

# Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria

MAURICIO MUÑOZ-NÁJAR BUSTAMANTE\*  
Intendente Nacional Jurídico  
SUNAT

ALFREDO F. SORIA AGUILAR  
Miembro del Consejo Editorial  
Revista Derecho y Sociedad

## 1. Introducción

Desde la inclusión de las facultades discrecionales de la Administración en nuestro Código Tributario, se ha sostenido errónea y recurrentemente que éstas constituyen una carta blanca en favor del ente administrador de los tributos, quien con un amplio margen de decisión, podría inclusive decidir arbitrariamente los diferentes temas de su competencia.

Este error de concepto, tal vez sea consecuencia del escaso tratamiento doctrinario como jurisprudencial existente. Por ello, este artículo, pretende contribuir al debate, esbozando algunas precisiones respecto a la concepción de la facultad discrecional. Como es evidente, por la extensión del presente, no pretendemos agotar la discusión acerca del tema de la discrecionalidad en el ámbito tributario, sino simplemente pretendemos brindar la opinión a título personal de sus autores.

## 2. Precisiones Preliminares

### 2.1. La Administración Tributaria

Inmersa dentro de lo que se denomina la Administración Pública, la Administración Tributaria "es el órgano ejecutivo del Estado que tiene la responsabili-

dad esencial de administrar el cumplimiento de las leyes impositivas, tratando de lograr la mayor recaudación de los tributos legalmente establecidos por un lado, y por otro asegurar la correcta aplicación de la política tributaria definida por los organismos competentes del Estado"<sup>1</sup>. El rol que cumple la Administración Tributaria, le permite al Estado lograr los objetivos sociales y económicos encaminados al logro del bienestar general que constituye el eje primordial de todo Estado de Derecho.

Cabe precisar que, si bien la Administración Tributaria se encarga de la recaudación de recursos del Estado, debe cumplir dicha función teniendo en cuenta otros factores. Es decir, el objetivo no es recaudar por recaudar, pues "la mejor Administración Tributaria no es necesariamente aquella que obtiene mayores ingresos"<sup>2</sup>.

### 2.2. Estructura Organizativa de la Administración Tributaria:

Para llevar a cabo sus funciones la Administración Tributaria requiere de toda una organización que involucra la agrupación y descripción de tareas, la asignación de responsabilidades, así como el planeamiento de todos los mecanismos que le permitirán una gestión eficaz para sus relaciones con los

\* El presente artículo refleja estrictamente las opiniones personales de sus autores y no compromete en nada a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT.

<sup>1</sup> VARGAS CALDERON, Víctor. La Administración Tributaria en el Perú. . En Cuadernos Tributarios N° 12. Diciembre de 1991. p.93.

<sup>2</sup> REVILLA VERGARA, Adrián. Administración Tributaria. . En Cuadernos Tributarios N° 19 y 20 . Julio y Diciembre de 1995. p.123.

administrados. En ese sentido, "el marco formal de las instituciones que administran tributos requiere de una estructura de organización que permita desarrollar en forma eficiente las diversas funciones que competen a la Administración. Esta estructura debe contener una clara delimitación de las responsabilidades de cada área, del rol que a cada una le corresponde y la forma de interrelacionarse, todo ello, encaminado a lograr el cumplimiento de la misión institucional"<sup>3</sup>.

En el cumplimiento de sus funciones, la Administración Tributaria realiza actividades complejas, es decir, diversas tareas orientadas todas ellas a determinar quienes son los obligados a pagar los tributos; la exacta cuantía de los mismos; y su oportuno ingreso al Tesoro Público.

Dentro de la estructura organizativa de la Administración, no todos los operadores tienen similares funciones y como consecuencia de ello, se evidencia una clara separación entre funciones operativas (de ejecución), y las de dirección.

Como funciones de dirección se comprenderán aquellas que están dirigidas a la buena marcha de la Administración Tributaria, tales como: la definición de políticas y objetivos específicos institucionales; el planeamiento estratégico, a corto, mediano y largo plazo; el manejo y definición del presupuesto, así como la programación de las tareas a realizar en el corto plazo; el control supervisión y evaluación de la ejecución presupuestaria de las actividades; elaboración de normas, directivas y procedimientos para la mejor marcha administrativa de la institución.

