú, 1993).

Por su lado, la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo texto único ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS², reconoce que las autoridades administrativas –más allá de estar vinculadas a la normativa vigente– están sujetas al principio de juridicidad, es decir, además incluye el respeto a los derechos, los valores y los principios constitucionales. Ese reconocimiento se da en el artículo III de su Título Preliminar cuando se señala que esa ley “tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general”; así como, en el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo IV de ese mismo título, cuando se indica, respecto del procedimiento administrativo, que se sustenta fundamentalmente en que “las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y el derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo a los fines para los que fueron conferidos” (Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, 2017).

¹ El subrayado es nuestro.

² En adelante, LPAG.

Así, en concordancia con la Constitución Política del Perú, la LPAG señala que las autoridades administrativas sin hacer distingo en las características de las potestades que usen en su actuación deben proceder según la ley y el derecho. Es por este último aspecto que Gamba (1999), siguiendo la postura de García de Enterría, señala que en el caso del inciso 1.1 del numeral 1 del artículo IV del título preliminar de esa ley, no estamos ante el principio de legalidad sino ante el de juridicidad, en la medida que la referencia al derecho incluye la necesidad de que se consideren los valores o los principios constitucionales (p. 103).

La Constitución Política del Perú regula expresamente diversos principios y otros se derivan de la existencia de un Estado de Derecho. Entre los principios regulados expresamente, tenemos el principio de igualdad –consagrado en el numeral 2 del artículo 2- y el principio de acceso a la información pública –consagrado en el numeral 5 del artículo 2.

El principio de igualdad busca, según el Tribunal Constitucional, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, no se reduce al derecho a ser objeto del mismo trato con independencia del contexto o las circunstancias en las que un sujeto se encuentre. Se refiere a que se realice un tratamiento diferenciado si es que dos sujetos no se encuentran en una situación igual (Sentencia recaída en el Expediente N.º 0606-2004-AA/TC).

Además, de los artículos 3 y 43 de la Constitución Política del Perú se derivan, según el Tribunal Constitucional, los principios provenientes de la existencia de un Estado de Derecho. Entre otros principios, está incluido el principio de razonabilidad o proporcionalidad, el cual es señalado expresamente en el último párrafo del artículo 200 de esa carta magna (Sentencia recaída en el Expediente N.º 2192-2004-AA/TC).

El principio de razonabilidad encuentra sustento en el principio de interdicción de la arbitrariedad que “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos” (Sentencia recaída en el Expediente N.º 0006-2003-AI/TC). Sin embargo, para evaluar si existe una justificación lógica en el actuar de la autoridad administrativa es preciso tener en cuenta cual es la finalidad de la potestad involucrada y, de ser el caso, el propósito de la graduación de la sanción³. De no ser así la evaluación no apreciará de manera adecuada

³ Esos aspectos se desarrollan en el ítem 1.6.

la razonabilidad del actuar de la autoridad administrativa, como sucedió, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 1803-2004-AA (párrafo 12). En esa sentencia se indicó lo siguiente:

Si la infracción amerita una sanción equis, la gradualidad establecida no puede reducir este monto al 30% (...) puesto que, si ello es material y objetivamente posible sin afectar a los fines de la Administración, entonces resulta obvio que y la multa en sí, establecida en la tabla de sanciones de la SUNAT, es desproporcionada y, por tanto, injusta e irrazonable respecto de la falta cometida. La diferencia entre el monto de la multa y la ventaja de la gradualidad que la norma autoriza a la Administración, es en este caso, la evidencia de la irrazonabilidad.

Al respecto, Bravo Cucci (2006) consideró que la sentencia antes indicada era un caso en el cual decantaba una constatación de la desproporcionalidad de las sanciones respecto de las infracciones cometidas (p. 300).

El Tribunal Constitucional y Bravo Cucci basan la irracionalidad de aquella multa en que es imposible rebajar el monto de la multa en 30% sin afectar los fines de la Administración Tributaria. Esa afirmación parece tener como premisa que la sanción se aplica con el afán de recaudar el monto respectivo. Sin embargo, la sanción puede ser graduada, por ejemplo, para tener en cuenta el número de vez en que el contribuyente comete una infracción, cuando se privilegia el hecho de sancionar al infractor de manera proporcional a su conducta en la medida que se considera que ello puede tener un efecto positivo en su comportamiento futuro.

Ahora bien, específicamente para la potestad sancionadora administrativa el artículo 246 de la LPAG recoge, entre otros, el principio de juridicidad –aunque lo denomina como legalidad-, el principio de razonabilidad y el principio de tipicidad. Como se aprecia ese artículo contempla principios con basamento constitucional, como la tipicidad y otros que constituyen una adaptación de las reglas de la parte general del Derecho Penal para su aplicación en el Derecho Administrativo Sancionador, como indicó Danos (2011, p. 194)⁴.

En lo que se refiere al principio de razonabilidad el numeral 3 del artículo 246 de la LPAG señala que la autoridad debe tener en cuenta que la comisión de la conducta

⁴ Comentario efectuado respecto del artículo 230, el cual regulaba esos principios antes de que esa ley sea modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272. Sin embargo, ese comentario continúa siendo aplicable en cuanto al fondo.

sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir con las normas infringidas o asumir la sanción y que las sanciones sean proporcionales al incumplimiento calificado como infracción. Para esto último señala como criterios de graduación los siguientes: el beneficio ilícito (inciso a), la probabilidad de detección (inciso b), la gravedad del daño (inciso c), el perjuicio económico causado (inciso d), la reincidencia (inciso e), las circunstancias de la comisión (inciso f) y a la intención (inciso g) (Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, 2017).

Nótese que, al amparo de aquella ley, esos criterios son los únicos que se pueden utilizar para la graduación y esta solo puede tener por finalidad que las sanciones sean proporcionales al incumplimiento calificado como infracción. Al indicar aquella finalidad el legislador no contempló que la graduación de la sanción puede ser un medio para que la autoridad administrativa logre objetivos que trascienden a la aplicación proporcional de la sanción, como por ejemplo conseguir el cumplimiento de la obligación debida a través de un criterio como la regularización. Tampoco tuvo en cuenta que, por ejemplo, en materia tributaria se ha utilizado el número de veces en que se comete una infracción con otros matices⁵ u otros criterios que responden a aspectos especiales de la infracción, como los requisitos incumplidos en el comprobante de pago⁶. Las atingencias señaladas son una muestra de que en ese caso la potestad discrecional debió estar en manos de la autoridad administrativa para que esta como ente especializado defina los criterios apropiados tomando en cuenta si aplicar la sanción graduada puede ser más efectivo que aplicarla sin graduación.

Sobre los principios de la potestad sancionadora administrativa, el numeral 245.2 del artículo 245 de la LPAG señala lo siguiente:

Las disposiciones contenidas en el presente capítulo se aplican con carácter supletorio a todos los procedimientos establecidos en leyes especiales, incluyendo los tributarios, los que deben observar necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 246, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador.

⁵ Sin perjuicio de que se puedan realizar algunos ajustes como limitar el tiempo en el que permanecerá en los antecedentes del infractor.

⁶ Lo que permite distinguir entre requisitos principales y secundarios, colocando en el primer grupo datos como la fecha de emisión y en el otro a la dirección del domicilio fiscal.

Los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados, que las previstas en este Capítulo (Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, 2017).

Al amparo de ese numeral, entre otros, no era posible que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT continúe aplicando, en algunos extremos, normas como la Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT⁷ en la que se gradúan las sanciones usando, entre otros criterios, el de regularización de la sanción.

Posteriormente, la quinta disposición complementaria del Decreto Legislativo N.º 1311 señaló que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se rigen supletoriamente por aquella ley; y que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario⁸, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230⁹ de la LPAG modificado por el Decreto Legislativo N.º 1272 (Decreto Legislativo N.º 1311, 2017).

Según la exposición de motivos de esa disposición, en materia sancionatoria, la aplicación de la LPAG modificada por el Decreto Legislativo N.º 1272 originaba que la administración tributaria modifique su estructura organizacional (debe existir una autoridad instructora y otra que imponga la sanción) y hacía inviable la graduación de sanciones por la frecuencia¹⁰ o por la subsanación voluntaria o inducida. (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1311, 2017).

La modificación de la estructura organizacional más que un motivo para dejar de aplicar la LPAG era uno para justificar la postergación de su vigencia hasta que se implemente a nivel nacional; en tanto que la inviabilidad de la graduación de las sanciones usando el criterio de frecuencia, en los términos regulados por cada

⁷ Publicada el 31 de marzo de 2007.

⁸ Aprobado por el Decreto Legislativo N.º 816 publicado el 21 de abril de 1996 y cuyo último texto único ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF publicado el 22 de junio de 2013.

⁹ Actual artículo 246.

¹⁰ Criterio descrito en el numeral 13.3 del artículo 13 del Reglamento del Régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario como el número de veces en que el infractor incurre en infracción desde el 6 de febrero de 2004, siempre que se trate de infracciones que tenga la misma tipificación, que la resolución que determine la sanción esté firme y consentida en la vía administrativa (Resolución de Superintendencia N.º 063-2007-SUNAT, 2007).

administración tributaria, o la subsanación eran motivos para modificar dicha ley a fin de incluirlos como criterios de graduación de la sanción e incluso para darle a la autoridad administrativa la posibilidad de crear unos nuevos. Probablemente plasmar esos cambios requería de un tiempo mayor a aquel que se tenía para hacer la modificación en el marco de las mismas facultades delegadas, por lo que el aludido decreto fue la vía más rápida para evitar esas consecuencias. Lo sucedido es una muestra de que el legislador no siempre cuenta con la información necesaria para establecer criterios que comprendan la casuística que se puede presentar.

Finalmente, cabe mencionar que, bajo la denominación de principios de la potestad sancionadora, el artículo 171 del Código Tributario señala que la administración tributaria ejerce su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables. Ese artículo recoge principios de origen constitucional pero, como indica Madau (2013), no indica claramente si ese cuerpo normativo se aparta de los principios señalados por la LPAG (p. 216), por lo que será necesario que en cada caso se evalúe si corresponde su aplicación supletoria.

A partir de lo señalado en los párrafos anteriores es claro que la autoridad administrativa debe actuar siguiendo el principio de juridicidad, es decir debe actuar de acuerdo al Derecho, lo que implica seguir la normativa vigente y los principios constitucionales, entre los cuales, el principio de razonabilidad juega un rol fundamental en la medida que permite encontrar si existe justificación lógica en la actuación de la autoridad administrativa.

1.2 Actuación reglada y actuación discrecional

Habiendo indicado en el acápite anterior que la autoridad administrativa actúa siguiendo el principio de juridicidad es necesario señalar los tipos de potestades administrativas que puede usar la autoridad administrativa, definir cada tipo y luego enfocarnos en la actuación discrecional.

Para ello, es necesario tener en cuenta que las potestades administrativas concedidas por la ley al Estado son, según indica García Enterría y Fernández (2006), especies del género poder y tienen la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, así como de generar el sometimiento de otros sujetos (los administrados) a soportar

sobre su esfera jurídica los eventuales efectos derivados del ejercicio de esas potestades (p. 478-479).

