

Artículo de reflexión/ Reflection article

La facultad discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización en Perú*The discretionary power of the Tax Administration in the Peruvian Auditing Procedure*Fresia Madaleine Rojas Zunini¹ ¹Universidad Privada Antenor Orrego, Escuela de Posgrado, La Libertad, Perú.**RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objetivo principal determinar si la facultad discrecional de la administración tributaria tiene incidencia en el procedimiento de fiscalización peruano. Partiendo del reconocimiento de que dicha discrecionalidad, ejercida en el marco de la potestad sancionadora del Estado, debe observar estrictamente los principios de legalidad, razonabilidad y respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes. A través de una metodología cualitativa, se realizó una revisión literaria de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional, contrastadas con aportes doctrinarios especializados en derecho tributario y administrativo sancionador. Se evidenció que la administración tributaria cuenta con márgenes de actuación que le permiten decidir no solo sobre la imposición de sanciones, sino también sobre su graduación o modificación, siempre que se motive adecuadamente la decisión y se garantice la seguridad jurídica de los administrados. Se concluye que el ejercicio de esta facultad sancionadora debe estar debidamente delimitada y orientada por criterios objetivos, transparentes y previsibles, a fin de evitar arbitrariedades y fortalecer el principio de confianza legítima, a fin de contribuir a una interpretación más garantista de la discrecionalidad administrativa en materia tributaria.

Palabras clave: Tributación; fiscalidad; tributo; recaudación de fondos; política fiscal; administración pública

ABSTRACT


The main objective of this paper is to determine whether the discretionary power of the tax administration has an impact on the Peruvian audit procedure. Based on the recognition that such discretion, exercised within the framework of the State's sanctioning power, must strictly observe the principles of legality, reasonableness and respect for the fundamental rights of taxpayers. Through a qualitative methodology, a literary review of resolutions issued by the Tax Court and the Constitutional Court was carried out, contrasted with doctrinal contributions specialized in tax and administrative sanctioning law. It was evidenced that the tax administration has margins of action that allow it to decide not only on the imposition of penalties, but also on their graduation or modification, as long as the decision is adequately motivated and the legal security of the taxpayers is guaranteed. It is concluded that the exercise of this sanctioning power must be duly delimited and guided by objective, transparent and foreseeable criteria, in order to avoid arbitrariness and strengthen the principle of legitimate trust, in order to contribute to a more guaranteeing interpretation of administrative discretion in tax matters.

Keywords: Tributation; fiscality; tribute; collection of funds; fiscal policy; public administration.


Cómo citar/How to cite:

Rojas Zunini, F. M. (2025). La facultad discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización en Perú. *Revista científica en ciencias sociales*, 7, e701204. [10.53732/rccsociales/e701204](https://doi.org/10.53732/rccsociales/e701204)

Editor Responsable:

Chap Kau Kwan Chung 
Universidad del Pacífico. Dirección de Investigación. Asunción, Paraguay
Email: wendy.kwan@upacifico.edu.py

Revisores:

Myrna Ruiz Díaz 
Universidad del Pacífico. Dirección de Investigación. Asunción, Paraguay
Email: myrna.ruizdiaz@upacifico.edu.py

Hernán Sutti 

Universidad Americana. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Asunción, Paraguay
Email: her_su@hotmail.com

Fecha de recepción: 15/03/2025

Fecha de revisión: 20/03/2025

Fecha de aceptación: 20/04/2025

Autor correspondiente:

Nombres y apellidos:
Fresia Madaleine Rojas Zunini
E-mail: fresia_rojaszunini@hotmail.com

INTRODUCCIÓN

La potestad tributaria dentro del artículo 74° de la Constitución Política se encuentra definida como aquella facultad que tiene el Estado para la creación, modificación y supresión de los tributos, siendo que esta facultad tiene límites imperativos como son los principios y el respeto a los derechos fundamentales reconocidos a la persona, la reserva de ley, la igualdad y la legalidad. (Morón, 2017).

Las actuaciones del Estado en materia tributaria tienen límites impuestos por la norma constitucional y en nuestro país el poder del Estado a nivel de Gobierno Central se desarrolla a través de una Administración Tributaria denominada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, la que constituye la herramienta principal que tiene el Estado para ejercer facultades que permitan determinar deudas, fiscalizar, recaudar y establecer sanciones (Huamaní, 2013).

Como parte de las facultades antes referidas de las cuales está resguardada la Administración Tributaria podemos encontrar a la fiscalización, establecida en el artículo 62° del Código Tributario (CT), mediante el cual, se determina que el origen de la referida facultad se encuentra en la determinación de los tributos que realiza el contribuyente, esto es, que en nuestro país cada contribuyente declara sus tributos mediante declaraciones juradas (Bravo, 2010).

En este sentido, la contrapartida de la determinación ejecutada por el contribuyente y/o deudor tributario lo constituye la fiscalización de la Administración Tributaria, quien mediante este procedimiento de fiscalización comprueba si el contenido de la declaración jurada corresponde a la realidad de las operaciones que este declaró a través de sus declaraciones juradas.

De esta manera, la fiscalización se encuentra conformada por diversas actuaciones realizadas por la Administración Tributaria con el fin de corroborar que se hayan realizado las obligaciones sustanciales como pago de tributos y también las formales como son inscripción en registro de contribuyentes, otorgamiento de comprobante de pago, y, además, presentación de registros contables y libros, etc.