Por otro lado, son funciones de ejecución u operación, "aquellas que directamente están orientadas al logro de los objetivos propuestos en función del cumplimiento de las obligaciones tributarias"<sup>4</sup>.

Dentro de la estructura orgánica de la Administración Tributaria, en el caso de la SUNAT, es el Superintendente Nacional quien ejerce la máxima autoridad,

y detenta las funciones de dirección del ente administrativo. Orgánicamente debajo de su ubicación jerárquica, se encuentran los Intendentes Nacionales quienes también asumen funciones de dirección en sus respectivas competencias.

## 2.3. Facultades de la Administración Tributaria

La creación del organigrama estructural de la Administración, implica necesariamente, la determinación de funciones y de facultades para hacer viable el funcionamiento del órgano administrativo.

En el ejercicio de las funciones conferidas y en el campo de su competencia, los órganos administrativos actúan dentro de un marco de legalidad. Como es evidente, su actuación, no puede exceder de los parámetros establecidos por las normas superiores de carácter reglamentario, legal o constitucional que establecen los límites dentro de los cuales pueden actuar los órganos de la Administración.

Las facultades de la Administración deben someterse al marco jurídico establecido por dichas normas superiores. Por ello, es importante establecer la vinculación o dependencia que existe entre las facultades de la Administración y las normas superiores, que guían o establecen el marco para su actuación. En la medida que respeten o transgredan el marco de actuación conferido se podrá analizar la validez o invalidez de los actos que emanen del ejercicio de las facultades de la Administración.

### 2.3.1. Facultades Regladas

Consagrado constitucionalmente, a través del inciso 24 a) del artículo 2° de nuestra Carta de 1993<sup>5</sup>, el Derecho otorga libertad a los particulares para que se desenvuelvan sin mayor restricción que los límites otorgados por la ley, es decir, siempre que no atenten o transgredan la ley.

En el Derecho Privado, los particulares pueden hacer todo aquello que no se encuentre prohibido por la

<sup>3</sup> VALLEJOS VALEJOS, Víctor. Administración Tributaria. En Cuadernos Tributarios N° 19 y 20. Julio y Diciembre de 1995. p.113.

<sup>4</sup> LUNA-VICTORIA SANCHEZ, Manuel y Elizabeth VASQUEZ MARIN. La Administración Tributaria en el Perú. En Cuadernos Tributarios N°11. Julio de 1991.p.151.

<sup>5</sup> Artículo 2. Toda persona tiene derecho:

24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

a. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.

norma. Sin embargo, en el ámbito del Derecho Público, la Administración sólo podrá realizar aquello que de manera expresa la ley le permita y siempre que dicha actuación se encuentre dentro de su competencia, sin posibilidad de ampliar su margen de actuación a todo lo no prohibido, como ocurre en el ámbito del Derecho Privado.

La norma jurídica es la que, en estos casos, configura o prescribe exactamente las facultades de la Administración. Por lo tanto, ésta deberá actuar de acuerdo a lo que la norma determine.

La norma brinda en este supuesto la determinación completa de la acción administrativa, estrictamente prefigurada y circunscrita a la ejecución de la norma o aplicación de la misma, mediante subsunción del caso concreto en el supuesto legal definido por ella.

Lo verdaderamente importante del principio de legalidad contenido en los actos reglados es que cada actividad de la Administración se encuentra sustentada de forma directa o indirecta, mediata o inmediata, en una ley formal.

Cabe precisar además que “jamás se podrá definir a la actividad vinculada como ejecución directa y automática de la ley. Hay siempre un proceso intelectual realizado por el órgano público para ubicar y realizar en la vida social las condiciones impuestas por la norma jurídica. Siempre hay un proceso cultural en el tránsito entre la norma impuesta y la realización; por eso no puede ser mecánico o absoluto”<sup>6</sup>.

Las facultades regladas, en definitiva, son aquellas que se hayan preestablecidas en las normas legales no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar, *en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre la circunstancia del acto.*

### 2.3.2. Facultades No Regladas

En estos casos la Administración no se encuentra facultada para actuar y por lo tanto no podrá hacerlo.