Para que la autoridad administrativa pueda ejercer sus potestades administrativas, la ley define si esas potestades serán regladas o discrecionales sin que sea necesario etiquetarlas expresamente como discrecionales aunque su naturaleza se debe desprender de esa norma. Las primeras se dan “cuando la norma jurídica predetermina concretamente la conducta que la Administración debe seguir” y para ello determina “su contenido y forma” (Dromi, 2005, p. 721). Sobre esas potestades García de Enterría y Fernández (2006), indica que surgen a partir de:

Un proceso aplicativo de la Ley que no deja resquicio a juicio subjetivo ninguno, salvo a la constatación o verificación del supuesto mismo para contrastarlo con el tipo legal. La decisión en que consista el ejercicio de la potestad es obligatoria en presencia de dicho supuesto y su contenido no puede ser configurado libremente por la Administración (...). Opera aquí la Administración de una manera que podría llamarse automática (p. 491).

Es decir, estamos ante potestades que no dejan margen alguno a que la autoridad administrativa realice una apreciación subjetiva. La configuración de esas potestades permite que su violación sea evidente dado que existen límites expresos.

Dromi (2005) señala que la actividad reglada se regula de tres formas. Estas son la regulación directa, indirecta y residual. La primera es la que indica expresamente qué hacer a la autoridad, ya que señala el quien, el que y el para que; la segunda está formada por principios concretos que la autoridad administrativa debe seguir aunque no indique eso expresamente (p.ej. respetar el derecho a la propiedad, consagrado en el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú) y la tercera implica que se respeten derechos subjetivos regulados en el ordenamiento jurídico (p.ej. el derecho a la igualdad, consagrado en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú) (p. 723-724).

En contraposición con las potestades regladas, la potestad discrecional permite que la autoridad administrativa opte, dentro de los márgenes establecidos por la norma que la habilita, por la alternativa que sea más adecuada para los fines que persigue, objetivos superiores a los individuales y a los de la propia administración pública. En palabras de García de Enterría y Fernández (2006) la potestad discrecional origina “la inclusión en el procedimiento aplicativo de la ley de una estimación subjetiva de la

propia Administración Pública con la que completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular” (p. 492). En esa misma línea, García Novoa (2012) define la potestad discrecional como:

Aquella potestad que permite un cierto margen de apreciación valorativa a la Administración en su ejercicio o actuación. La discrecionalidad supone un margen de libre elección por la Administración entre varias posibilidades igualmente lícitas. En este punto se diferencia del concepto jurídico indeterminado, en el que se localizaría una sola solución justa (p. 10).

Por su lado, Dromi (1992) señala que “la discrecionalidad es una libertad, más o menos limitada, de apreciación del interés público a fin de valorar la oportunidad de la acción y de su contenido” (p. 75). Sobre la inclusión del interés público en la definición de la potestad discrecional, Cassagne (2000a) señala que un sector de la doctrina española considera que la apreciación de ese interés es el que explica el fenómeno de la discrecionalidad y no el de la libertad de elección que solo permite una solución justa. Esa posición es, para dicho autor, insostenible por lo ambiguo e impreciso del concepto de interés público y la reducción a este único criterio conduce a reconocer, muchas veces, la existencia de varias soluciones. Además, indica que otros autores estiman que el interés público sí permite que la autoridad administrativa escoja entre varias soluciones igualmente válidas para el derecho en su apreciación práctica (p.18).

Al respecto, consideramos que la autoridad administrativa al detentar una potestad que tiene su origen en la decisión del pueblo debe actuar sin tomar en cuenta intereses personales ni propios, es decir, debe seguir el interés público, entendido este como “la utilidad, conveniencia o bien de los más ante los menos, de la sociedad ante los particulares, del Estado sobre los súbitos” y “Debe constituir el alma de las leyes y el criterio del gobierno” (Cabanellas, 1989, p. 510).

En ese sentido, definir la actuación discrecional usando ese concepto solo recuerda cual es la finalidad que debe guiar a la autoridad administrativa y no impide que se centre la definición de ese tipo de actuación en la posibilidad de que esa autoridad opte entre diversas alternativas igualmente válidas, siempre que cumpla con el principio de juridicidad.

El cumplimiento del principio de juridicidad es el que marca la diferencia entre la potestad discrecional y la arbitrariedad. La diferencia entre esos conceptos es, para Villegas (2015), sutil dado que no es de fácil determinación (p.498). Al respecto, si bien

consideramos que evaluar el cumplimiento de ese principio puede requerir a veces de un proceso complejo dado que será necesario elaborar, por lo menos, un test de razonabilidad, no estimamos adecuado indicar a priori que en todos los casos la diferencia es sutil. Ello dependerá de cada caso.

Ahora bien, Dromi (1992) señala que cuando la autoridad administrativa “resuelve no actuar u omite pronunciarse, puede significar también el ejercicio de competencias discrecionales” (p. 76). Esa manifestación de la potestad discrecional es a la que Cassagne (2000a) denomina “discrecionalidad de actuación” (p. 19). Ese tipo de discrecionalidad permite que la administración pública priorice, por ejemplo, lograr la obligación debida de manera tardía y a cambio de eso opte por no aplicar la sanción.

Otra manifestación de la potestad discrecional que contempla Cassagne (2000a) es la que permite elegir entre más de una alternativa igualmente justa y a la que denomina “discrecionalidad de elección” (p. 19). En este último caso, indica que puede darse el caso que solo se pueda elegir entre determinadas opciones sin que exista un margen de apreciación. Ese es el caso de la graduación de sanciones a que se refiere el numeral 3 del artículo 246 de la LPAG. Ese numeral señala determinados criterios para que la sanción sea proporcional al incumplimiento. Así, solo parece regular la discrecionalidad de selección.

Específicamente sobre la potestad discrecional sancionatoria, Ruiz de Castilla citado por Villanueva (2011) indica que esta otorga:

Un margen de actuación libre a la Administración Tributaria, para la adopción de decisiones basadas en el uso de criterios distintos a los estrictamente jurídicos, tales como, juicios de oportunidad o conveniencia, aspectos políticos, técnicos, económicos, sociales o de mera organización administrativa. Así la discrecionalidad permite a la Administración Tributaria sancionar aquellas conductas que, según el contexto en que se hayan producido, merezcan una sanción que desaliente el incumplimiento o incremente el nivel de cumplimiento actual, y por el contrario, abstenerse de hacerlo en los supuestos en que por el contexto no sea oportuno o adecuado sancionar. En consecuencia, la discrecionalidad administrativa reside en la posibilidad de aplicar o no la sanción respectiva a una infracción tributaria (p. I-14).

Ruiz de Castilla se refiere a las dos manifestaciones de la potestad discrecional, a aquella que decide entre la aplicación o no de la sanción y a aquella que gradúa la sanción. Esta última habilita a la autoridad administrativa a aplicar la sanción por

montos menores a los previstos en la ley. Muchas veces con ello se logra, por ejemplo, promover con mayor prontitud el cumplimiento voluntario de las obligaciones (a través de la presentación de una declaración fuera de plazo), tomar en cuenta los antecedentes del administrado (apreciando si incurrió en la misma infracción antes y cuantas veces) o considerar la relevancia del tipo de requisito que motivó la infracción.

Otra clasificación sobre los tipos o especies de la discrecionalidad es, según Cassagne (2008a), la que se refiere a la discrecionalidad fuerte (no está limitada por conceptos jurídicos indeterminados); la discrecionalidad débil o atípica (limitada por conceptos jurídicos indeterminados que permiten la existencia de más de una alternativa) y la discrecionalidad atenuada (margen de actuación limitada a supuestos predeterminados) (p. 20). En la práctica, no hay diferencia entre la discrecionalidad fuerte y la débil o atípica, cuando el concepto jurídico indeterminado que señala la ley es el interés público, en la medida que, como indicamos antes, ese concepto es parte natural de la definición de discrecionalidad y guía el actuar de la autoridad administrativa.

Ahora bien, una vez concedida a la autoridad administrativa la potestad discrecional de sancionar puede que esta opte por emitir una norma jurídica en la que señale, con carácter general, los criterios que utilizará para ejercer la potestad sancionadora de manera discrecional. Al emitir esa norma, la autoridad administrativa escogió, en virtud a la aludida potestad, entre diversos criterios y optó por uno. Así, se pasó de una potestad discrecional a una reglada, en la que esa autoridad solo tiene la posibilidad de cumplir con lo que indicó en la norma respectiva.

En concreto, por ejemplo, el anexo II de la Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT¹¹ señala que tratándose de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, consistente en no presentar la declaración jurada, el criterio de graduación es la subsanación (regularización de la obligación incumplida). Esa subsanación es “voluntaria” si se realiza mientras no surta efecto la notificación en la que se le comunique al contribuyente que incurrió en esa infracción e “inducida” si se realiza dentro del plazo que se otorgue para tal efecto. En ese caso, la SUNAT, usando la potestad discrecional, se obliga, entre otros aspectos, a conceder un plazo para que se realice la subsanación inducida.

¹¹ Publicada el 31 de marzo de 2007.

Otra opción es que la potestad discrecional se materialice en un acto singular, sin que medie una norma jurídica previamente. Si bien ese acto es emitido por un funcionario determinado, este actúa a nombre de la autoridad administrativa a la que pertenece. Nótese que incluso cuando el numeral 2 del artículo 116 del Código Tributario le da al Ejecutor Coactivo la facultad de ordenar a su discreción las medidas cautelares respectivas, precisa que ese funcionario actúa a nombre de la administración tributaria. Es decir, su actuación se sujeta a las normas internas que para ese fin se emita en la autoridad administrativa.

Ahora bien, puede suceder que la ley enuncie determinados criterios para que el funcionario les dé el peso que estime conveniente a fin de graduar la sanción (una figura similar a la que actualmente se da en materia de protección al consumidor, aunque en ese caso se usan esos criterios para fijar la sanción y no para graduarla¹²), que la ley señale los criterios que la autoridad administrativa puede usar o que la ley permita que la autoridad administrativa defina los criterios. En esos casos, pero sobre todo en el primero y en el tercero, la motivación suficiente debe considerar como parte de los fundamentos de derecho el motivo por el cual se le da determinado peso a un criterio o se define un criterio, respectivamente.

De lo señalado en el presente acápite se desprende, sobre todo, que la actuación discrecional a diferencia de la actuación reglada, le da a la autoridad administrativa la posibilidad de optar por una alternativa entre varias igualmente válidas; que la discrecionalidad se puede ejercer a través de un acto singular o una norma jurídica y que en este último caso, se pasa de la potestad discrecional a una potestad reglada.

1.3 Importancia de la actuación discrecional

Una vez definido el alcance de la actuación discrecional es preciso señalar los objetivos que la autoridad administrativa consigue al actuar así. Estos son:

- Colaborar con el legislador ante la imposibilidad práctica de este de detallar todos los aspectos requeridos para que se ejerza una potestad determinada. Así, cuando se da esa imposibilidad la potestad discrecional permite que la autoridad

¹² Ver lo señalado en el ítem 3.2. del capítulo III.

administrativa realice un juicio de valor y opte por la alternativa más adecuada de acuerdo al interés público.