En este marco, la normativa tributaria establece que la fiscalización se efectúa de manera discrecional, entendida la discrecionalidad como aquella libertad que tiene la autoridad administrativa para que en aquellos casos en los cuales la norma tributaria no hubiera establecido qué acciones adoptar en un caso concreto la Administración Tributaria pueda adoptar una decisión acorde al principio de razonabilidad (Campos y García, 2018).

En este modo, iniciada la fiscalización se generan diversas actuaciones por parte de la Administración en las cuales debe actuar de manera discrecional, como es, por ejemplo, la selección del contribuyente que será fiscalizado y en el tipo de fiscalización que se va a realizar, cuando se ha otorgado un determinado plazo al contribuyente para que pueda presentar información, en la concesión del plazo para una prórroga, la adopción de una medida cautelar previa y el levantamiento del secreto bancario.

No obstante, lo señalado, la forma de ejercer la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria en el marco de la fiscalización no se encuentra acorde a la aplicación de principios como es el de razonabilidad en el sentido de adoptar la decisión que resguarde los derechos de los contribuyentes (Osvaldo, 2003). Asimismo, los criterios de lo que se entiende por el ejercicio de la discrecionalidad en la fiscalización varían en torno a los pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, respecto al Tribunal Constitucional.

En tal sentido, nuestro enunciado de problema consiste en discernir ¿de qué manera la facultad discrecional de la Administración Tributaria incide en el procedimiento de fiscalización?

Para tal efecto, se tiene como objetivo general determinar la incidencia de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización; para ello, se tendrá un desarrollo de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, así como, su facultad discrecional dentro de un procedimiento de fiscalización. Finalmente se analizará el principio de razonabilidad que, dentro del marco constitucional, incide en el procedimiento de fiscalización tributaria.

METODOLOGÍA

La presente investigación se desarrolló bajo un enfoque cualitativo, empleando el método de revisión doctrinaria y jurisprudencial como eje central. Se recurrió a la recopilación, sistematización y análisis de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional de Perú, con el objetivo de identificar patrones interpretativos y criterios aplicados respecto al ejercicio de la facultad discrecional de la administración tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización. Esta técnica permitió establecer relaciones entre los fundamentos jurídicos esgrimidos y los principios que rigen la potestad sancionadora del Estado, especialmente en lo concerniente al respeto de los derechos de los contribuyentes y la necesidad de previsibilidad en las actuaciones administrativas.

Asimismo, se revisó bibliografía especializada en derecho tributario y derecho administrativo sancionador, nacional y comparado, a fin de contrastar los hallazgos jurisprudenciales con los aportes doctrinarios más relevantes sobre la materia. Este cruce entre fuentes normativas, doctrinales y resoluciones administrativas permitió construir una mirada crítica sobre los límites y alcances de la discrecionalidad administrativa en el contexto fiscal peruano. En consecuencia, el estudio propone lineamientos que podrían contribuir a fortalecer la seguridad jurídica y la transparencia en las decisiones administrativas que inciden directamente en los derechos y deberes de los contribuyentes.

DESARROLLO

Estado constitucional del derecho tributario

Conforme al artículo 74° de la Constitución Política nuestro Estado es social y democrático de derecho, siendo su sustento el respeto a los derechos humanos, cuya defensa representa su fin supremo, de acuerdo con los artículos 3 y 43 de la Constitución Política de 1993.

En este sentido, la potestad tributaria se regula dentro del artículo 74 de la Constitución, esto es, la citada facultad significa el poder de crear tributos a través de diversos órganos del Estado, como son el legislativo, ejecutivo y municipalidades (Spisso, 2003).

Esta facultad establecida dentro de la Constitución dispone al Estado la potestad de crear, modificar, suprimir o exonerar de tributos para contar con los recursos para cubrir los gastos de los fines que se pretendan alcanzar, dentro de los que se encuentran, por ejemplo, salud, educación, cultura, etc.

No obstante, lo señalado, la potestad tributaria no tiene aplicación ilimitada, sino más bien, tiene límites que son los denominados “principios”, los cuales son normas que contienen valores regulados o establecidos en la Constitución y que sirven de inspiración para las normas (Osvaldo, 2003).

Los principios constitucionales tributarios son la igualdad, el respeto de derechos fundamentales de la persona y reserva de ley, los cuales tienen carácter imperativo, por ende, deben ser respetados sin ser trasgredidos ni desnaturalizados al momento de expedirse y de aplicar la normatividad tributaria. (De Barros, 2011)

En la práctica, la aplicación de la potestad tributaria determina que los deudores no cumplan con sus obligaciones y/o no lo hagan conforme establece la norma tributaria, lo que determina que la actuación del Estado que se encuentra representado por la Administración Tributaria deba ser coercitiva, debiendo en este caso iniciar un procedimiento de fiscalización al contribuyente y posteriormente un procedimiento de cobranza coactiva. La Administración está obligada, en este contexto, al respeto de los derechos inherentes a los contribuyentes.

Facultad de fiscalización de la Administración Tributaria

El ejercicio de la facultad de fiscalización se regula dentro del CT desde el artículo 62° en adelante, asimismo, se cuenta con un Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Administración Tributaria; no obstante, es importante para los contribuyentes, con la finalidad de que ejerzan su derecho de defensa, como para la Administración Tributaria, en resguardo de la validez de los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización, tener como fundamento de su actuación otras normas que también deben ser empleadas dentro del citado procedimiento. (Dioses, 2019)

Así tenemos a la Constitución Política de 1993 que, como señalamos anteriormente, regula en el artículo 74° la potestad tributaria, la misma que se ejerce con el respeto de derechos fundamentales de los contribuyentes consagrados en esta norma, tal como lo exige el mencionado artículo. No obstante, si bien es cierto se hace referencia a todos los derechos en general, también lo es que, dada la naturaleza de las obligaciones tributarias, se propicie un respeto especial por el derecho a la igualdad, al acceso a la información pública, a la intimidad personal y a la familiar, al secreto y a la inviolabilidad de comunicaciones y documentos privados, a la inviolabilidad de domicilio, el derecho de propiedad y el debido proceso¹.