Las facultades no regladas, son aquellas en las que frente a un hecho o una categoría de hechos, el órgano administrativo puede encontrar que no existe ley alguna que determine que se encuentre posibilitado de actuar, ni establezca cual debe ser su obrar. Bajo esta categoría se encuentran aquellos casos en los que el supuesto ocurrido en la realidad no tiene un correlato normativo. Por ello, la Administración, en estos supuestos no podrá actuar por no contar con las facultades establecidas expresamente. En tal sentido, resulta inclusive inapropiado denominar “facultades”, toda vez que éstas no existen prefiguradas, a lo que en estricto constituye una actuación no reglada.

### 2.3.3. Facultades Discrecionales

Se presentan cuando la propia definición normativa, no anticipa en ella todos o algunos aspectos, los cuales remite a la Administración, para que ésta tome la decisión pertinente. En este caso, es la propia

norma, la que confiere a la Administración la posibilidad de actuar de una forma no unívoca, como sucede en las facultades regladas, sino que la ley o el reglamento establecen que frente a determinadas situaciones de hecho, el órgano administrativo tiene la facultad de actuar o no. Asimismo,

estamos también ante una facultad discrecional cuando el órgano administrativo cuenta con la posibilidad de optar entre dos o más soluciones posibles. *Claro está que, bajo este supuesto, la actuación del órgano administrativo deberá estar limitada o tendrá que respetar la ley y toda norma superior.*

Por lo expuesto, queda claro que la facultad discrecional, cuyo ejercicio da lugar a una “actividad administrativa discrecional, ha de encontrar también su fundamento y su razón de ser en una Ley”<sup>7</sup>.

## 3. La Facultad Discrecional de la Administración Tributaria

Si bien existen algunos estudios que abarcan los actos discrecionales de la Administración en general,

---

<sup>6</sup> FIORINI, B. La discrecionalidad en la Administración Pública, Bs. Aires, 1948. p.45.

<sup>7</sup> CLAVERO AREVALO, Manuel. Estudios de Derecho Administrativo. Madrid. Civitas. 1992. p.73.

resultan escasos aquellos que profundizan acerca de esta temática enfocada estrictamente al ámbito de la Administración Tributaria.

Si bien los avances doctrinarios obtenidos por los tratadistas y especialistas del Derecho Administrativo podrían ser también de aplicación para la Administración Tributaria, queda claro que la Administración Tributaria no es más que una especie del género: Administración Pública, por lo que al no ser exactamente el mismo ámbito resulta necesario efectuar algunas precisiones respecto al análisis de la discrecionalidad en el ámbito del Derecho Tributario, pues por su particular objeto y autonomía<sup>8</sup> resulta diferenciable de otros campos del Derecho Administrativo.

Es importante anotar que existe un sector importante de la doctrina que sostiene que precisamente por sus características especiales, el Derecho Tributario debería contar con una muy restringida facultad discrecional, pues ellas podrían tener como correlato, la recurrencia a la arbitrariedad sustentada en el primordial interés recaudatorio de la Administración Tributaria.

Otro sector incluso, plantea la inexistencia de facultades discrecionales, basando sus argumentos en el Principio de Legalidad que es una de las bases del Derecho Tributario. Según esta corriente la actividad de la Administración es vinculada, es decir, la ley predetermina absolutamente todas las modalidades a las cuales amoldar su gestión. Esto implicaría una actividad de mera ejecución, en su sentido más estricto, de la norma legal.

“El fundamento de la crítica al poder discrecional se basa, por lo general, o en la vigencia del principio de legalidad, el cual imposibilitaría la disposición de intereses, previstos en el presupuesto legal, por obra de una valoración de oportunidad del ente público, o por la naturaleza instrumental de la norma tributaria que al tender a la regular disponibilidad monetaria del fisco para hacer frente a los gastos obstaculizaría,

en este aspecto, la valoración discrecional de la administración”<sup>9</sup>. Tal como quedará establecido posteriormente, el sustento de las facultades discrecionales no resultan ser una excepción al principio de legalidad, sino por el contrario son consecuencia de la atribución normativa de dichas facultades. No es cierto por tanto que se quiebre o se atente contra dicho principio sino que se encuentra enmarcado estrictamente a él, toda vez que se requiere una norma que disponga el ejercicio de facultades discrecionales a favor de la Administración Tributaria.