- Colaborar con el legislador ante la imposibilidad técnica de este para detallar algunos aspectos, a fin que como ente especializado sea quien se encargue de ello. Por ejemplo, clasificar los requisitos que incumple un comprobante de pago según su relevancia para efectos del control, de manera tal que unos permitan que se rebaje la sanción en mayor medida que otros.
- Lograr eficiencia en la gestión en la medida que la autoridad administrativa tiene recursos escasos por lo que es preferible que, en algunos casos, tenga la posibilidad de escoger qué tareas emprender y cuáles no.
- En el caso de la administración tributaria, lograr economía en la recaudación o proteger el interés fiscal para asegurar una recaudación eficaz. (Villanueva, 2014, p.754). Es decir, una recaudación que permita que el Estado tenga los ingresos necesarios para cubrir los gastos derivados de las necesidades públicas. Nótese que el interés fiscal no está referido a incrementar la recaudación con lo obtenido por el cobro de multas porque ese no es el objetivo de la administración tributaria cuando aplica una multa. Así, el interés fiscal puede estar dirigido, por ejemplo, a lograr que se regularice la obligación incumplida o a conseguir la formalización del infractor. La formalización se obtiene cuando, por ejemplo, en lugar de aplicar una sanción se opta por inscribir al sujeto en el Registro Único de Contribuyentes. Eso sucedió en alguna oportunidad en el marco de operativos de comprobantes de pago (Muñoz-Najar, 1995, p. 227)
- Proteger los derechos fundamentales al tener la posibilidad de flexibilizar los criterios que se usen para graduar las sanciones o no aplicarlas, de manera tal que, como indica Gamba (1999), se provea una protección dinámica de los derechos (p. 110).

Como se aprecia la actuación discrecional permite que la autoridad administrativa opte por la alternativa que sea más adecuada para cumplir sus fines guiado por el interés público.

1.4 Actos suficientemente motivados al ejercer la potestad discrecional

Siendo el uso de la potestad discrecional un medio imprescindible para que la autoridad administrativa logre los propósitos indicados en el acápite anterior, es necesario que sea ejercida debidamente.

Ahora bien, el presupuesto para que la autoridad administrativa use potestades discrecionales es la existencia de una ley que la habilite a actuar con esas potestades para la consecución de sus fines. Es por ello que Dromi (2005) señala que el primer límite de esas potestades está en la ley que la autoriza (p. 736). Una vez que se cuente con esa norma es preciso que la autoridad administrativa que use la potestad discrecional sea competente para emitir la norma respectiva o el acto singular, según corresponda y finalmente que se siga el procedimiento establecido para aplicar la sanción.

En el debido proceso merece una mención especial la necesidad de que se emita un acto motivado.

Los actos de la autoridad administrativa deben ser motivados, ya sea que se dicten usando potestades regladas o discrecionales, para que el acto no sea calificado como arbitrario, para que se cumpla con el principio del debido procedimiento y, en especial, para que el administrado pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

Específicamente, tratándose de la motivación de los actos emitidos usando potestades discrecionales, Gamba (1999) indica que “la Administración debe aportar las razones o criterios que la llevaron a elegir o determinar la consecuencia jurídica, evitando así cualquier ejercicio arbitrario de poder” (p. 112). Es más, el Tribunal Constitucional ha señalado que “mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto arbitrario frente a uno discrecional” (Sentencia recaída en el expediente N.º 4168-2006-PA/TC). Y que no basta con colocar al amparo de qué norma se expide el acto “sino, fundamentalmente exponer las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada” (Sentencia recaída en el expediente N.º 0090-2004-AA/TC).

La relevancia de la motivación está en el hecho de que su omisión impide el control de la desviación del poder y está relacionada con el principio del debido procedimiento. Dicho principio es recogido en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, el cual señala que “los administrados gozan de los derechos y

garantías implícitos al debido procedimiento administrativo” y que tales derechos y garantías comprenden el derecho “a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente”.

Ahora bien, como indicamos antes, la autoridad administrativa en virtud a la potestad discrecional puede emitir una norma jurídica o un acto singular. En el primer caso, la justificación de los criterios adoptados en virtud a la potestad discrecional se plasma en la exposición de motivos respectiva. Además, al emitirse posteriormente, de ser el caso, un acto singular para graduar la sanción, este debe ser motivado aludiendo a aquella norma (fundamento de derecho) y a los fundamentos de hecho. Sin embargo, nótese que en ese caso la actuación discrecional es justificada antes de la emisión del acto singular, es decir en la exposición de motivos de la norma. Siendo así no parece suficiente contar con un acto motivado en los términos antes indicados para que el administrado pueda tener mayores elementos para ejercer su derecho a defensa. Para ello, este tendrá que pedirle a la autoridad administrativa, en virtud al principio de acceso público a la información, copia de esa exposición de motivos.

En el segundo caso, el acto singular debidamente motivado tendrá el sustento de los criterios usados en virtud a la potestad discrecional. No obstante, pueden existir dos situaciones en este caso.

Una es que la autoridad administrativa haya emitido internamente instrucciones para que sus funcionarios actúen de manera discrecional. En ese caso, el Tribunal Constitucional ha indicado que el administrado, en virtud al principio de acceso público a la información, tiene derecho a acceder a esas instrucciones aun cuando se emitan en virtud a la potestad discrecional de sancionar, en la medida que permitan identificar un beneficio que la Sunat ha decidido implementar a favor de los contribuyentes con carácter general, por lo que dispuso que se le entreguen copias al demandante (Sentencia recaída en el expediente N.º 00937-2013-PHD/TC).¹³ En esa línea, cuando un acto se emite en virtud a instrucciones internas que beneficien al administrado la autoridad administrativa está habilitada para mencionarlas al sustentar la emisión del acto respectivo. Nótese que el numeral 3 del artículo VII del Título Preliminar de la LPAG señala que los administrados pueden invocar a su favor instrucciones internas “en cuanto establezcan obligaciones a los órganos administrativos en su relación con los

¹³ En el capítulo siguiente se analizará si en atención a esa sentencia lo adecuado es que la autoridad administrativa continúe emitiendo instrucciones internas.

administrados”. Es decir, se trata de instrucciones que generan derechos para los administrados.

La otra alternativa es que la autoridad administrativa o la ley permitan que los funcionarios sean quienes que usen su criterio aunque a nombre de la autoridad administrativa. Esta posibilidad solo podría estar justificada en la necesidad de que la autoridad administrativa pueda darle un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales. Es decir, que la potestad discrecional se aplique cuando sea necesaria una evaluación caso por caso por las peculiaridades que se pueden presentar. Un ejemplo de ello puede ser la actuación de un Ejecutor Coactivo cuando ordena medidas cautelares.

En cualquiera de esos casos la motivación del acto singular debe indicar el fundamento de hecho y de derecho, considerando en este último no solo la base legal sino también los criterios usados para adoptar la decisión y el motivo por el que fueron escogidos.

La relevancia de la motivación suficiente ha originado que el numeral 3 del artículo 4 de la LPAG considere la motivación como un requisito de validez y su incumplimiento como una causal de nulidad según el numeral 2 del artículo 10 de esa ley.

En igual sentido, el artículo 103 del Código Tributario señala que “Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos” (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013).

Como se aprecia la necesidad de una motivación suficiente en los actos emitidos en virtud de potestades discrecionales es imprescindible para un mejor control de esas potestades, ya sea que sean ejercidas mediante una norma o un acto singular, teniendo en cuenta las particularidades de cada caso.

1.5 El control de la actuación discrecional

La vinculación de la autoridad administrativa con el principio de juridicidad solo se garantiza si los actos que se emiten pueden ser debidamente controlados. De ese control tampoco debe apartarse la actuación discrecional.

El Tribunal Constitucional indicó que corresponde a la esencia misma de un Estado Constitucional de Derecho limitar y controlar el ejercicio arbitrario del poder del

Estado en la medida que las potestades discrecionales no pueden desconocer los principios y valores constitucionales (Sentencia recaída en el expediente N.º 00081-2008-PA/TC). De lo señalado se desprende que el ejercer potestades discrecionales no impide que se realice el control respectivo.

Sobre el alcance de ese control existen distintas teorías. A continuación haremos una breve reseña de las teorías e indicaremos a cual nos suscribimos:

1.5.1 Control mínimo

Esta teoría busca controlar los elementos reglados del acto, es decir, lo señalado por la norma habilitante, dado que su cumplimiento legitima –en ese extremo– el actuar de la autoridad administrativa. Esos elementos son la existencia y la extensión de la potestad, la competencia del órgano y la finalidad para la que se concede la potestad. Un alejamiento del fin indicado por la ley o del interés público (cuando no se indicó un fin expresamente) supone una desviación del poder. (García de Enterría y Fernandez, 2006, p. 34-36).

Esta teoría controla los elementos del ejercicio de la potestad discrecional que se desprenden de la ley. Por ello, García de Enterría y Fernandez (2006) considera que se trata de la primera reducción del dogma de la discrecionalidad (p. 34).

1.5.2 Control de hechos determinantes

Este tipo de control está basado en la comprobación de la ocurrencia de los hechos señalados en la norma habilitante que le permiten a la autoridad administrativa ejercer potestades discrecionales, siempre que la ley señale esos hechos y no se limite a señalar aspectos abstractos (p.ej. un concepto jurídico indeterminado como la utilidad pública). La distinción entre un concepto jurídico indeterminado y la potestad discrecional no es sencilla. En muchos casos, un concepto como ese podría tener más de una forma de entenderse, lo que evidencia que existe un juicio volitivo (Uriol, 2002, p. 29)¹⁴.

Como indica Gamba (2010), si los hechos no se dan en la realidad, la autoridad administrativa no está habilitada y el acto será nulo (p. 228).

¹⁴ Este tema no es materia de esta tesis pero se deja constancia de esa situación.

1.5.3 Control del juicio de oportunidad en base a principios

Esta teoría permite que el control del acto emitido usando potestades discrecionales no se limite a los elementos reglados sino que se evalúe el juicio de oportunidad confrontándolo con los principios del Derecho, tales como la razonabilidad o la igualdad. Al tener esos principios la calidad de valores jurídicos no proporcionan parámetros concretos por lo que se debe realizar un control negativo. En esa medida se puede indicar que un acto no está arreglado al Derecho sin señalar en qué sentido debió ser emitido, dado que el juicio de oportunidad debe ser realizado por la autoridad competente aunque considerando el límite implícito que proviene de control efectuado (Gamba, 1999, p. 117-118).

1.5.4. Nuestra posición

Partiendo de la premisa que la generalidad de los actos de la administración pública están sometidos al principio de juridicidad, el control basado en ese principio es concordante con el hecho de que no sólo los elementos reglados deben ser revisados. En esa medida consideramos que la teoría basada en el control de esos principios es la más completa. Es más, ese control se realiza usando parámetros jurídicos, única forma de incluso criterios que pueden ser técnicos.

Siendo esa la teoría a la que nos suscribimos el medio que se use para ejercer la potestad discrecional debe ser un instrumento que permita que el principio de juridicidad se cumpla.

1.6 La potestad sancionatoria

En los acápites anteriores se hizo un repaso de los aspectos básicos de la potestad discrecional, los cuales se deben complementar con algunos alcances sobre el propósito de la potestad sancionatoria considerando que más adelante se evalúa la potestad discrecional sancionatoria en materia de tributos internos.