Asimismo, tenemos la Ley del Procedimiento Administrativo General, en razón que la mencionada norma prescribe el régimen jurídico, el cual resulta aplicable en los actos realizados por la Administración Pública (que incluye a la Administración Tributaria).

El procedimiento de fiscalización tiene parte fundamental en el respeto de los principios regulados en la norma IV del Título Preliminar: la legalidad, el debido procedimiento, el impulso de oficio, la razonabilidad, la imparcialidad, el informalismo, la presunción de veracidad, la buena fe procedimental, la celeridad, eficacia, la verdad material, la simplicidad, la uniformidad y la predictibilidad o de la confianza legítima. Además, el régimen jurídico de las actuaciones administrativas, así como, aquellos derechos y los deberes designados a los administrados.

Lo mencionado encuentra sustento en el hecho que, conforme con lo establecido en la norma IX del Título Preliminar del CT, la citada norma tiene su aplicación de manera supletoria en aquello que no está prescrito dentro del mismo cuerpo legal.

Además, son aplicables otras normas distintas a las tributarias respecto de la carga de la prueba adherido al procedimiento de fiscalización, por cuanto, el CT no establece norma alguna al respecto; en consecuencia, puede aplicarse supletoriamente el Código Procesal Civil. También, puede utilizarse aquellos criterios que conforman las sentencias con pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional sobre materia tributaria, sea que constituyan precedente vinculante o no, por cuanto éstas últimas también obtienen la fuerza vinculante de los órganos administrativos como Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria.

¹ Cabe precisar que dentro de la relación de derechos a los que se hace referencia no son excluyentes de otros derechos que pueden verse vulnerados dentro de un procedimiento de fiscalización.

Lo señalado anteriormente ha sido dispuesto dentro de la sentencia expuesta en el expediente N° 3741-2004-AA/TC, a través del cual, el Tribunal Constitucional (2005) indicó que:

Las sentencias resueltas por el Tribunal Constitucional, constituyen la interpretación de lo prescrito dentro de la Constitución, siendo este órgano, el máximo interprete, constituyéndose como una fuente de derecho y vinculando todos los poderes existentes del Estado. En ese sentido, con el artículo VI del Código Procesal Constitucional y conforme a la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N° 28301, serán los tribunales y los jueces aquellos que interpreten y califiquen a las leyes, así como, a los reglamentos en base a lo establecido dentro de las disposiciones concretadas en la Constitución y con la interpretación conforme con el criterio del Tribunal Constitucional dentro de su jurisprudencia conforme al tipo de procesos (FJ. 42)

Finalmente, el criterio sometido por el Tribunal Fiscal puede ser aplicado en un determinado caso; sin embargo, en caso la jurisprudencia constituya observancia obligatoria la Administración Tributaria, deberá obligatoriamente adoptarla sin cuestionar los argumentos conformados en esta y, por ende, tampoco podrá interponer una demanda contencioso-administrativa.

Sobre el Procedimiento de Fiscalización

El Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS (en adelante, Ley del Procedimiento Administrativo General), dentro de su artículo 29, conceptualiza al procedimiento administrativo como aquel conjunto de actos y diligencias, los cuales son tramitados dentro de las entidades que conllevan en la emisión del acto administrativo que, a su vez, produce efectos jurídicos los cuales pueden ser individuales o individualizables respecto de los intereses, obligaciones o derechos de los administrados. En ese sentido, forma parte de los elementos que en conjunto se articulan por una conexión y proyección unitaria, sin que se confunda su individualidad (Morón, 2017).

Se puede precisar también que el reconocimiento del ejercicio de la facultad de fiscalización dentro de un procedimiento administrativo tributario inicialmente se realizó sobre la base al CT conforme con su artículo 75° y del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT²; sin embargo, mediante la Ley N° 30296, Ley que promueve la reactivación de la economía, publicada el 31 de diciembre de 2014 en su artículo 5, se pudo incorporar de manera formal al procedimiento de fiscalización como procedimiento tributario dentro del CT en su artículo 112°.

Para Huamaní (2013), la Administración Tributaria ejerce la facultad de fiscalización, con la finalidad de cumplir de manera debida y eficaz, las funciones de controlar y de comprobar que se cumplan con las obligaciones tributarias (que comprende una determinación obligación por parte del contribuyente) materializada mediante el procedimiento de fiscalización.

Lo señalado anteriormente encuentra sustento en el hecho de que al ser el contribuyente quien debe realizar la determinación respecto de una obligación tributaria (esto significa, precisar la existencia de una deuda tributaria, así como también, el importe de la misma) es la Administración Tributaria, en contrapartida, quien tiene la potestad de verificar que la determinación sea realizada ejerciendo para ello su facultad de fiscalización.

² El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT fue aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y luego, modificado a través del Decreto Supremo N°049-2016-EF.

Dentro de la RTF N° 10907-5-2008 (Tribunal Fiscal, 2008), se ha establecido que, el procedimiento de fiscalización aparece como el orden de actos administrativos procedimentales, los cuales, son conducentes a la emisión de los actos finales o de aquellas resoluciones a través de los cuales se precisa que será la Administración Tributaria quien determine la situación tributaria del contribuyente.