Asimismo cabe añadir que “de discrecionalidad siempre ha gozado la organización que conocemos como Administración Pública. El origen de la misma se remonta al *plenum arbitrium* propio del rey en el Antiguo Régimen, evidentemente ligado al principio *legibus solutus*. Su finalidad institucional, incluso actual, no es otra que la de salvaguardar la función y la actividad administrativas frente al poder de decisión última y definitiva, que corresponde al juez”<sup>10</sup>.

Debemos por ello entender que cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para obrar o no obrar, para obrar en una o en otra forma, para obrar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su *discreto* leal saber y entender para la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen la razón de su obrar, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita, entonces decimos que nos hallamos frente al otorgamiento del ejercicio de facultades discrecionales a favor de la Administración Tributaria.

Como es evidente “la Administración no puede hallarse vinculada en todo lugar y en todo momento, de una manera tan completa; hay en ella gran variedad de matices”<sup>11</sup>. Ante esta variedad, definitivamente la Administración no podrá tener un catálogo rígido al cual recurrir para corroborar todos los supuestos. En la medida que se encuentre facultado para apreciar discrecionalmente la aplicación o no de una norma u

<sup>8</sup> Pedro Flores Polo afirma que: “el Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero con autonomía científica, que tiene por objeto central el estudio de las normas que regulan la potestad o poder que tiene el Estado para crear y percibir tributos”. FLORES POLO, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano, Lima, 1983, p.189. Citado por SANABRIA O, Rubén. Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios. Lima, San Marcos, 1997, p.64.

<sup>9</sup> ROSEMBUJ, Tulio R. Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. En : Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 25. Diciembre de 1993. p. 42.

<sup>10</sup> PAREJO ALFONSO, Luciano. Manual de Derecho Administrativo. 2da. Edición. Barcelona. Ariel. 1992.p.386.

<sup>11</sup> MAYER, O.Derecho Administrativo alemán. Tomo 1. Bs. Aires,De Palma, 1949.p.111 y 112.

optar entre diversas alternativas, la Administración cumplirá de manera más eficiente como estructura encaminada a la obtención de recursos para la satisfacción del interés público.

Debe sin embargo, tenerse en cuenta que aún cuando la norma no indique, de antemano a la administración la conducta a seguir, dejándole la elección de la decisión a tomar, su actividad se encuentra siempre condicionada de cualquier modo a reglas de competencia y formas a las que debe ajustarse. "La discrecionalidad no es por lo tanto consecuencia de una omisión legislativa o de una incapacidad o negligencia del legislador. Su existencia resulta técnicamente imprescindible"<sup>12</sup>.

La facultad discrecional se encuentra sustentada en el Principio de Legalidad, es decir, si no existe norma que la establezca, no podrá la Administración aplicarla. La norma es la que permite las facultades discrecionales otorgando cierto margen de libertad a la Administración, que de acuerdo a la norma autoritativa aplicará o inaplicará u optará por la aplicación de una de las alternativas posibles. Esto rompe la antigua concepción de que todos los actos de la administración deben ser estrictamente reglados configurando una figura intermedia entre los actos reglados y la actuación libre de la Administración Tributaria. "Entre la actividad arbitraria (libre) de un lado, y la actividad enteramente vinculada de otro, el ordenamiento jurídico conoce actividades, intermedias que no son absolutamente libres ni enteramente vinculadas: la actividad discrecional es una de ellas"<sup>13</sup>.

La facultad discrecional no tiene su fundamento en la actuación arbitraria de la Administración sino que ésta deberá responder a la valoración de diversos intereses públicos y privados, con relación al interés público de competencia, según juicio de oportunidad.

La oportunidad se encarga de evaluar el contenido del acto discrecional según las circunstancias cronológicas en las que el acto se produjo, estableciendo las bondades de la medida tomada en su contexto circunstancial. Es decir se encarga de establecer la idoneidad de la medida adoptada, en función de las circunstancias o en función de la medida en sí misma.

Se puede afirmar válidamente que la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el Código Tributario peruano no tiene un rol marginal, sino por el contrario se le ha asumido como una figura que permite al ente administrativo el cumplimiento eficaz de sus fines.

Dentro del marco legislativo del Código, los intereses del contribuyente se encuentran tutelados por una serie de disposiciones enteramente vinculadas, es decir, normas que señalan de modo expreso la forma en que la Administración Tributaria deberá proceder.