La necesidad de que autoridad administrativa ejerza la potestad sancionadora surge de la existencia de un Estado Social y Democrático, en el que la autoridad administrativa no se limita a aplicar lo que el legislador señala sino aquella que

participa y adquiere mayores compromisos. Al respecto, la Corte Constitucional de Colombia citada por Ramirez (2013), señala lo siguiente:

El derecho administrativo sancionador, en términos de la doctrina y la jurisprudencia constitucional, supone una ruptura del principio clásico de la tridivisión de poderes, en la medida en que la represión de los ilícitos ya no corresponde de manera exclusiva al poder judicial, y más concretamente a la justicia penal. En efecto, el modelo absoluto de separación de funciones del poder público, se reveló como insuficiente ante el incremento de deberes y obligaciones de los particulares, como de funciones públicas de los servidores del Estado, que ante su incumplimiento merecían la imposición de una sanción. Sin embargo, no todas las infracciones eran susceptibles del mismo tratamiento, pues en atención a los intereses que se pretendían proteger con cada una las disciplinas del derecho punitivo del Estado, se distinguieron aquellas que serían objeto de sanción directa por la Administración y aquellas otras que se reservarían para la justicia penal (Sentencia recaída en el expediente C-160/1998).

Como indica Danos citado por Huamaní (2011), la autoridad administrativa obtiene potestades sancionatorias principalmente por:

Razones pragmáticas puesto que es necesario reconocerle facultades coercitivas para que cautelen el cumplimiento de las normas legales (...); lo que se traduce en que si la Administración tiene la potestad de ordenar, mandar o prohibir, también ha de ostentar la potestad de sancionar, pues sin ésta resultarían inoperativas aquellas ante el eventual incumplimiento por parte de los administrados (p. 1070).

La autoridad administrativa que es dotada de la potestad sancionatoria puede actuar de manera inmediata ante un incumplimiento, de manera tal que la sanción cumpla con su finalidad, cuando sea pertinente aplicarla. La sanción tiene un efecto directo en el infractor e indirecto en la sociedad dado que genera riesgo por lo que disuade a otros de incurrir en infracción.

Respecto de la sanción tributaria, Martín, Lozano, Casado y Tejerizo (2014) señala que “de conformidad con la naturaleza propia de los ilícitos tributarios y con su marcada similitud con las penales, la reacción del ordenamiento ante los mismos tiene una clara naturaleza preventiva y represiva, no indemnizatoria” (p. 480).

Por ello, es que la sanción de multa no debe tener un fin recaudatorio. La recaudación debe ser obtenida del pago de tributos. Una muestra de esa afirmación es que la actuación discrecional permite que la autoridad administrativa establezca

criterios que priorizan el cumplimiento de la obligación que generó la infracción antes que la aplicación de la sanción. Así, la reducción de la sanción en atención a la regularización no es una señal de que, por ejemplo, el monto de la multa debió ser menor sino un detalle que encaja dentro de un esquema de control diseñado considerando que se logra más pidiéndole al sujeto que regularice su obligación a cambio de una sanción menor que ve cercana que imponiéndole una sanción severa, tal como señala Illanes (1981, p. 34).

Como se aprecia, la sanción en el derecho tributario puede ser un elemento para generar riesgo y dependiendo del esquema de control que se plantee puede ser reducida o dejada de lado para cumplir objetivos que resulta ser más relevantes para la autoridad administrativa. Es ahí donde la potestad discrecional se convierte en una herramienta fundamental para que la administración tributaria lograr esos objetivos.

Lo señalado en este capítulo nos permite tener conocimientos básicos sobre la potestad discrecional desde el punto de vista administrativo y la finalidad de la potestad sancionatoria incluso desde el punto de vista tributario, para abordar en el siguiente capítulo el tratamiento tributario de la potestad discrecional en materia sancionatoria tributaria.

CAPÍTULO II: LA POTESTAD DISCRECIONAL SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el presente capítulo analizamos la potestad discrecional sancionatoria en materia de tributos internos. Para hacer esa evaluación previamente comentamos la norma marco de la potestad discrecional en el Código Tributario. Luego, desarrollamos los aspectos esenciales de la potestad discrecional sancionatoria. Esos aspectos son los tipos de potestad discrecional sancionatoria, el sujeto que debe ejercer esa potestad y finalmente, cual es o cuales son los medios idóneos para ejercer la potestad discrecional sancionatoria.

2.1 Aspecto preliminar: La potestad discrecional y el sujeto que debe ejercerla

Antes de abordar lo relativo a la potestad discrecional sancionatoria es necesario comentar la norma que en materia de tributos internos establece el marco para la actuación discrecional.

El último párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, bajo el epígrafe Principio de Legalidad - Reserva de Ley, señala que “en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley” (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013)¹⁵.

Al comentar ese párrafo, Iannacone (2001) señala que:

con la inclusión de este último párrafo dentro de una norma dedicada al desarrollo del principio de legalidad y reserva de la ley, se reconoce que la actuación discrecional de la administración tributaria se circunscribe dentro del principio de legalidad, en tanto resulta claro que toda actuación debe estar sometida a la ley y que la Administración

¹⁵ Ese párrafo fue incorporado por el artículo 2 de la Ley N.º 27335, publicada el 31 de julio del 2000.

sólo actúa con las facultades que la ley concede, de lo que puede inferirse la presunción de legalidad de los actos de la administración (p. 25).

Coincidimos en que la intención del legislador pudo ser la señalada por Iannacone, dado que esa norma se emitió en respuesta a quienes en ese entonces consideraban que la potestad discrecional no tenía límites y que era *per se* arbitraria (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1061). Nada más lejano a la naturaleza de la potestad discrecional, la cual se ejerce en el marco de ley que le otorga esa potestad y siguiendo el principio de juridicidad que, como ya indicamos, implica el respeto a la legislación (ley y normas infralegales), los principios, los valores y los derechos constitucionales, algunos de los cuales han sido recogidos en el Código Tributario.

La norma VI del Título Preliminar del Código Tributario al indicar que la actuación discrecional de la administración tributaria requiere que esta adopte la decisión administrativa más conveniente para el “interés público”, recoge una definición similar a la formulada por Dromi¹⁶, en la que ese concepto, a nuestro parecer, recuerda cual es la finalidad que debe guiar el proceder de la autoridad administrativa cuando efectúa un juicio de oportunidad y decide entre diversas alternativas igualmente válidas. Poner en evidencia el rol del interés público permite que se haga un deslinde con la arbitrariedad. Deslinde que solo podrá ser sutil cuando la potestad discrecional sea ejercida indebidamente. Esto porque no hay una cercanía natural entre la potestad discrecional debidamente ejercida y la arbitrariedad.

Lo señalado nos permite definir el marco de la potestad discrecional que obra en el Código Tributario.

Ahora bien, Iannacone (2004) señala que la potestad discrecional sancionatoria “es de la Administración Tributaria y no de un funcionario o servidor en especial” (p. 556). Efectivamente, el Código Tributario le da competencia para ello a la administración tributaria y no a un sujeto determinado. Siendo el titular de la administración tributaria el que actúa a nombre de esta, resulta ser competente para ejercer esa potestad tomando en cuenta que los efectos del ejercicio de la potestad discrecional sancionatoria son no aplicar una sanción o graduarla.

Siendo un único sujeto el que ejerce la potestad discrecional se logra además sentar las bases para que se establezcan criterios uniformes.

¹⁶ Que mencionamos en el acápite 1.2 del capítulo I.

2.2 Tipos de potestad discrecional en materia tributaria

El artículo 82 del Código Tributario señala que “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”, en tanto que el primer párrafo del artículo 166 del mismo cuerpo normativo indica lo siguiente:

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.¹⁷

Así, del artículo 166 del Código Tributario se advierte que la potestad discrecional sancionadora permite que la administración tributaria no aplique la sanción (discrecionalidad de actuación) o que gradúe la sanción rebajándola. A tal efecto, cabe indicar que las sanciones que se aplican por las infracciones tributarias pueden ser pecuniarias (multa) y no pecuniarias (comiso, internamiento de vehículos y cierre de establecimiento¹⁸), según el artículo 180 del Código Tributario.

Respecto a los tipos de discrecionalidad que se ejerce al amparo del Código Tributario, cabe indicar lo siguiente:

2.2.1 Discrecionalidad de actuación

La administración tributaria tiene, de acuerdo al Código Tributario, la facultad discrecional de “determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias”. Es decir, tiene la posibilidad de decidir si aplica o no la sanción.

Si la sanción es pecuniaria y la administración tributaria decide no aplicarla en virtud a la potestad discrecional, ¿se produce una condonación o alguna otra forma de perdón? Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

¹⁷ El subrayado es nuestro.

¹⁸ Ese artículo también se refiere a la suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos; sin embargo, esa sanción no ha sido regulada.

- El artículo 41 del Código Tributario, comprendido en el capítulo III “Transmisión y extinción de la obligación tributaria” del Libro Primero “La obligación tributaria”, señala que:

La deuda tributaria solo podrá ser condonada por norma expresa con rango de ley. Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo.

Por la ubicación del artículo en comentario pareciera que pudo ser la intención de legislador que, respetando la naturaleza de la condonación y de la deuda, su contenido solo esté referido al tributo y sus intereses. Sin embargo, la inclusión de la multa como parte de la deuda tributaria, en el artículo 28 del Código Tributario, origina que la condonación (como medio de extinción) se aplique cuando se decide perdonar una multa y que por ello se considere -de la sola aplicación de esos artículos-, que la condonación de las sanciones, al amparo de esas normas, requiere de una norma con rango de ley.

- El Código Tributario no define en que consiste la condonación. Por ello acudimos a la doctrina. Arancibia (2004) la define como “la facultad que tiene el Estado para renunciar legalmente al cumplimiento de la obligación tributaria por parte del deudor tributario” (p. I-17) y Robles (2006) como “una forma de extinción de la obligación, sin que se produzca la satisfacción de la deuda (que en principio se encontraba obligado a cumplir el sujeto deudor de la misma) (p. I-1).

Ambas definiciones, aunque en términos distintos, se refieren a la condonación como el perdón de la obligación. Para quienes, como Villegas (2002), estiman que la deuda generada por la obligación solo comprende el tributo y los intereses, la condonación solo puede estar referida a esos conceptos y no a la multa. Así, el perdón de la multa no sería consecuencia de una condonación sino de otra forma de liberación de la sanción. Si ese fue ese caso, no se requeriría, en principio, para perdonar una multa la emisión de una norma con rango de ley, como lo indica el artículo 41 del Código Tributario.

Sin embargo, lo señalado colisiona con lo indicado expresamente en los artículos 29 y 41 del Código Tributario. Es más, otros países también contemplan la posibilidad de que se condonen las multas. Ese es el caso de España y lo señala en el numeral 1 del artículo 190 de la Ley N.º 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por lo señalado, para efecto del tema que nos ocupa, es pertinente evaluar si el perdón de las sanciones a partir de la discrecionalidad de actuación tiene la misma naturaleza que la condonación de las sanciones y, de ser así, si ello origina que solo se puede hacer mediante una norma con rango de ley.

- En doctrina se indica que la condonación se caracteriza por ser un acto posterior a la sanción (Calvo, 2008, p. 404). Así, tanto la condonación como la extinción de la multa que se produce por la discrecionalidad de actuación, se dan una vez que se configure la infracción y exista la posibilidad de aplicar la sanción. Es decir, estamos ante un aspecto que acerca la condonación al efecto que se produciría con la discrecionalidad de actuación.
- La potestad discrecional de sancionar solo se puede ejercer hasta antes de la emisión del acto en el que se impone la sanción; en tanto que la condonación se puede realizar incluso después de emitido el acto que impone la sanción. Es decir, hay una diferencia en el ámbito espacial de ambas figuras.