De este modo, el procedimiento de fiscalización se puede definir como aquel procedimiento administrativo tributario que ejerce la Administración con la finalidad de comprobar que la determinación de la obligación tributaria principal se ha realizado de manera correcta consistente en el pago del tributo, del mismo modo, cuando se trata del cumplimiento de aquellas obligaciones formales. Un procedimiento termina con la notificación de la resolución de determinación³ y, siendo el caso, también con las resoluciones de multa y órdenes de pago. Asimismo, mediante las RTFs N°4269-3-2009 y N° 1010-2-2000, el Tribunal Fiscal manifiesta que, la Administración Tributaria goza del poder de ejercer la facultad de fiscalización de acuerdo a ley, a fin de comprobar que se haya cumplido con las obligaciones tributarias y la procedencia de beneficios tributarios y, además, suponer la existencia del deber del contribuyente y de terceros de ejecutar alguna prestación establecida legalmente para hacer posible dicha comprobación.

Límites a la Potestad Tributaria

Las actuaciones del Estado en materia tributaria tienen límites impuestos por la norma constitucional y en nuestro país el poder del Estado a nivel de Gobierno Central se desarrolla a través de una Administración Tributaria denominada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, la que constituye la herramienta principal que tiene el Estado para ejercer facultades que permitan determinar deudas, fiscalizar, recaudar y establecer sanciones. (Danós et al, 2006)

Como parte de las facultades antes referidas de las cuales está resguardada la Administración Tributaria podemos encontrar a la fiscalización, establecida en el artículo 62° del CT, mediante el cual, se determina que el origen de la referida facultad se encuentra en la determinación de los tributos que realiza el contribuyente, esto es, que en nuestro país cada contribuyente declara sus tributos mediante declaraciones juradas.

Que, en este sentido, la contrapartida de la determinación ejecutada por el contribuyente y/o deudor tributario lo constituye la fiscalización de la Administración Tributaria, quien mediante este procedimiento de fiscalización comprueba si el contenido de la declaración jurada corresponde a la realidad de las operaciones que este declaró a través de sus declaraciones juradas.

De esta manera, la fiscalización se encuentra conformada por diversas actuaciones realizadas por la Administración Tributaria con el fin de corroborar que se hayan realizado las obligaciones sustanciales como pago de tributos y también las formales como son: la inscripción en registro de contribuyentes, otorgamiento de comprobante de pago, y, además, presentación de registros contables y libros, etc.

En este marco, la normativa tributaria establece que la fiscalización se efectúa de manera discrecional, entendida la discrecionalidad como aquella libertad que tiene la autoridad administrativa para que en aquellos casos en los cuales la norma tributaria no hubiera

³ Al respecto cabe señalar que, el único acto administrativo con el que finaliza el procedimiento de fiscalización es con la emisión y notificación de la resolución de determinación.

establecido qué acciones adoptar en un caso concreto la Administración Tributaria pueda adoptar una decisión acorde al principio de razonabilidad (Muñoz-Nájar y Soria, 2000; Villegas, 2015).

En este sentido, iniciada la fiscalización se generan diversas actuaciones por parte de la Administración en las cuales debe actuar de manera discrecional, como es, por ejemplo, la selección del contribuyente que será fiscalizado y en el tipo de fiscalización que se va a realizar, cuando se ha otorgado un determinado plazo al contribuyente para que pueda presentar información, en la concesión del plazo para una prórroga, la adopción de una medida cautelar previa y el levantamiento del secreto bancario.

No obstante, la forma como ejerce la Administración Tributaria la discrecionalidad en el marco de la fiscalización no se encuentra acorde a la aplicación de principios como es el de razonabilidad en el sentido de adoptar la decisión que resguarde los derechos de los contribuyentes. Asimismo, los criterios de lo que se entiende por el ejercicio de la discrecionalidad en la fiscalización varían en torno a los pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, respecto al Tribunal Constitucional.

La facultad discrecional de la Administración Tributaria

De conformidad con el Código Tributario en su artículo 62°, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria será ejercida de manera discrecional. En este sentido, debemos comprender qué es discrecionalidad en el ejercicio de la facultad de fiscalización enmarcada con el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Al respecto, podemos señalar que los actos realizados por la Administración Tributaria se sustentan en el principio de legalidad, establecido en el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General específicamente en el numeral 1.1 del artículo IV estableciéndose lo siguiente: Las autoridades administrativas actuarán en base al respeto a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las potestades atribuidas y conforme a los fines para los que se le confirieron.

En ese sentido, la actividad de la Administración Tributaria tiene como sustento el principio de legalidad, el cual está delimitado por el respeto a la ley, sin embargo, existen algunos casos concretos en los cuales la ley no ha establecido lo que debe hacer la autoridad administrativa o cómo debe hacerlo; es decir, nos encontramos frente a casos no sometidos a regulación (Calderón, 2017). Es en este último supuesto que la autoridad administrativa goza de discrecionalidad equivalente a libertad de acuerdo a su criterio⁴ para adoptar una decisión acorde a la necesidad de cada caso en concreto. (Campos y García, 2018)

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria ejercida de forma “discrecional” ha adoptado distintas interpretaciones en cuanto a su aplicación a casos concretos, por cuanto, para la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional con la finalidad de que ella pueda cumplir la labor de recaudar y, con este fin, se otorga a SUNAT una gran amplitud de acción, pero con limitaciones, señalado a través del Expediente N°4168-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional, 2008):

[La] ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen

⁴ Conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (DRAE), discrecionalidad significa: “Cualidad de discrecional, esto es, de lo no sometido a regla, sino al criterio de una persona o autoridad”.