Las normas vinculadas se encuentran dentro de los poderes de mera ejecución. Tal es el caso de las normas que indican la forma en que, dentro de una fiscalización, deberá determinarse el monto de la obligación tributaria. Es así que la Administración, por ejemplo, sólo puede determinar la obligación tributaria sobre base presunta cuando se presente una de las causales del artículo 64° del Código Tributario, siendo nulas las resoluciones que se sustenten en una determinación sobre base presunta cuando obligatoriamente se debió determinar sobre base cierta.

Cabe enfatizar que nuestro Código Tributario tiene como característica contener, además de las normas vinculadas, otras disposiciones -no marginales- que permiten a la Administración Tributaria cumplir sus funciones dentro de un marco de discrecionalidad.

Como dice Micheli de la práctica de esta discrecionalidad puede resultar una mejor realización del fin del interés público tutelado, claro está sin llegar a exceder el marco legal y por lo tanto actuando sin arbitrariedad. Un ejemplo de lo afirmado, se presentó con ocasión de los hechos acaecidos en el país como consecuencia del Fenómeno de El Niño, en el que, en uso de las facultades discrecionales otorgadas a través del artículo 36° del Código Tributario, la Administración optó por conceder Fraccionamiento y/o Aplazamiento de la deuda tributaria a los afectados, mediante Resolución de Superintendencia N° 033-98/SUNAT, a pesar que podía utilizar la Cobranza Coactiva para hacer efectiva sus acreencias. La Administración Tributaria, ante una coyuntura determinada, pudo elegir flexibilizar aún más las condiciones del Fraccionamiento Tributario, antes que prefe-

---

<sup>12</sup> FERNANDEZ DE VELAZCO, R. El acto administrativo. Madrid, 1921, p. 154. Citado por la Enciclopedia Jurídica OMEBA.

<sup>13</sup> ROSEMBUJ, Tulio R. Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. En : Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 25. Diciembre de 1993. p. 43

rir el cobro coactivo a contribuyentes afectados que difícilmente estaban en condiciones de cumplir con el pago de sus deudas tributarias.

Esta flexibilización, sin embargo, se encontraba limitada por el propio artículo 36° del Código Tributario, toda vez que la Administración Tributaria debía aplicar a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no sería inferior al ochenta por ciento (80%) de la tasa de interés moratorio.

Si bien es cierto, la Administración contaba con facultades discrecionales para la mejor realización del interés público tutelado, su actuación no podía exceder lo dispuesto por ley. Aunque en ciertas ocasiones, su actuación pueda resultar más beneficiosa para ella misma o en su caso, ser más beneficiosa para los contribuyentes, la Administración en todos los casos deberá respetar el marco legal existente.

Por ello, la Administración ante la posibilidad de modificar su actuación frente a la difícil situación de los afectados, y considerando su obligación de restringir su actuación a lo establecido por la ley, propugnó la dación del Decreto Supremo N° 019-98-EF, que redujo la tasa de interés aplicable a la deuda sujeta a aplazamiento y/o fraccionamiento por los deudores tributarios acogidos a la Resolución de Superintendencia N° 033-98/SUNAT.

Esta decisión permitió beneficiar aún más a los afectados, cumpliendo con las disposiciones legales existentes.

El otorgamiento de facultades discrecionales en favor de la Administración Tributaria no implica que exista en nuestro Código un problema de excesivas facul-

tades legales de la Administración Tributaria, pues lo que existe es un **poder o facultad discrecional** conferido por Ley a la Administración Tributaria para analizar comparativamente diversos intereses secundarios, públicos y privados, frente a un interés primario, según juicio de oportunidad<sup>14</sup>.

El poder o facultad discrecional tiene su base en la Ley. Es la ley la que confiere a la Administración, de manera implícita o explícita, el poder de elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles, la solución que se adecue más al interés público, *ya sea para atenuarlo o reforzarlo*, de acuerdo al modo más oportuno. Pues "mientras la entrega de la decisión a la Administración se mantenga dentro de los límites de la legítima colaboración entre la ley y el reglamento (y, en su caso, las decisiones administrativas concretas), la operación y, por tanto, el empleo de la discrecionalidad es irreprochable"<sup>15</sup>.