En el caso de la potestad discrecional, la administración tributaria al emitir el acto que impone la sanción evidencia que realizó el juicio de oportunidad en virtud del cual descartó “no sancionar” y, por ende, agotó esa potestad. También agota su potestad discrecional de sancionar cuando emite un acto en el que manifiesta su voluntad de no aplicar la sanción.

Sin embargo, en la condonación el legislador manifiesta su perdón a través de una norma con rango de ley sin que existan más límites que los requeridos para la emisión de cualquier norma con rango de ley. Así, la condonación se puede dar incluso respecto de resoluciones de multa impugnadas. Iannacone (2001) recuerda que en Perú circunstancias tales

como la merma de la capacidad contributiva del deudor tributario (p. 223) han servido para que el legislador extinga sanciones. En esa línea, se han emitido normas como la Ley N.º 27681, Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las deudas tributarias (RESIT), para extinguir deudas no mayores a una unidad impositiva tributaria (Ley N.º 27681, 2002) y el Decreto Legislativo N.º 1257, Decreto Legislativo que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la Sunat, para extinguir incluso deuda impugnada de personas naturales y MYPE menores de determinados montos, a fin de reactivar la economía (Decreto Legislativo N.º 1257, 2016).

- De lo señalado en los acápites anteriores pareciera que el perdón dado por la administración tributaria a raíz de la discrecionalidad de actuación tiene la naturaleza de una condonación dado que perdona multas (según el Código Tributario). Sin embargo, es claro que se presenta una limitación temporal que no tiene la condonación ejercida por una norma con rango de ley por la naturaleza de la discrecionalidad, lo cual no enerva su calidad de condonación.

Ahora bien, corresponde analizar si es válido que en el ejercicio de la discrecionalidad de actuación la administración tributaria condone una multa, teniendo en cuenta que el artículo 41 del Código Tributario indica que la condonación se realiza por una norma con rango de ley, pero sobre todo porque el literal d) del inciso 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú dispone que nadie será sancionado con una pena no prevista en la ley (Constitución Política del Perú, 1993) y ese literal se aplica a las sanciones penales y a las administrativas.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

- Las sanciones administrativas y las sanciones penales tienen una intensidad distinta en el resguardo de los bienes protegidos.

Las sanciones penales por defraudación tributaria, según Bramont-Arias y García (2013), tienen como bien protegido “el proceso de ingresos y egresos del Estado. Esto es (...) el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de los egresos” (p. 482). En tanto que las

sanciones tributarias por infracciones se aplican ante el incumplimiento de obligaciones, en su mayoría, formales que apoyan el cumplimiento de la obligación tributaria (como la presentación de las declaraciones o el registro de las operaciones), por lo que tienen relación con aquel proceso y comparten el mismo bien protegido que ese y otros delitos tributarios.

Así, no existe entre esas sanciones una diferencia cualitativa sino cuantitativa (Soler, 2011, p. 687) y, esa diferencia, puede ser también de grado (García Belsunce, 1985, p. 65). Esa diferencia de grado está referida a una distinción en la gravedad del supuesto que genera la infracción. Es más, cuando las infracciones tributarias se configuran de manera objetiva, como sucede en el Código Tributario –según el artículo 165-, surge una diferencia adicional entre las infracciones y los delitos tributarios, en la medida que en estos últimos se requiere el dolo y en los otros no.

- La pena en el derecho penal es fundamental dado que “el derecho penal se caracteriza por imponer sanciones” y “gira entorno al fin de la pena” (Bramont-Arías, 2008, p. 95), por lo que la no ejecución de la pena solo es posible en situaciones relacionadas con el carácter personalísimo de la pena (la muerte) o cuando se dan situaciones excepcionales, tales como la prescripción, la amnistía (que es el olvido de un delito para un grupo de sujetos y por razones de política general, según Bramont-Arias, 2008, p. 481 y 483) o el indulto (que es el olvido de la pena de un sujeto determinado, según Bramont-Arias, 2008, p. 483).

Mientras que la sanción por las infracciones tributarias por la influencia del derecho administrativo puede ser dejada de lado o graduada en virtud a la potestad discrecional. Es que el derecho administrativo no gira en torno a la pena sino que puede lograr la satisfacción del interés público incluso sin aplicar la sanción. De ahí la importancia de la potestad discrecional de sancionar.

- Ahora bien, el inciso d) de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala que las sanciones se deben establecer por una norma con rango de ley o un decreto legislativo. De otro lado, el numeral 1 del artículo

246 de la LPAG, el cual se aplica supletoriamente, al referirse a principio de legalidad aplicable a la potestad sancionadora administrativa indica que “Sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad.

Como se aprecia ambas normas respaldadas en la Constitución Política del Perú señalan que la sanción se establece por una norma con rango de ley y el motivo de ello es “la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos” y “para que existan preceptos jurídicos (*lex praevia*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y sepa a qué atenerse en cuanto a la responsabilidad y a una eventual sanción” (Sentencia del Tribunal Constitucional español N.º 61/1990, recogida por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 00197-2010-PA/TC).

No siendo la discrecionalidad de actuación un mecanismo para limitar al sujeto sino para liberarlo de una limitación no se atenta contra el principio de seguridad jurídica si la ley, norma habilitada para atribuirle la potestad sancionadora, es la que permite que la administración tributaria que ejerza esa potestad de manera discrecional.

- Asimismo, la reserva de ley en materia tributaria es, según el Tribunal Constitucional, “relativa” tanto en el plano horizontal –solo algunas materias están involucradas- y como en el plano vertical -grado de concreción o densidad normativa con que se deben regular determinados aspectos en una norma con rango de ley- (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 2762-2002-AA/TC). La reserva de ley relativa en el plano vertical, como indica Gamba (2008), permite no perturbar otros valores constitucionales como la eficiencia administrativa (p. 232).
- En atención a lo señalado, estimamos que cuando el Código Tributario le da a la administración tributaria la potestad discrecional de sancionar en materia

tributaria y permite que no aplique una multa (u otra sanción), está actuando al amparo de la Constitución.

Además, nótese que esa atribución de manera alguna será ilimitada. El límite de esa potestad es el interés público a que se refiere la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y el principio de juridicidad, el cual incluye el respeto al principio de razonabilidad. Es decir, no se otorga como un cheque en blanco (pedido que efectúa la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 2303-2003-AA/TC).

2.2.2 Graduación de la sanción

La potestad discrecional permite que la administración tributaria gradúe la sanción previamente establecida por la ley seleccionando los criterios que le permitan efectuar esa graduación.

Si la administración tributaria tiene la potestad discrecional de hacer lo más, es decir, no aplicar la sanción, tiene la posibilidad de hacer lo menos, que es graduar la sanción.

Sobre la graduación, el artículo 166 del Código Tributaria señala que la administración tributaria graduará las sanciones en la forma y condiciones que esta indique mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. De esa forma, emitida la resolución respectiva se pasa de la existencia de una potestad discrecional a una reglada. Esto último origina que la administración tributaria se obligue a cumplir con lo indicado en la resolución que emita.

Ahora bien, es preciso distinguir aquella manifestación de la potestad discrecional sancionatoria de los casos en que la administración tributaria participa, por indicación de la ley, en la concreción de la sanción. Como indica Calvo (2008) al comentar la normativa española, hay normas que tienen efectos antes de la sanción, es decir, en un momento relativo a la concreción de la cuantía de la multa y que no depende de la voluntad del infractor (p. 404). Esas normas no son una manifestación de la discrecionalidad sino de la posibilidad de que la autoridad administrativa, en virtud a la reserva de ley relativa en materia tributaria, pueda definir entre determinados rangos mínimos y máximos, por ejemplo, el número de días de un cierre. En nuestra legislación, la Sunat tiene la facultad de señalar los días de cierre hasta por un máximo

de 10 días calendario¹⁹, al amparo del primer acápite de las notas de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

2.3 Los medios para ejercer la potestad discrecional sancionatoria

Habiéndose evaluado los tipos de discrecionalidad y las particularidades de cada tipo, es preciso señalar que, a nuestro parecer, el medio idóneo para ejercer la potestad discrecional será aquel que garantice el cumplimiento del principio de juridicidad. Por ejemplo, facilitando que todos sean tratados cumpliendo el principio de igualdad y que se pueda realizar un control efectivo de sus derechos.

El titular de la administración tributaria, como cualquier autoridad administrativa puede emitir normas legales o normas internas en las que se basarán los actos singulares.

Las normas legales son por definición generadoras de derechos y obligaciones tanto para los obligados como para la administración tributaria; en tanto que las normas internas contienen instrucciones que están dirigidas a los funcionarios de la administración tributaria y su eficacia, según Gonzales y Lejeune (1997), queda circunscrita al ámbito interno de la Administración (p. 73).

El numeral 1 del artículo VII de la LPAG señala que “las autoridades superiores pueden dirigir u orientar con carácter general la actividad de los subordinados a ellas mediante circulares, instrucciones y otros análogos, los que sin embargo, no pueden crear obligaciones nuevas a los administrados”. Es decir, esas comunicaciones no tienen el carácter de norma legal. Sin embargo, el numeral 2 de ese artículo admite que esas normas internas pueden publicarse cuando sean de índole externa.

Sobre esas normas internas, Morón (2005) señala que se trata de actos de administración interna emitidos por autoridades superiores hacia sus subordinados, en el ejercicio de un reconocimiento de la potestad reglamentaria interna. Además, coloca como ejemplo de actos de ese tipo que se deben publicar a las circulares del sistema presupuestario o del sistema de control dirigidos a los integrantes de sistemas en otras

¹⁹ Excepto cuando se trata de la infracción tipificada en el numeral 18 del artículo 177 del Código Tributario consistente en “No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionarla información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos”.

entidades (p.101-102). Es decir, se trata de normas internas que por su contenido también son de interés fuera de la autoridad administrativa aunque solo vincula a los funcionarios.

Como se aprecia emitir una norma interna no es una opción que libremente puede adoptar la administración tributaria. Ello depende de las implicancias del tema que se regula.

En ese sentido, cuando la administración tributaria a través de la potestad discrecional de sancionar señala derechos para el infractor, consistentes en no ser sancionados o en ser sancionados con una sanción rebajada, no queda duda que se trata de disposiciones generales que deben ser de conocimiento del infractor y que, sin duda, obligan a la administración tributaria. Por lo señalado, pareciera que lo adecuado es que esas instrucciones obren en una norma legal.

Ahora bien, si no se emite una norma legal solo es posible ejercer la potestad discrecional a través de un acto singular que se base en una norma interna. En ese caso, ¿cómo garantizar que respecto del administrado se cumpla el principio de juridicidad?

En la medida que una norma interna crea obligaciones para el órgano administrativo con relación a sus administrados, el numeral 3 del artículo VII de la LPAG permite que los administrados tengan derecho a invocarlas a su favor, lo cual a nuestro parecer se puede hacer al presentar un recurso de reclamación contra la resolución que establezca la sanción o de apelación, según corresponda. El efecto de esa invocación no podría ser otro que la propia administración –también en virtud al principio de predictibilidad o confianza legítima- y el tribunal administrativo consideren lo establecido en esa norma interna.

En resumen, en este capítulo se analizó la norma que sirve de base a la potestad discrecional en materia tributaria, los tipos de potestad discrecional en materia sancionatoria con un especial énfasis en la discrecionalidad de actuación y finalmente se indicó, de manera preliminar, cuál sería el medio idóneo para que la administración tributaria ejerza la potestad discrecional.