de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional. (FJ. 6)

Así también, el Tribunal Constitucional (2004), dentro del Expediente N° 0090-2004-AA/TC, respecto al ejercicio discrecional de una facultad, ha sostenido lo siguiente:

(...) en el acto discrecional, debe extenderse la fundamentación a fin de que las decisiones administrativas se encuentren suficientemente motivadas conforme con los criterios que conforman lo razonable, justo, objetivo y debidamente motivado. En base a la misma idea, se puede citar a Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, ya que refieren que “(...) nunca puede ser permitido la confusión de la discrecionalidad con lo arbitrario, puesto que la discrecionalidad debe verse cubierta por una suficiente motivación, discutible o no, pero considerable en todo aspecto, y no solamente de una calidad que las vuelva inatacables.(...)” (FJ. 16)

De esta manera, para el Tribunal Constitucional la facultad de fiscalización se ejerce discrecionalmente por la Administración Tributaria requiriéndose que ésta motive sus actos, pues de lo contrario nos encontraríamos frente a un acto arbitrario.

Sin embargo, contrario a lo expuesto por el Tribunal Constitucional en base a la facultad discrecional, se verifica que el Tribunal Fiscal tiene una interpretación distinta. Tales como, en las resoluciones del Tribunal Fiscal N°03272-3-2009, 04738-7-2009 y 04206-1-2009 se analizó el cuestionamiento de los contribuyentes respecto a que los requerimientos que han sido emitidos por la Administración Tributaria carecían de una debida motivación y al respecto se señaló que, cuando la Administración ejerce su facultad de verificación y/o fiscalización, lo hace bajo un margen de discrecionalidad, razón por la cual no resulta exigible una fundamentación exhaustiva. En consecuencia, los documentos mediante los cuales se canaliza dicho ejercicio no requieren una motivación más allá de la comunicación dirigida al administrado, en la que se indique el inicio del procedimiento y se consignen las disposiciones normativas que lo sustentan.

El criterio del Tribunal Fiscal dentro de estos casos, los cuales cuestionaron la falta de motivación de los requerimientos, ha sido que la facultad de fiscalización al ejercerse discrecionalmente no requerirá encontrarse fundamentada.

De lo expuesto, podemos señalar que si bien ambos tribunales a través de las resoluciones citadas han expuesto una interpretación distinta de la forma en la cual debe ejercerse la facultad discrecional, consideramos que si bien ejercer dicha facultad concede a la Administración una gran amplitud de acción, su ejercicio tiene límites conforme lo expone el Tribunal Constitucional, se impone el deber a la Administración de motivar sus actos y ejercer dicha facultad discrecional respetando el principio de razonabilidad dentro del respeto de los referidos derechos de los contribuyentes.

Lo referido, obliga a la Administración a que aquellos actos que se emiten dentro del procedimiento de fiscalización, tales como los requerimientos y los resultados del requerimiento deban encontrarse motivados (Miní, 2012). Al respecto, la Ley del Procedimiento Administrativo General (2001), establece que: “La motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado” (numeral 6.1).

Lo establecido en la citada norma coincide con lo expuesto por el Tribunal Constitucional (2008) mediante la STC Exp. N°8495-2006-PA/TC, en la cual se señala:

(...) acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario cuando sólo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no motiva o expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión. De modo que, como ya se ha dicho, motivar una decisión no sólo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta- pero suficiente- las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada. (FJ. 40)

De esta manera, los actos que emite la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización como serían, por ejemplo, los requerimientos y los resultados de los requerimientos considerando que el contribuyente tiene derecho a conocer la relevancia tributaria de aquella información que la Administración le está solicitando, deben encontrarse motivados. Dicha motivación no sólo debe limitarse a citar la base legal que faculta a la Administración Tributaria a requerir información dentro del procedimiento, sino además señalar el fundamento que motivo requerir dicha información (Yangali, 2015). Por tanto, la motivación de los actos administrativos forma parte de la garantía constitucional que tiene el administrado con la finalidad de evitar la arbitrariedad de la Administración.

La razonabilidad en el procedimiento de fiscalización

El principio de razonabilidad tiene un origen y resguardo constitucional, el mismo que, se presenta inmerso en el último párrafo del artículo 200° de la Constitución Política del Perú, el cual regula que, el parámetro de determinación de validez de los actos que restringen o suspenden los derechos del administrado, siendo para ello que, la Constitución busca a través de este párrafo que la medida que restringe algún derecho sea justificado en base a la necesidad de aplicarla y en la protección de un fin constitucional.

En el ámbito administrativo, la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444 aprobada por el Decreto Supremo N°004-2019-JUS en su artículo IV sobre principios del procedimiento administrativo, se reconoce entre ellos, al principio de razonabilidad, el mismo que regula las decisiones de la Administración con la finalidad de que estas se adapten dentro de los límites de la norma y de las facultades atribuidas manteniendo una proporcionalidad entre la restricción u otro medio empleado y el fin público, haciéndose responsable al administrado solo en lo estrictamente necesario, por otro lado, el artículo 248° de la referida ley, señala que este principio debe aplicarse teniendo en cuenta la forma y conducta del sancionable, debido a que, no debe resultar más ventajosa para el infractor, el hecho de hacer efectivo las normas infringidas.