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

A modo de ejemplo, mencionaremos que, un caso claro de discrecionalidad se da en la incorporación de los denominados informales a la masa de contribuyentes a raíz del operativo Comprobantes de Pago. En estos casos la Administración Tributaria se abstiene de sancionarlos por no haberse inscrito en el momento en que empezaron sus operaciones porque considera, de acuerdo a un juicio de oportunidad, que es más conveniente integrarlos a nuestra base de contribuyentes que sancionarlos.

*«Entre la actividad arbitraria de un lado, y la actividad enteramente vinculada de otro, el ordenamiento jurídico conoce actividades intermedias (...) la actividad discrecional es una de ellas.»*

<sup>14</sup> En esta definición:

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

<sup>15</sup> PAREJO ALFONSO, Luciano. Manual de Derecho Administrativo. 2da. Edición. Barcelona. Ariel. 1992.p.389.

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

Este es el supuesto, por ejemplo de la Resolución de Superintendencia N° 015-98/SUNAT que en virtud de los hechos ocurridos en algunos departamentos del país como consecuencia del fenómeno de El Niño, consideró necesario prorrogar con carácter general el plazo del pago de las obligaciones tributarias correspondientes al Régimen Unico Simplificado en uso de la facultad discrecional otorgada por el artículo 29° del Código Tributario.

Es posible diferenciar otro grupo de facultades discrecionales referidos a funciones «activas» de fiscalización y sanción que realiza la Administración para determinar en el caso concreto la existencia y monto de la obligación tributaria, controlar su regularidad o disponer de las sanciones derivadas del incumplimiento o violación de las normas legales. Por ejemplo en nuestro Código Tributario, la facultad a la que se refieren los artículos 82° y 166°.

Nuestro Código Tributario tiene normas vinculadas, pero, también normas que dan a la SUNAT una discrecionalidad administrativa que siempre deben conferir un trato equitativo al contribuyente. En ambos casos la Administración Tributaria estará actuando bajo el principio de legalidad y teniendo en cuenta el interés primario de la Administración así como los derechos del contribuyente reconocidos por el sistema jurídico.

La discrecionalidad no consiste en la prevalencia de los dictados de la Administración Tributaria sobre los mandatos legales. Esto, lejos de plasmar una facultad discrecional, *constituiría una actuación arbitraria*, y por lo tanto sancionable por la ley. En ese sentido, la facultad discrecional no puede ser ejercida para casos particulares, sino que se

aplicará de manera genérica a todos aquellos sujetos que se encuentren en el supuesto por el que la administración ha optado.

#### **4. Ventajas de las facultades discrecionales de la Administración:**

##### **4.1. Ventajas para la Administración:**

###### **4.1.1. Permite una mejor actuación a la Administración**

La discrecionalidad administrativa permite a la Administración Tributaria modificar su actuación frente al entorno, es decir, la realidad económica y social del medio, sin modificar las leyes en este caso específico el Código Tributario. Hace posible que las normas tributarias fundamentales sean flexibles y al mismo tiempo estables. Logrando el equilibrio que no siempre es fácil de mantener, pero que es indispensable, porque sólo así estaremos en presencia de un derecho que satisfaga, simultáneamente, los reclamos de la certeza y las exigencias del cambio.

###### **4.1.2. Le permite actuar con equidad**

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

##### **4.2. Ventajas para el Administrado**

###### **4.2.1. Busca el equilibrio y la equidad**

El contribuyente no estará ante un sistema rígido e inequitativo, sino que a través de la discrecionalidad será posible que las normas tributarias fundamentales sean flexibles y al mismo tiempo estable. La equidad y el equilibrio permitirán que el contribuyente sea tratado adecuadamente

###### **4.2.2. Flexibiliza las normas y contempla situaciones de los contribuyentes**

Las normas para la Administración Tributaria son de estricto cumplimiento. Aplicar automáticamente las

normas puede resultar sencillo y menos complicado para la Administración. Sin embargo, el que la Administración pueda contar con un margen de discrecionalidad que le permita ponderar las diversas situaciones del contribuyente, resulta siendo una ventaja para los contribuyentes toda vez que se podrán establecer matices acordes con la diversidad que nos plantea la realidad. En ese sentido, el contribuyente se verá favorecido por ejemplo con la denominada gradualidad en la aplicación de las sanciones .