CAPÍTULO III: MEDIOS PARA EJERCER LA POTESTAD DISCRECIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA

En el presente capítulo indicaremos los medios que usa la administración tributaria para ejercer la potestad discrecional sancionatoria en materia de tributos internos, la problemática que se ha presentado y confirmaremos sí como se indicó en el capítulo anterior de manera preliminar el medio idóneo para ello es una norma legal.

3.1 Actos singulares en base a criterios establecidos en normas internas

La administración tributaria ejerce la discrecionalidad de actuación a través de actos singulares que se basan en normas internas. Es decir, no es posible de que el funcionario adopte, a nombre de la Sunat, la decisión de aplicar o no una sanción, sin una instrucción previa. La existencia de esas instrucciones tiene por finalidad que los funcionarios den a los infractores un tratamiento similar aunque “su carácter interno” origina los inconvenientes que se indican más adelante.

Para aplicar la discrecionalidad de actuación respecto de infracciones detectadas por fedatarios fiscalizadores (como no emitir ni otorgar comprobante de pago²⁰), el acto singular que se emite para ello es el acta preventiva, la cual se emite al amparo del artículo 7 del Decreto Supremo N.º 086-2003-EF²¹.

Respecto de las otras infracciones no se ha regulado la emisión de un acto singular para ejercer la discrecionalidad de actuación. Sin embargo, cuando se trata de infracciones detectadas en un procedimiento de fiscalización, el resultado del requerimiento, a que se refiere el artículo 6 del Decreto Supremo N.º 085-2007-EF²², o el requerimiento con las conclusiones del procedimiento de fiscalización, a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario y el artículo 9 del Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, pueden ser los medios para que la administración tributaria señale que no se

²⁰ Tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

²¹ Publicado el 16 de junio de 2003.

²² Publicado el 29 de junio de 2007.

aplicará la sanción. Si a pesar de indicarse esa decisión la administración tributaria emite una resolución de multa, estimamos posible su impugnación basándose en el principio de predictibilidad y confianza legítima, contemplado en el numeral 1.15 de la Norma IV de la LPAG, en la medida que se estaría pretendiendo desconocer un acto propio.

Por otro lado, si se trata de infracciones respecto de las cuales no se emiten actas probatorias ni requerimientos, como la consistente en no presentar la declaración que contenga determinación de la deuda (numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario), no se contará con actos singulares que evidencien que se ha ejercido la discrecionalidad de actuación. En ese caso ¿qué sucede si el infractor paga una multa y después conoce que una norma interna determinó que no se aplique en virtud de la discrecionalidad de actuación? Consideramos que, según el numeral 3 del artículo VII del Título Preliminar de la LPAG, el infractor que cumplió con lo requerido por esa norma interna para no ser sancionado, puede invocarla para sustentar la presentación del medio impugnatorio respectivo y solicitar la devolución de lo pagado teniendo en cuenta la norma interna condonó las sanciones.

En este punto, es preciso indicar que cuando se ha puesto en conocimiento del Tribunal Fiscal que la Sunat no ha aplicado una norma interna y, a consecuencia de ello, se ha impuesto una sanción que no debió aplicar, ese tribunal ha indicado en que esa norma no lo vincula (por ejemplo, en las Resoluciones N.ºs 0023-10-2015 y 07256-10-2015). Por ello, se limita a aplicar lo dispuesto en el Código Tributario y a confirmar las resoluciones emitidas. La pregunta que surge en ese caso es ¿por qué no se aplicó el numeral 3 del artículo VII del Título Preliminar de la LPAG que permite que el sujeto invoque una norma interna cuando establece una obligación para la autoridad administrativa a favor del administrado? Esa invocación no puede tener otro propósito que permitir que un tribunal administrativo adopte las medidas para que ese sujeto sea tratado como otros lo han sido, es decir, que se realice una interdicción de la arbitrariedad. Nótese que el Tribunal Constitucional señaló en la sentencia recaída en el expediente N.º 04293-2012-PA/TC que los tribunales administrativos no pueden efectuar un control difuso pero que deben respetar la Constitución y la interdicción de la arbitrariedad proviene de la carta magna.

Ahora bien, las normas internas que emite la administración tributaria para establecer los criterios para la aplicación de la discrecionalidad de actuación en los

últimos años han cambiado de denominación y han sido “difundidas” con ciertas variantes, tal como se indica a continuación:

3.1.1 Antecedente

Hasta el 2014, cuando la Alta Dirección de la Sunat estaba conformada por el Superintendente Nacional, la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos y la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas²³, aquella superintendencia nacional adjunta emitió para ejercer la discrecionalidad de actuación normas internas denominadas circulares²⁴, al amparo del numeral 4 del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 093-97/SUNAT²⁵. Esas normas internas, según ese numeral, tenían por finalidad “establecer instrucciones y procedimientos tributarios que deban ser de conocimiento del personal de la Sunat para el cumplimiento de sus funciones” (Resolución de Superintendencia N.º 093-97/SUNAT, 1997), por lo que no eran publicadas ni difundidas por otro medio por la Sunat.

Con la emisión de dichas circulares la administración tributaria trasladaba instrucciones a sus funcionarios para que no apliquen determinadas infracciones si se daban ciertas condiciones y evitaba que esas instrucciones sean conocidas por los infractores para no desalentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, como es evidente, esas instrucciones también plasmaba el derecho del contribuyente a que se le extingan las sanciones por las infracciones en las que incurrió. En esa medida, si bien la administración tributaria optó por establecer criterios generales para tratar a todos los sujetos por igual no consideró que plasmar esos criterios en normas internas dificultaba o impedía que el infractor pudiera controlar su cumplimiento a través de los mecanismos que le permiten ejercer su derecho a la defensa. Es más, como conseguir que los infractores cumplan con los criterios señalados en esas circulares –en algunos casos consistentes en subsanar una situación de un plazo específico- si los funcionarios no podían revelar las normas internas. Probablemente, la discrecionalidad de actuación no debió contemplar criterios como

²³ Según el Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat, aprobado por el Decreto Supremo N.º 115-2002-PCM publicado el 28 de octubre de 2002.

²⁴ Esa situación quedó en evidencia cuando algunos contribuyentes las invocaron en el Tribunal Fiscal y en el Tribunal Constitucional.

²⁵ Publicada el 4 de noviembre de 1997.

esos, dado que se debía partir de la premisa que el infractor no conocía ni iba conocer esas infracciones.

3.1.2 Resoluciones emitidas actualmente

La estructura orgánica de la Sunat, definida en el artículo 5 del Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 122-2014/SUNAT²⁶, contempla como parte de la Alta Dirección al Superintendente Nacional, un Comité Directivo y cuatro Superintendencias Nacionales Adjuntas, de las cuales tienen relación con la materia tributaria la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa y la Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico.

Sobre la potestad discrecional en materia sancionatoria tributaria, la Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico tiene, según el inciso ee) del artículo 12 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, la función de “definir los criterios respecto de la aplicación discrecional de sancionar”; en tanto que la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa tiene, según el inciso d) del artículo 14 de ese mismo reglamento, la función de “(...) emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias” (Resolución de Superintendencia N.º 122-2014/SUNAT, 2014).

Al amparo del inciso d) del artículo 14 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, se han emitido resoluciones de superintendencia nacional adjunta operativa con los matices siguientes:

Un **primer grupo** está conformado por Resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que fueron comunicadas solo a los funcionarios de la Sunat. Más adelante, esas resoluciones fueron difundidas por la web de la Sunat y posteriormente, fueron incorporadas en la Resolución de Superintendencia N.º 200-2016/SUNAT²⁷ que decide “publicar” las resoluciones de superintendencia nacional adjunta operativa que disponen aplicar la facultad discrecional de sancionar. Esta última

²⁶ Publicado el 1 de mayo de 2014.

²⁷ Publicada el 12 de agosto de 2016.

resolución fue emitida en virtud al artículo 12 y la quinta disposición complementaria final del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-2009-JUS²⁸, normas que, según la Sunat, la facultaban “a publicar en el diario oficial El Peruano las resoluciones administrativas cuyo contenido sea esencialmente informativo” (Resolución de Superintendencia N.º 200-2016/SUNAT, 2016).

El artículo 12 del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general, señala que “Los actos o resoluciones administrativas, cuyo contenido sea esencialmente informativo, podrán ser publicados en el Diario Oficial El Peruano, cuando la difusión se justifique por razones de la actividad o acción a realizarse”, (Decreto Supremo N.º 001-2009-JUS, 2009). El propósito de ese artículo es, según su exposición de motivos, referirse “a actos particulares”, lo que motiva que el pago por su publicación sea realizado por quien decidió publicarlo.

Además, la quinta disposición de ese decreto señala que “los actos administrativos, actos de administración interna y resoluciones administrativas que vinculan a sus órganos, funcionarios o servidores, con o sin vínculo laboral vigente, no requieren de publicación obligatoria (...)” (Decreto Supremo N.º 001-2009-JUS, 2009).

Es claro que los actos que plasman la discrecionalidad de actuación no están únicamente vinculados a los funcionarios ni son actos particulares. En esa línea, no corresponde emitir normas internas para determinar los criterios usados para la discrecionalidad de actuación, dado que ese tipo de disposiciones tienen carácter general. Ese carácter fue reconocido el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N.º 00937-2013-PHD/TC al señalar que esas normas contenían:

una suerte de beneficio tributario que la Sunat *motu proprio*” implementó a favor de contribuyentes que habían incurrido en determinadas infracciones pero que corregían su conducta según lo indicado por la circular, por lo que de su contenido era claro que su aplicación era general y que no revelaba la existencia de una estrategia legal aplicable a un expediente administrativo en trámite, como solicita la ley que invocó la

²⁸ Publicado el 15 de enero de 2009.

Sunat (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 00937-2013-PHD/TC).

De emitirse normas internas, en virtud al numeral 3 del artículo VII de la LPAG, el infractor puede invocarlas a través de la presentación del medio impugnatorio respectivo.

Ahora bien, ¿qué efectos tributarios tiene la difusión de las normas internas por la web o mediante una resolución de superintendencia?

La norma interna con la instrucción de aplicar la discrecionalidad de actuación rige desde que los funcionarios que la debían aplicar tomaron conocimiento de ella. La difusión de su contenido por un medio no oficial únicamente permite que los infractores tengan acceso a esas normas y recoge el criterio vertido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N.º 00937-2013-PHD/TC antes indicada, en el sentido que no existe sustento alguno para negar el acceso de los contribuyentes a su contenido.

Ahora bien, cuando la norma interna que indica en qué supuestos no se de aplicar la sanción se traslada a una norma de carácter general, es decir en una resolución de superintendencia y esta se publica en el diario oficial El Peruano, estamos por su contenido y forma ante una norma jurídica. Como diría Rubio (2005), basándose en sentencias del Tribunal Constitucional:

La vigencia de una norma jurídica depende de que haya sido aprobada y promulgada por los órganos competentes, y que haya sido publicada cumpliendo el mandato del artículo 51 de la Constitución. Sólo entonces, la norma será eficaz. (...) que una norma sea eficaz quiere decir que es de cumplimiento exigible. (p. 9).

En esa medida, estimamos que a partir de esa fecha se emitió una norma legal que contiene las instrucciones sobre la discrecionalidad de actuación que, ahora de manera explícita, vincula incluso al Tribunal Fiscal. Una norma legal que debió tener en su texto esas instrucciones y no en documentos que obran en la página web de la Sunat.