Ahora bien, adecuándonos a una definición general, el principio de razonabilidad obedece a la idea alexyana de ponderar (Rabi-Baldi, 2020). En tanto que, la razonabilidad exige que la respuesta otorgada al problema no sea únicamente conforme al sistema jurídico sino también con argumentos necesarios e idóneo y óptimos para la solución del conflicto. Por su parte, el Tribunal Constitucional (2004), con su STC N° 1803-2004-AA/TC refiere que, la razonabilidad es un criterio que se encuentra vinculado al valor de justicia y, a su vez, se encuentra regulado por el propio Estado constitucional de derecho, es decir, este principio se manifiesta como una herramienta de control o privación de la arbitrariedad del sector público

al momento del ejercicio de las facultades discrecionales otorgadas de acuerdo a sus funciones, y obliga a que resuelvan en base a respuestas con criterios razonables y fuera de arbitrariedad. Asimismo, el principio de razonabilidad ha sido motivo de intervención por parte del Tribunal Constitucional (2005) mediante la STC N° 0050-2004-AI/TC, el mismo que establece que, se trata de un principio con carácter indispensable de constitucionalidad que consiente determinar la legitimidad de las decisiones de la Administración, específicamente cuando se trata de actuaciones que vulneran el ejercicio de los derechos constitucionales. Es importante precisar que el principio de razonabilidad se adecúa a la valoración y al resultado de la respuesta de la Administración al momento de resolver, siendo que, para efectuar el procedimiento y llegar a una decisión coherente y perceptible es necesario aplicar el principio de proporcionalidad, el mismo que se relaciona conjuntamente con la razonabilidad a la justicia y así como la ejecución del Estado constitucional de derecho, la misma que se presenta como un medio de control para la arbitrariedad en el uso de las facultades discrecionales otorgadas a la Administración (STC N°00535-2009-PA/TC).

Por otro lado, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante la Casación N°1345-2015-Lima (Poder Judicial de Perú, 2017), ha emitido su pronunciamiento, alegando que, el principio de razonabilidad trata una consecuencia de la necesidad de obtener decisiones de las autoridades que no resuelvan únicamente a una aplicación mecánica e irrazonada de la ley, sino que también, a equiparar la justicia y alejar la arbitrariedad de las decisiones.

Asimismo, el Tribunal Fiscal (2020) mediante la RTF N°01033-4-2020, precisa que, la presencia de este principio rige en todas las áreas de derecho, por lo que, en este caso que versa sobre la resolución apelada en tanto que no se encuentra debidamente motivada vulnerando el principio de razonabilidad cuando el destino de los gastos de la recurrente sí se encontraba identificado y el proceder por parte de la administración debía estar fundamentando.

En base a ello, la aplicación de dicho principio no ha sido ajeno al ámbito tributario, entre los casos de aplicación se tiene que, en la STC N°04082-2012-PA/TC (Tribunal Constitucional, 2016), el órgano jurisdiccional efectúa un análisis relativo a cómo la resolución de ejecución coactiva que emite la Administración a efecto de cobrar la deuda exigible, se constituía en un acto que agraviaba a la ejecutada debiendo para ello recurrir ante el Tribunal Fiscal, lo que conllevo el incremento de los intereses moratorios de la deuda tributaria, habiendo concluido que, en el caso concreto, se había trasgredido el principio de razonabilidad debido a que, no había sido razonable la espera del trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Por ende, se considera que no será posible que las obligaciones que contiene la norma estén exentas de la aplicación del principio de razonabilidad, pues existiría una contradicción en la voluntad del legislador para adecuar los parámetros de la normas en sus conductas, cayendo la norma exenta de razonabilidad en arbitrariedad, por cuanto, es imprescindible que la ley se encuentre inmersa en su contenido por la razonabilidad, ya que con ello se asegura la persecución de la arbitrariedad, quedando esta desterrada de las conductas de la administración y de nuestro ordenamiento jurídico.

Criterios del Tribunal Fiscal peruano en su jurisprudencia

En el análisis jurisprudencial de las diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF), se evidencia una tendencia constante a reconocer la discrecionalidad de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización. Así, en la RTF N.º 07003-3-2002 (Tribunal Fiscal, 2002), se afirmó que no existe un límite específico en cuanto al plazo ni al

número de requerimientos que puede efectuar la SUNAT, en virtud del artículo 62 del Código Tributario. Esta postura fue reiterada en las RTF N.º 03272-3-2009 y RTF N.º 04738-7-2009 (Tribunal Fiscal, 2009a, 2009b), donde se precisó que la Administración no está obligada a motivar cada requerimiento individual, bastando la mención del marco normativo que ampara su actuación. Igualmente, en casos relativos a la denegatoria de prórrogas, como la RTF N.º 00110-Q-2021 y la RTF N.º 09972-4-2013 (Tribunal Fiscal, 2021; 2013), el Tribunal sostuvo que SUNAT puede aceptar o denegar solicitudes de ampliación de plazo conforme a su criterio, siempre dentro del marco legal aplicable.

Por otra parte, el control sobre los plazos del procedimiento de fiscalización ha sido objeto de interpretaciones complementarias. En la RTF N.º 00726-Q-2022 se estableció que, vencido el plazo legal de seis meses de una fiscalización parcial, la Administración no puede continuar solicitando nueva información, aunque sí puede seguir evaluando los hechos verificados (Tribunal Fiscal, 2022). Esta doctrina fue consolidada en la RTF N.º 02174-Q-2017 y ratificada en la RTF N.º 06741-4-2020 (Tribunal Fiscal, 2017; 2020a), al establecerse que la SUNAT puede seguir ejerciendo funciones de verificación con terceros vinculados, pero no puede formular requerimientos adicionales al contribuyente fuera de plazo. En relación con la notificación de decisiones sobre prórrogas, la RTF N.º 20602-4-2012 validó su comunicación hasta un día antes del vencimiento del requerimiento, conforme al reglamento de fiscalización (Tribunal Fiscal, 2012).