#### 4.2.3. Seguridad Jurídica

Una de las bases para el desarrollo económico de un país, así como para la consolidación de un Estado democrático es la seguridad jurídica. Por ello, la discrecionalidad no implicará la decisión arbitraria de un funcionario frente a un caso concreto, es decir: arbitrariedad.

El uso de las facultades discrecionales tendrá como consecuencia, en algunas ocasiones, el establecimiento de disposiciones que regirán la actuación de la Administración convirtiéndose dichos actos en reglados. La facultad discrecional asumida y ejercida por el más alto funcionario de la Administración Tributaria (Superintendente Nacional) emitirá en uso de dichas facultades de acuerdo al interés primario y secundario, una Resolución de Superintendencia que será de obligatorio cumplimiento para todos los órganos de la Administración y por lo tanto establecerá reglas de juego claras para los administrados.

El ejercicio de la facultad discrecional muchas veces requiere plasmarse en una norma, que como tal vincula los actos de la administración, en un sentido determinado. Este es el caso de la Resolución de Superintendencia 050-95/SUNAT, que desarrolla la facultad discrecional otorgada por el artículo 166 del Código Tributario que permite a la Administración Tributaria aplicar sanciones gradualmente de acuerdo a la forma y condiciones que la propia Administración establezca.

Como norma, es obligatoria para los operadores del derecho y convierte la actuación de los miembros de la Administración Tributaria en reglada. Una vez ejercida la facultad discrecional, no cabe modificar el sen-

tido de la misma, salvo que el criterio o alcances de la norma sea modificada por otra norma.

#### 4.2.4. Tiene su base en el principio de legalidad

Toda vez que el poder discrecional tiene su base en el principio de legalidad. La ley es la que confiere a la Administración, de manera implícita o explícita, el poder de elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles, la solución que se adecue más al interés público, de acuerdo al modo más oportuno. Por ello, la Administración no podrá hacer uso ni alegar facultades discrecionales, cuando la ley así no lo establece o cuando a través de la interpretación éstas se deducen.

#### 4.2.5. No implica arbitrariedad

La actividad discrecional administrativa está claramente diferenciada de la actividad arbitraria . Esta última contiene elementos subjetivos y podría implicar, en el peor de los casos, un comportamiento al margen de la Ley. De ninguna manera la discrecionalidad administrativa debe ir más allá de la Ley, de ser ese el caso estaríamos en el campo de la arbitrariedad.

### 5. Diferencia con otras figuras

#### 5.1. La valoración técnica

Consiste en el análisis que realiza la Administración de situaciones previstas en la ley según reglas o conocimientos técnicos o especializados. En estos casos la Administración Tributaria no compara los diversos intereses en orden a un interés público, sino que simplemente aplica criterios técnicos. Toda vez que, en la valoración técnica no se recurre a la ponderación de diversos intereses de acuerdo a un interés público, ni tampoco se realiza un juicio de oportunidad.

“ No existe ponderación de intereses por cuanto ya el legislador ponderó –eligió– en forma precisa la escala de intereses y tampoco oportunidad puesto que la administración pondera los hechos que marca la ley sobre la base de reglas o conocimientos técnicos. En forma gráfica, afirma GIANNINI, una sustancia puede o no ser tóxica, o más menos tóxica, pero no es creíble que sea “oportuno o inoportuno” considerarla tóxica”<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> ROSEMBUJ, Tulio R. Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. En : Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 25. Diciembre de 1993. p. 48

Cabe precisar, que la valoración técnica no da respuestas únicas e indiscutibles, existe cierto margen de apreciación que se restringe o aumenta de acuerdo a la base científica que le sirve de sustento. En ese sentido, no resulta siendo lo mismo emitir una valoración técnica sobre los postulados de una ciencia exacta que sobre otras ciencias que no lo son. Estas últimas, a diferencia de las ciencias exactas, proponen no sólo una respuesta sino por el contrario una serie de alternativas y variantes.

Por último, cabe precisar que, es posible encontrar casos en los que tras ejercer la valoración técnica, la ley confiera al ente administrativo la facultad discrecional para la mejor realización del interés público tutelado y de acuerdo a un juicio de oportunidad.

## 5.2. Actos arbitrarios

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

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

## 5.3. Conceptos jurídicos Indeterminados

Son aquellos que se reducen a una específica dificultad de interpretación y aplicación del supuesto, cuya definición ha sido ultimada por la norma legal.