Un **segundo grupo** de resoluciones está conformado por las Resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que se publicaron en el diario oficial El Peruano señalando que su contenido tenía carácter informativo al amparo de la quinta disposición complementaria final del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de

carácter general. Una de esas resoluciones es la N.º 039-2016-SUNAT/600000²⁹ que aplica la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones.

En este caso, al igual que en la resolución de superintendencia comentada en los párrafos anteriores, estamos ante una norma legal que vincula explícitamente al Tribunal Fiscal. Es más, esta resolución fue emitida considerando en su texto las instrucciones normativas y sin remitirse a normas contenidas en un enlace adicional.

De lo señalado, es claro que, por el contenido de las instrucciones dadas para ejercer la discrecionalidad, lo que corresponde es que la administración tributaria emita normas legales para plasmar los criterios que usa para ejercer esta modalidad de discrecionalidad. Además de ser ese el medio adecuado para tal ejercicio por el contenido de sus disposiciones, ante su emisión el Tribunal Fiscal no tendrá duda de su vinculación con lo ahí establecido y el infractor tiene un mecanismo para realizar un control efectivo de los derechos que adquiere a partir de esa norma, incluso cuando no corresponda que se le emitan actas preventivas o requerimientos para dejar constancia de las infracciones que cometió.

3.2 Normas internas

El artículo 166 del Código Tributario señala, como indicamos antes, dos manifestaciones de la discrecionalidad, no sancionar y graduar las sanciones. Sobre la primera manifestación no señala el medio que se usa para ejercerla mientras que sobre la graduación indica expresamente que la administración tributaria debe emitir una resolución de superintendencia o una norma de rango similar.

Tal como sucede con la discrecionalidad de actuación, la graduación de sanciones contiene normas de aplicación general. Así, existen derechos de los administrados y obligaciones a cargo de la administración tributaria. En esa línea, emitir una resolución de superintendencia es lo que corresponde.

La resolución que gradúa las sanciones fija los parámetros o los criterios objetivos respectivos o tramos menores a la sanción. Actualmente, está vigente la Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT que aprobó el Régimen de

²⁹ Publicada el 19 de agosto de 2016.

Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, norma que gradúa sanciones e incluso determina que se apliquen en algunos casos.

Al amparo de esa resolución, el funcionario que emite, de corresponder, la resolución que establece la sanción se limita a considerar aquello que señale aquella norma. Por ejemplo, si el sujeto que incurrió en una infracción cumple con regularizar la obligación incumplida dentro del plazo señalado en la resolución, se le debe emitir una multa con la rebaja que señala la resolución. Es decir, no estamos ante una graduación que le permita al funcionario darle un peso determinado a los criterios de acuerdo al caso. Esto último sucede cuando el órgano resolutorio colabora con la concreción de la sanción al amparo del Código de Protección y Defensa del Consumidor, aprobado por la Ley N.º 29571³⁰. Dicho órgano se adapta a las particularidades que se presentan en cada caso para establecer la sanción respecto de una misma infracción. En este caso se reduce la libertad de ese órgano para realizar esa graduación sin eliminarla.

En materia tributaria la graduación se da respecto de una sanción ya establecida por la ley y, sin perjuicio de que se revise el monto de las multas para que se tengan en cuenta elementos adicionales que permitan considerar el nivel de ingresos de cada infractor, estimamos adecuado que se establezcan criterios fijos para la graduación. De esa forma se impide que el funcionario realice una evaluación subjetiva que origine un tratamiento discriminatorio.

3.3 Aspectos a tomar en cuenta para ejercer la potestad discrecional mediante una norma legal

La emisión de una norma legal para el ejercicio de la potestad discrecional de sancionar en sus dos manifestaciones debe tomar en cuenta, por lo menos, lo siguiente:

- La armonización del Régimen de Gradualidad de las Sanciones y las normas destinadas a aplicar la discrecionalidad de actuación.

³⁰ Publicado el 1 de setiembre de 2010.

- La decisión de no sancionar determinadas infracciones tributarias por largos periodos de tiempo puede originar que se cuestione si deben o no mantenerse esas infracciones.
- La exposición de motivos de la norma que se emita debe contar con todos los elementos que permitan concluir que los criterios para la discrecionalidad se enmarcan en el principio de juridicidad (es decir, los criterios deben ser razonables y no revelar un tratamiento discriminatorio). A ese documento se puede acceder por el principio de acceso público a la información.



CONCLUSIONES

- La Administración Pública, ya sea que use potestades regladas o discrecionales, debe actuar según la normativa vigente (leyes y normas infralegales) y el derecho (derechos, valores y principios constitucionales), es decir en virtud al principio de juridicidad. Ese principio incluye, entre otros, el respeto a los principios de razonabilidad e igualdad. La razonabilidad de la actuación discrecional permite que se deje de lado una sanción cuando no sancionar o graduar la sanción es el instrumento para lograr objetivos más relevantes para el derecho tributario como propiciar un cambio en el comportamiento futuro del infractor u obtener la obligación debida aunque de manera tardía.
- La obligación de aplicar a la materia tributaria los criterios de graduación señalados en la LPAG como parte del principio de razonabilidad impedía que la administración tributaria siga aplicando criterios destinados a propósitos distintos a buscar la proporcionalidad de la sanción. Esa fue una muestra de que en materia tributaria el establecimiento de los criterios de graduación debe ser una facultad de la administración tributaria, entre otros, por su especialidad.
- La actuación discrecional de la autoridad administrativa permite que esta colabore con el legislador ante la imposibilidad práctica y/o técnica de detallar todos los aspectos requeridos, que se gestionen con eficiencia los recursos del Estado para sancionar aquello que tenga prioridad, que se logre economía en la recaudación o proteger el interés fiscal y que se adopten decisiones inmediatas.
- La potestad discrecional se viene ejerciendo a través de normas legales y de actos singulares que se basan en “normas internas”. En ambos la motivación suficiente es indispensable. Cuando se emite una norma es preciso que la exposición de motivos proporcione a quien la lea el sustento de la medida y cuando se emite un acto singular basado en normas internas que se considere lo señalado en esas normas y la justificación respectiva, teniendo en cuenta que el Tribunal Constitucional ha indicado que no existe justificación alguna para que esas normas sean tratadas como información reservada.

- Las actuaciones realizadas en aplicación de potestades discrecionales son pasibles de control en vista que ello corresponde a la esencia del Estado Constitucional de Derecho. En esa medida, estando el Estado sometido al principio de juridicidad, corresponde que el control de esas actuaciones se realice en sus elementos reglados y discrecionales usando dicho principio.
- La norma VI del Título Preliminar del Código Tributario reconoce el sometimiento de quien actúa con potestades discrecionales a la ley y al derecho teniendo como guía el interés público, concepto jurídico indeterminado que no reduce el alcance de la discrecionalidad sino que la orienta; en tanto que los artículos 82 y 166 del mismo código reconocen la potestad discrecional de sancionar y sus manifestaciones (no sancionar y graduar).
- La discrecionalidad de actuación origina que la administración tributaria a través de una resolución de superintendencia o de un acto singular basado en normas internas, condone las sanciones, ya que el perdón se realiza después de que el infractor se hace acreedor a la sanción y porque así lo señala el artículo 41 del Código Tributario. Así, tratándose de la discrecionalidad no se necesita una ley para condonar las sanciones por lo siguiente: las sanciones tributarias y penales protegen el mismo bien jurídico pero la primera con menor intensidad que la segunda; la pena es el centro del derecho penal pero no el centro del derecho tributario; la pena se establece por ley, según el Tribunal Constitucional por seguridad jurídica en campos limitativos de derechos, la discrecionalidad concede derechos; la reserva de ley en materia tributaria es relativa en el plano horizontal (en esta materia) y en el plazo vertical (menor densidad para no perturbar la eficiencia administrativa) y la discrecionalidad es guiada por el interés público y el principio de juridicidad.
- La potestad discrecional que permite que la autoridad administrativa gradúe las sanciones se diferencia de la participación en la concreción de la sanción en que esta última se realiza para definir la cuantía de la sanción y la primera luego de definida esa cuantía.
- Para aplicar la discrecionalidad de actuación el fedatario fiscalizador emite un acta preventiva; mientras que tratándose de infracciones no detectadas por ese sujeto no se indica en la normativa cual será el instrumento para ello pero si han sido detectadas en un procedimiento de fiscalización se puede usar el resultado del

requerimiento o el requerimiento con las conclusiones del procedimiento de fiscalización. Si a pesar de ello la administración tributaria procede a sancionar, se puede invocar el principio de predictibilidad y confianza legítima, contemplado en el numeral 1.15 de la Norma IV de la LPAG, en la medida que se estaría desconociendo un acto propio.

- Cuando el numeral 3 del artículo VII del Título Preliminar de la LPAG señala que una norma interna puede ser invocada si establece obligaciones a los órganos administrativos en su relación con los administrados, entendemos que permite que un tribunal administrativo aplique lo señalado en esa norma, de manera tal que se realice una interdicción de la arbitrariedad, en atención a que ese tribunal puede efectuar el control para que se respete la Constitución aunque sin realizar un control difuso.
- La emisión de normas internas para definir los criterios para aplicar la discrecionalidad de actuación permitió establecer criterios generales para tratar a todos los sujetos por igual; sin embargo, esa no era la vía que adecuada para fijar esos criterios dado que esas disposiciones, por su contenido (derechos para el administrado y por consiguiente obligaciones para la autoridad administrativa) debían ser parte de una norma legal. Es más, al no ser públicas el administrado no podía hacer un control de su aplicación y al no ser una norma legal el Tribunal Fiscal señalaba que no estaba vinculado a esa norma. Esa situación no se superó con la difusión por canales no oficiales de esas normas.
- La resolución de superintendencia que publica, con carácter informativo, normas internas que señalan criterios para regular la discrecionalidad de actuación tiene el carácter de una norma legal, por su contenido (disposiciones de carácter general) y forma (fue publicada en el diario oficial El Peruano). Lo mismo sucede con las resoluciones de superintendencia nacional adjunta operativa que regularon la aplicación de la discrecionalidad de actuación. Esas normas son parte del ordenamiento jurídico y por lo tanto vinculan al Tribunal Fiscal.
- La potestad discrecional de sancionar se debe ejercer a través de una norma legal emitida por la autoridad administrativa, ya sea que se trate de no aplicar una sanción o de graduarla, en vista que su regulación contiene derechos para el administrado y como contra partida obligaciones para la administración tributaria, que esa

regulación debe vincular al Tribunal Fiscal y que el administrado debe estar en capacidad realizar el control respectivo. Sin embargo, la emisión de una norma legal no es suficiente, es preciso que el Código Tributario contemple claramente que el Tribunal Fiscal puede hacer un control sobre cómo se ejerce la discrecionalidad la administración tributaria.