Finalmente, aspectos vinculados a la legalidad en la obtención de información y la protección de derechos fundamentales también fueron abordados. En la RTF N.º 02495-1-2015, el Tribunal determinó que la exigencia de información bancaria no vulnera el secreto bancario cuando está mediada por autorización judicial (Tribunal Fiscal, 2015). Asimismo, en la RTF N.º 01209-Q-2019 se precisó que la conversión de medidas cautelares en definitivas resulta válida cuando se ha cumplido con los requisitos normativos, sin necesidad de una motivación extensa (Tribunal Fiscal, 2019). Estas decisiones consolidan una línea jurisprudencial favorable al principio de legalidad, pero que concede amplio margen de actuación a la SUNAT bajo el amparo de la discrecionalidad administrativa establecida en el CT.

Tabla 1. *Criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal peruano*

Eje temático	Resolución (año)	Problema analizado	Decisión del Tribunal Fiscal
Discrecionalidad	RTF N°07003-3-2002 (2002)	¿Existen límites para el plazo y número de requerimientos de la SUNAT?	No existen límites específicos; se reconoce la facultad discrecional conforme al art. 62 CT.
	RTF N°03272-3-2009 (2009)	¿Es necesaria la motivación de los requerimientos?	No se exige motivación individual, basta señalar la norma legal que la sustenta.
	RTF N°04738-7-2009 (2009)	¿SUNAT debe motivar cada requerimiento?	No, basta con sustento legal general por tratarse de potestad discrecional.
	RTF N°09972-4-2013 (2013)	¿Puede SUNAT denegar una prórroga pese a justificaciones razonables?	La decisión de prórroga es discrecional; no hay vulneración de derechos.
	RTF N°0070-Q-2020 (2020)	¿Es razonable dar un plazo corto ante numerosos requerimientos?	SUNAT puede valorar razonabilidad; no se acreditó vulneración.
	RTF N°1209-Q-2019 (2019)	¿Es válida una medida cautelar sin motivación detallada?	Sí, se justifica si hay elementos de riesgo conforme al art. 56 del CT.

Prórrogas en fiscalización	RTF N°0110-Q-2021 (2021)	¿Puede SUNAT negar una solicitud de prórroga sin justificación?	Tiene la facultad para decidir discrecionalmente.
	RTF N°20602-4-2012 (2012)	¿Puede SUNAT notificar una prórroga un día antes del vencimiento?	Sí, es legal conforme al reglamento del procedimiento.
	RTF N°09972-4-2013 (2013)*	¿Puede denegar prórroga pese a sustento válido?	SUNAT actuó legalmente; no se afectó el debido proceso.
	RTF N°0070-Q-2020 (2020)*	¿El plazo otorgado fue proporcional?	Se valida discrecionalidad de SUNAT.
Plazos del procedimiento de fiscalización	RTF N°0726-Q-2022 (2022)	¿Puede SUNAT requerir documentos vencido el plazo de fiscalización parcial?	No puede pedir más documentos, pero puede seguir el procedimiento.
	RTF N°2174-Q-2017 (2017)	¿SUNAT puede requerir información a terceros vencido el plazo?	Puede verificar hechos con terceros, pero no requerir más al contribuyente.
	RTF N°06741-4-2020 (2020)	¿Es válida la notificación de requerimientos fuera del plazo?	Sí, si solo comunica conclusiones sin requerir más información.
	RTF N°20602-4-2012 (2012)*	¿Hasta cuándo puede notificarse la aceptación o denegatoria de prórroga?	Válido hasta un día antes del vencimiento del requerimiento inicial.
Motivación y legalidad de requerimientos	RTF N°03272-3-2009 (2009)*	¿Deben ser motivados los requerimientos?	No se exige motivación detallada.
	RTF N°04738-7-2009 (2009)*	¿Es exigible que todos los requerimientos estén fundamentados?	No; basta la invocación normativa.
	RTF N°02495-1-2015 (2015)	¿Puede SUNAT requerir información bancaria protegida por secreto bancario?	No hay afectación si hay orden judicial para levantar el secreto.
Medidas cautelares y ejecución	RTF N°1209-Q-2019 (2019)*	¿Es válida la conversión de medida cautelar sin notificación?	Sí, se considera válida conforme al art. 56 CT.

(*) RTF que se repite por contener más de un eje temático.

Fuente: Elaboración propia (2025)

CONCLUSIÓN

El Estado, cumple con su finalidad de redimir las necesidades de la población, realiza gastos y para poder repartir bienes, este adquiere los medios de varias fuentes de ingresos, dentro de las cuales tenemos al pago de impuestos, la cual resulta siendo la más importante. Esta situación da nacimiento a la conexión del acreedor quien es el Estado y el contribuyente quien es el deudor, siendo estos últimos los obligados a realizar el pago de sus impuestos. Sin embargo, dicha relación puede verse forzada de forma negativa, debido a que el gobierno escoge como medidas para incrementar la recaudación eleva las tasas de impuestos existentes o incorporar otros impuestos recientes, situación que ocasiona que el contribuyente escoja evadir impuestos debido a que se ve afectada su economía, y esto produce que finalmente los ingresos tributarios sean escasos.