Estos conceptos operan siempre en el plano cognitivo, mientras que la discrecionalidad, nunca se da en dicho plano, pues el supuesto debe estar previsto por la ley y contemplar la decisión sobre su contenido a favor de la Administración.

## 5.4. Laguna o imprevisión de la ley

La discrecionalidad no se funda en la ausencia de preceptos que limiten la actividad de la administración, sino en la atribución, por el Derecho de una libertad para apreciar la aplicación de las normas de acuerdo al interés primario y realizando un juicio de oportunidad.

“La potestad discrecional es atribuida a los administradores por el legislador de una manera reflexiva, y constituye por ello, su atribución una verdadera voluntad del legislador y no una imprevisión”<sup>17</sup>. En ese sentido, no puede afirmarse que pueda ser válida su aplicación en casos que no se encuentren previamente establecidos por una norma. Las lagunas, vacíos o imprevisiones normativas sólo podrán ser cubiertos a través de los diferentes métodos integrativos o de interpretación, que serán aplicables siempre que no restrinjan derechos.

## 5.5 Autonomía de la voluntad

La autonomía de la voluntad supone la libertad de actuación en todo aquello que no se encuentre prohibido por la norma. Si bien puede existir coincidencia entre la autonomía de la voluntad y la facultad discrecional, en la medida que ambos conceptos suponen el reconocimiento de un margen de libertad dado por el ordenamiento jurídico, debe quedar claro que en la autonomía de la voluntad, el derecho reconoce dicha libertad de manera general, restringiendo su actuación sólo al ámbito expresamente prohibido, mientras que en la facultad discrecional, la libertad de apreciación sólo será posible en aquellos casos expresamente contemplados por la norma, es decir, no supone una facultad de aplicación amplia y general para todos los casos, sino por el contrario, una facultad de actuación directa y concreta que la ley le concede en cada caso determinado.

---

<sup>17</sup> CLAVERO AREVALO, Manuel. Estudios de Derecho Administrativo. Madrid. Civitas.1992. p.73.

## 6. Quien ejerce la Facultad Discrecional

Podría pensarse que el supeditar la aplicación de las normas a ciertas facultades discrecionales, derivaría en la creación de caos o incertidumbre tanto para los administrados como para la administración, toda vez que el criterio puede no ser muy uniforme si es que se atribuye la aplicación de estas facultades, a todos los operadores pertenecientes a la Administración. Indudablemente, si este supuesto fuera cierto, existirían tratamientos disímiles y contradictorios. Por ello, es que queda claro a la Administración Tributaria, que las facultades discrecionales deben ser ejercidas de manera institucional, y no por todos y cada uno de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Esta facultad será ejercida de manera estrictamente restringida por el Superintendente Nacional de la Administración Tributaria, quien como estableció líneas atrás, es el encargado de ejercer como máxima autoridad las funciones de dirección y la Política de Administración. El instrumento que utilizará será la Resolución de Superintendencia, que establecerá las pautas de cumplimiento obligatorio o vinculante para los funcionarios de la Administración Tributaria.

## 7. Conclusiones

- La actividad de la Administración, si bien se desenvuelve bajo el principio de legalidad, el mismo ordenamiento jurídico confiere a la Administración facultades discrecionales para el mejor cumplimiento del interés primario.
- La facultad discrecional de la Administración Tributaria tiene su fundamento en el principio de legalidad, toda vez que requiere la existencia de una norma que establezca su existencia.
- No todos los actos de la Administración son reglados, existe un sector intermedio entre los actos libres y los reglados, constituido por las facultades discrecionales.
- Facultad discrecional no implica arbitrariedad, ni actuación al margen de la ley.
- El Código Tributario dispone actividades regladas de la Administración, pero también incluye actividades que la administración no asumirá de manera unívoca sino discrecional de acuerdo al interés primario y el juicio de oportunidad.
- Las facultades discrecionales no sólo otorgan ventajas a la Administración sino también a los administrados.
- Las facultades discrecionales son definidas de manera institucional por el Superintendente Nacional de la Administración Tributaria, para el caso de los tributos del Gobierno Central.
- La discrecionalidad administrativa permite a la Administración Tributaria actuar con equidad (horizontal y vertical).
- No existe en nuestro Código un problema de excesivas facultades legales de la Administración Tributaria. <sup>1028</sup>