REFERENCIAS

- Arancibia Cueva, M (Segunda quincena marzo, 2004). La Compensación y la Condonación como medios de extinción de la Obligación Tributaria. *Actualidad Empresarial* (59), I-14 – I – 18. [Versión PDF]. Recuperado de http://aempresarial.com/servicios/revista/59_1_QDRQQTVHBSTEPRDQWEDCJQBHVVRGNZMMQQDGHXCOZUHDJYHAULE.pdf
- Bramont Arias Torres, L. y García Cantizano, M. (2013). *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, (6.^a ed.). Lima: Editorial San Marcos.
- Bravo Cucci, J. (2006). *Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del estado en materia administrativa. Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Lima: Gaceta Jurídica, UNMSM Facultad de Derecho, Tribunal Constitucional del Perú y Centro de Estudios Constitucionales.
- Calvo Ortega, R. (2008). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario Parte general II. Derecho Presupuestario*, (12.^a ed.). Pamplona: Thomson Civitas.
- Cassagne, J. (2008a). La discrecionalidad administrativa. *La Ley*, 2008, 1-21. Recuperado del sitio de Internet de Cassagne Abogados <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones.asp?mes=&anio=&autor=1>.
- Constitución Política del Perú de 1993 (30 de diciembre de 1993). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Cabanellas de Torres, G. (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. 30^a. Buenos Aires: Heliasta.
- Decreto Legislativo N.º 501, Promulgan Decreto Legislativo sobre la Ley General de Superintendencia de Administración Tributaria. (1 de diciembre de 1998). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Legislativo N.º 1311, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. (30 de diciembre de 2016). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Supremo N.º 001-2009-JUS, Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general. (15 de enero de 2009). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Decreto Supremo N.º 115-2002-PCM, aprueban el Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (28 de

octubre de 2002). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.

Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el texto único ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.

Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, Decreto Supremo que aprueba el texto único ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. (20 de marzo de 2017). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.

Dromi, J. (1992). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial de Alfredo y Ricardo Depalma.

Dromi, J. (2005). *Derecho Administrativo*, (1.^a ed. Peruana). Lima: Gaceta Jurídica.

Gamba Valega, C. (1999). Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (37). 101 – 117. [Versión PDF]. Recuperado de www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev37_CGV.pdf.

Gamba Valega, C. (junio, 2008). Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia. *PT – Precios de Transferencia*, 229 – 261. [Versión PDF]. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1640_08_Gamba.pdf.

García Belsunce, H. (1985). *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Ed. Depalma.

García de Enterría, E. y Fernández, T. (2006). *Curso de Derecho Administrativo*, (12.^a ed.). Lima: Palestra.

García Novoa, C. (junio, 2012). La discrecionalidad en materia tributaria. Ponencia presentada en el *I Congreso Internacional de Derecho Tributario. 6 al 8 de junio*. Panamá, 1-23. Recuperado de <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-congreso-internacional-de-derechotributario/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>.

Gonzales, E. y Lejeune, E. (1997). *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.

Huamaní Cueva, R. (2011). *Código Tributario comentado*. Lima: Juristas Editores.

Iannacone Silva, F. (2001). *Código Tributario comentado*. Lima: Grijley.

Illanes, L. (1981). *El control de los impuestos en los países en desarrollo de América*. (IV). España: Instituto de Capacitación Tributaria de la Secretaría de Estado de Finanzas.

- Jinesta, E. (setiembre, 2009). Reglamento, circulares e instrucciones: Como fuente de Derecho Administrativo en Costa Rica. Actas del *VIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. 14 al 19 de setiembre*. Panamá. Recuperado de <http://www.ernestojinesta.com/REVISTAS/REGLAMENTOS,%20CIRCULARES%20E%20INSTRUCCIONES:%20COMO%20FUENTE%20DE%20DERECHO%20ADMINISTRATIVO%20EN%20COSTA%20RICA.PDF>.
- Ley N.º 29571, Código de Protección y Defensa del Consumidor. (1 de setiembre de 2010). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Madau Martínez, M. (1999). Aplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en la Ley 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General en el ámbito tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (56).201–270. [Versión PDF]. Recuperado de <http://www.ipdt.org/publicaciones/detalle/91>
- Martín Queral J., Lozano Serrano C., Gasado Ollero, G. y Tejerizo Lopez, J. (2014). *Curso de Derecho Financiero Tributario*, (25.ª ed.). Madrid: Editorial Tecnos.
- Morón Urbina, J. (2005). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, (4.ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Muñoz-Najar Bustamante, M. “Código Tributario”. (diciembre, 1995). La discrecionalidad administrativa en el Código Tributario peruano. [Versión PDF]. *Cuadernos Tributarios*, (19 y 20), 225–233. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf
- Ramírez Torrado, M. Postura de la Corte Constitucional Colombiana en relación al Poder sancionador de la Administración. (2013). Recuperado en <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/04/doctrina35802.pdf>
- Resolución N.º 03272-3-2009. (Lima). (2009). Tribunal Fiscal. Sala 3. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: <http://www.tc.gob.pe>.
- Resolución N.º 0023-10-2015. (Lima). (2015). Tribunal Fiscal. Sala 10. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: <http://www.tc.gob.pe>.
- Resolución N.º 07256-10-2015. (Lima). (2015). Tribunal Fiscal. Sala 10. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: <http://www.tc.gob.pe>.
- Resolución de Superintendencia N.º 093-97/SUNAT, establece normas que regulan emisión de pronunciamientos en materia tributaria y de aquellos referidos a la organización interna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). (4 de noviembre de 1997). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT, Reglamento del régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario. (31 de marzo de 2007). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.

- Resolución de Superintendencia N.º 122-2004/SUNAT, Aprueban el nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT. (1 de mayo de 2014). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Resolución de Superintendencia N.º 200-2016/SUNAT, Publicación de Resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa que disponen aplicar la facultad discrecional de no sancionar. (12 de agosto de 2016). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N.º 039-2016/SUNAT/600000, disponen la aplicación de la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones. (19 de agosto de 2016). Recuperado del sitio en internet del Sistema Peruano de Información Jurídica <http://www.spij.minjus.gob.pe>.
- Robles Moreno, C. (abril 2006). La condonación en materia tributaria. *Actualidad Empresarial*, (118), I-1 – I-3- [Versión PDF]. Recuperado de http://aempresarial.com/web/revitem/1_1444_12510.pdf.
- Robles, C, Ruiz de Castilla, F, Villanueva, W. y Bravo, J. (2014). *El Código Tributario: Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico.
- Rojo Martinez, P. (2006). Las prerrogativas de la Administración. En J. Danos (Comp). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller* (pp. 479-489). Perú: Palestra Editores.
- Rubio Correa, M. (1999). Estudio de la Constitución Política de 1993. [versión PDF]. Recuperado en <http://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/68>
- Rubio Correa, M. (2005). La vigencia y validez de las normas jurídicas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. [versión PDF]. *Themis*, (51), 7–18. Recuperado en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis>
- Sentencia recaída en el expediente N.º 2762-2002-AA/TC. (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Pleno. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en el expediente N.º 2303-2003-AA/TC. (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Sala primera. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en el expediente N.º 0090-2004-AA/TC. (Lima). (2004). Tribunal Constitucional. Pleno. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en expediente N.º 01803-2004-AA. (Junín). (2005). Tribunal Constitucional. Sala primera. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

- Sentencia recaída en expediente N.º 2192-2004-AA/TC. (Tumbes). (2005). Tribunal Constitucional. Sala primera. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en el expediente N.º 0606-2004-AA/TC. (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Sala segunda. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en el expediente N.º 2192-2004-AA/TC. (Tumbes). (2005). Tribunal Constitucional. Sala primera. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en expediente N.º 04168-2006-PA/TC. (Lambayeque). (2008). Tribunal Constitucional. Sala segunda. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en expediente N.º 00081-2008-PA/TC. (Tacna). (2007). Tribunal Constitucional. Pleno. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 00197-2010-PA/TC. (Moquegua). (2010). Tribunal Constitucional. Segunda sala. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N.º 04293-2012-PA/TC. (Loreto). (2014). Tribunal Constitucional. Pleno. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Sentencia recaída en expediente N.º 00937-2013-PHD/TC. (Piura). (2014). Tribunal Constitucional. Sala primera. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.
- Soler, O. (2011). *Tratado de Derecho Tributario. Económico – Constitucional – Sustancial – Administrativo - Penal*, (4.ª ed.). Buenos Aires: La Ley.
- Uriol Egido, Carmen. (2002). La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general. [versión PDF]. *Documentos*, 29(2), 1-60. Recuperado en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/202_29.pdf.
- Villanueva Barrón, C. (2011). La discrecionalidad de la Administración Tributaria. *Actualidad Empresarial*, (240), I-12–I-14. Recuperado de http://aempresarial.com/web/revitem/1_12932_11887.pdf.
- Villanueva Gutierrez, W. (2014). Libro Tercero (.) Los procedimientos tributarios. *Código Tributario – Doctrina y comentarios*. (3.ª ed.) (pp. 753-772). Perú: Instituto Pacífico Editores.
- Villegas Lévano, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. *Lex*, 13(16), 241-277. doi:10.21503/lex.v13i16.859.

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, (8.^a ed.).
Buenos Aires: Astrea.



BIBLIOGRAFÍA

- Carvalho, P. (2003). *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra.
- Bueno Vásquez, A. (junio, 2014). Derecho al acceso a las circulares elaboradas por SUNAT. *Revista Caballero Bustamante*. Recuperado de http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2014/ecbaldia_170614_rtf.df
- Cassagne, J. (2008b). La prohibición de arbitrariedad y el control de la discrecionalidad administrativa en el Poder Judicial. *La Ley*, 2008, 1-22. Recuperado del sitio de Internet de Cassagne Abogados <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones.asp?mes=&anio=&autor=1>.
- De la Vega, B. (2013). La Discrecionalidad de la Administración Tributaria y el Procedimiento de Fiscalización en la legislación comparada. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (56). 15–71. [Versión PDF]. Recuperado de <http://www.ipdt.org/publicaciones/detalle/91>.
- Delgado Sancho, C. (2011). Elementos constitutivos de la infracción tributaria. *Crónica Tributaria*, (139). 59-77. [Versión PDF]. Recuperado de http://www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/CT_139.aspx.
- Fonrouge, C. (1997). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones De Palma.
- Gamba Valega, C. (2013). Los procedimientos tributarios a la luz del procedimiento administrativo general. La necesidad de “acomodar” las actuaciones de las administraciones tributarias a las exigencias de un “Estado Democrático”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (56). 73–135. [Versión PDF]. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev56_Gamba.pdf.
- García de Enterría, E. (2004). *Democracia, Ley e inmunidades*. Lima: Palestra Editores.
- Garrido Falla, F., Palomar Olmeda, A. y Lozada Gonzales, H. (2006). *Parte general: conclusión*. Madrid: Tecnos.
- Guarnizo, A. (agosto 2016). Reglas sobre facultad discrecional de la SUNAT para sancionar ciertas infracciones: ¿acto de ordenamiento interno o acto normativo. Blog BDO Perú. Recuperado en <http://www.bdo.com.pe/es-pe/blogs/blog-bdo-peru>
- Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. (2008). *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Navarra: Thomson. Aranzadi.
- Mendez Moreno, A. (2006). *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*. Madrid: Lex Nova.
- Pérez Royo, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (18.^a ed.)

Resolución N.º 03272-3-2009. (Lima). (2009). Tribunal Fiscal. Sala 3. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: <http://www.tc.gob.pe>.

Rosembuj, T. (1993). Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (25), 41–53. [Versión PDF]. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev25_TRR.pdf

Sentencia recaída en expediente N.º 06089-2006-PA/TC. (Tacna). (2007). Tribunal Constitucional. Pleno. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe>.

Sentencia de Corte Suprema de Justicia del 1 de febrero de 2017 recaída en el expediente N.º 005091-2016. (Lima). (2017). Recuperado en <https://vlex.com.pe/vid/664583685>.