La potestad discrecional que tiene SUNAT sujeta a limitaciones explícitos e implícitos. Los primeros se encuentran regulados en la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; mientras que los límites implícitos los podemos encontrar dentro de la Constitución Política del Perú (Artículo 2° y conexos, 3°, 43, 74° y último párrafo del 200°), Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N°27444, y también dentro de los principios generales del

Derecho tales como: la motivación que está conformada por el debido procedimiento, la razonabilidad, así como, la interdicción a la excesividad y a la arbitrariedad.

La facultad discrecional de la administración tributaria ejercida en base a la potestad sancionadora, puede producir sanciones pero también puede graduarla, toda vez que, su finalidad se dirige a la protección y respeto de los derechos conferidos a los contribuyentes; para lo cual se deberá delimitar de forma clara sus actos con la finalidad de brindar seguridad jurídica a los deudores tributarios.

Declaración de los autores: La autora aprueba la versión final del artículo.

Declaración de conflicto de interés: La autora declara no tener conflicto de interés

Financiamiento: Este trabajo ha sido autofinanciado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bravo, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Jurista Editores E.I.R.L.
- Calderón, M. (2017). *La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización*. [Tesis de abogado, Universidad Nacional de Trujillo]. Repositorio Universidad Nacional de Trujillo. <https://hdl.handle.net/20.500.14414/8354>
- Campos, F. y García, H. (2018). *La aplicación del criterio de discrecionalidad regulado en el Código Tributario y su impacto en los procesos de fiscalización, en el sector de servicios públicos, durante el periodo 2012 – 2017*. [Tesis de abogado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Repositorio Académico UPC. <http://hdl.handle.net/10757/625765>
- Danós, J., Fernández, J., Urteaga, C., Sevillano, S., y Moreno, L. (2006). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores
- De Barros, P. (2011). *Principios y sobreprincipios en la interpretación del Derecho, Derecho Tributario Tópicos Contemporáneos en Homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*. Grijley EIRL.
- Dioses, A. (2019). *La facultad discrecional de la administración tributaria y la seguridad jurídica como garantía para los contribuyentes, en el periodo 2017 a 2019*. [Tesis de abogado, Universidad Privada del Norte]. Repositorio Institucional UPN. <https://hdl.handle.net/11537/28105>
- Huamaní, R. (2013). *Código Tributario comentado (Parte I)*. Editorial Jurista Editores.
- Miní, J. (2012). *Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario peruano*. [Tesis de maestría, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Repositorio Académico UPC. <http://hdl.handle.net/10757/315402>
- Morón, J. (2017). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General: Texto Único Ordenado de Ley N° 27444* (12va ed). Editorial Gaceta Jurídica.
- Muñoz-Nájar, M., y Soria, A. F. (2000). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. *Derecho & Sociedad*, (14), 78-87. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>
- Osvaldo, J. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I*. Editorial Astrea.
- Poder Judicial del Perú (2017). Sentencia de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema - Casación N°1345–2015-Lima.
- Rabi-Baldi, R. (2020). *Interpretación jurídica: teoría y práctica jurisprudencial*. Editorial Astrea.
- Spisso, R. (2003). *El poder tributario y su distribución, Tratado de tributación, Tomo I, Derecho tributario, Volumen II*. Editorial Astrea.
- Tribunal Constitucional (2004). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 0090-2004-AA/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>

- Tribunal Constitucional (2004). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 1803-2004-AA/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01803-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional (2005). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N°0050-2004-AI/TC*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00050-2004-AI%20Resolucion.pdf>
- Tribunal Constitucional (2008). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N°8495-2006-PA/TC*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/08495-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional (2016). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N°04082-2012-PA/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2005). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 3741-2004-AA/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2008). *Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N°4168-2006-PA/TC*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168-2006-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2000). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º1010-2-2000*. Lima, 25 de octubre de 2000. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/2/2000_2_1010.pdf
- Tribunal Fiscal. (2002). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07003-3-2002*. Lima, 04 de diciembre de 2002. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/3/2002_3_07003.pdf
- Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º10907-5-2008*. Lima, 11 de setiembre de 2008. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/5/2008_5_10907.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º04206-1-2009*. Lima, 6 de mayo de 2009. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_04206.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º4269-3-2009*. Lima, 08 de mayo de 2009. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_04269.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009a). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03272-3-2009*. Lima, 08 de abril de 2009. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_03272.pdf
- Tribunal Fiscal. (2009b). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04738-7-2009*. Lima, 21 de mayo de 2009. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/7/2009_7_04738.pdf
- Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 20602-4-2012*. Lima, 7 de diciembre de 2012. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/4/2012_4_20602.pdf
- Tribunal Fiscal. (2013). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09972-4-2013*. Lima, 14 de junio de 2013. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/4/2013_4_09972.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02495-1-2015*. Lima, 11 de marzo de 2015. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_02495.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02174-Q-2017*. Lima, 10 de julio de 2017. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/Q/2017_Q_02174.pdf

- Tribunal Fiscal. (2019). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01209-Q-2019*. Lima, 14 de mayo de 2019. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/Q/2019_Q_01209.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01033-4-2020*. Lima, 4 de enero de 2020. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_01033.pdf
- Tribunal Fiscal. (2020a). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06741-4-2020*. Lima, 13 de noviembre de 2020. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_06741.pdf
- Tribunal Fiscal. (2021). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00110-Q-2021*. Lima, 18 de enero de 2021. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/Q/2021_Q_00110.pdf
- Tribunal Fiscal. (2022). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00726-Q-2022*. Lima, 28 de marzo de 2022. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/Q/2022_Q_00726.pdf
- Yangali, N. (2015). *Código Tributario: Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT*. Gaceta jurídica S.A.
- Villegas, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. *Lex*, 13(16), 241-278. <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.859>