

¿La Administración Tributaria se encuentra facultada a requerir cualquier tipo de información a los contribuyentes?

César

GAMBA VALEGA^(*)

1. Aproximación al tema⁽²⁾

Nadie parece poner en duda que un Sistema Tributario justo requiere una Administración Tributaria que goce de las facultades y potestades suficientes para efectuar el cobro de las deudas tributarias, así como para sancionar los incumplimientos de las obligaciones tributarias. Como acertadamente ha señalado el Tribunal Constitucional Español (TCE): “Para el efectivo cumplimiento del deber (de contribuir) (...) es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo ‘se produciría una distribución injusta en la carga fiscal’, pues ‘lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidad de defraudar’; de ahí la necesidad y la justificación de ‘una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque a veces incómoda y molesta’” (STC 110/1984, fundamento jurídico 3). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema justo” como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1⁽³⁾: En una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los

Resumen ejecutivo

Informe de la Sunat N° 156-2004-SUNAT/2B0000⁽¹⁾: La Administración Tributaria tiene la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto a las actividades de terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo estos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros.

órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue, asimismo, que **el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias**, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias⁽⁴⁾.

Como sabemos, la Constitución tiene un “valor normativo” innegable; los principios y derechos fundamentales recogidos en su texto obligan a todos los poderes públicos sin excepción⁽⁵⁾: 1) al legislador, al momento de “atribuir” potestades a la Administración; 2) a la misma Administración al momento de “ejercer” sus potestades⁽⁶⁾, así

como al “reglamentar” las leyes; y, finalmente, 3) a los jueces y tribunales, al momento de “juzgar” y “ejecutar” sus decisiones.

La potestad que tiene la Administración para solicitar información a los contribuyentes y/o terceros dentro de un procedimiento de fiscalización no puede —ni debe— ser una excepción a lo dicho (sometimiento pleno a los principios y derechos constitucionales). En efecto, resultaría ocioso detenernos más sobre este punto: esta facultad (de solicitar información) —así como cualquier otra que las normas otorguen a la Administración—, por más discrecional que sea, debe ejercerse con pleno sometimiento a los principios y derechos constitucionales. Así lo exige un Estado Democrático de Derecho como el que nuestro texto constitucional consagra.

Así, por poner un ejemplo, resulta difícil compatibilizar con el texto constitucional

una solicitud de información emitida por la Administración Tributaria cuyo cumplimiento implique la comunicación de: 1) hechos sobre la intimidad personal y familiar del contribuyente [artículo 2.7) de la Constitución]; 2) datos protegidos por el secreto bancario y la reserva tributaria del contribuyente [artículo 2.5) de la Constitución]; 3) información amparada por el secreto profesional [artículo 2.5) de la Constitución]; y, 4) información contenida en comunicaciones y documentos privados [artículo 2.10) de la Constitución]⁽⁷⁾.

No obstante, una lectura “aislada” de nuestro Código Tributario parece facultar a las administraciones tributarias a requerir información dentro de un procedimiento de fiscalización sin ninguna limitación.

Así, el numeral 1) del artículo 62 del Código Tributario faculta expresamente a la Administración Tributaria a “exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:

- a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.
- b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo con las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.
- c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias”.

En el mismo sentido, el numeral 5) del artículo 87 del Código Tributario reconoce como obligación de los contribuyentes, “(...) presentar o exhibir (...), según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas”. También el numeral 6) del artículo 87 del Código Tributario regula la obligación de los contribuyentes de “proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas”.

Como se puede apreciar, cualquier operador jurídico que intente aplicar el Código Tributario de forma “aislada” —es decir, sin considerar que dicho dispositivo se encuentra insertado en un “sistema jurídico”— podrá llegar fácilmente a la conclusión (en nuestra opinión, errada), según la cual la Administración Tributaria goza de prerrogativas ilimitadas u omnímodas en cuanto a la posibilidad de exigir información a los contribuyentes.

A nuestro entender, una muestra de este razonamiento ha sido expresada por la propia Sunat en el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 de fecha 7 de septiembre de 2004, en el que se llega a concluir lo siguiente:

“La Administración Tributaria tiene la potestad de requerir **cualquier tipo de información** respecto a las actividades de terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, **no pudiendo estos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido**

por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros”⁽⁸⁾.

Incluso para llegar a esta conclusión, en el citado informe se puede leer el siguiente razonamiento: “Así pues, conforme a lo antes señalado existe la obligación formal del deudor tributario de proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria respecto a terceros con los que guarde relación; **no habiendo establecido la normativa vigente excepción alguna respecto al tipo de información a solicitar** en función de si esta califica o no como secreto comercial, o si existe el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros”⁽⁹⁾.

Como se puede apreciar, en opinión de la Sunat, si el Código Tributario no consagra absolutamente ninguna limitación en cuanto a la información que las administraciones tributarias se encuentran facultadas a requerir, dicha prerrogativa puede ejercitarse sin ninguna limitación, pudiendo incluso solicitarse información que no puede trascender a terceros, por encontrarse protegida constitucionalmente.

En las líneas siguientes intentaremos demostrar que en un Estado Democrático de Derecho la potestad que tienen las Administraciones Tributarias para solicitar información a los contribuyentes y a terceros —así como cualquier otra prerrogativa que les sea otorgada por el ordenamiento jurídico— no puede ser ejercida sin ninguna limitación —como, al parecer, pretende la Sunat⁽¹⁰⁾— sino que, por el contrario, su ejercicio tiene importantes condicionamientos de carácter constitucional y también legal.

2. En un Estado Democrático de Derecho no existen ni pueden existir facultades omnímodas, indeterminadas o ilimitadas

El artículo IV.1.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) consagra el “principio de legalidad” con el siguiente tenor: “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, **dentro de las facultades que le estén atribuidas** y de acuerdo a los fines para los que fueron conferidas”.

En sentido similar se pronuncia el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (CT), al establecer que, “en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, **dentro del marco que establece la ley**”; así como el primer párrafo del artículo 86 del CT, al señalar que los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, **se sujetarán a las normas sobre la materia**”⁽¹¹⁾.

Como se puede apreciar, nos encontramos ante un principio general de todo Estado de Derecho, según el cual la Administración se encuentra **plenamente** sujeta a la ley y al Derecho. De lo que se trata es, pues, que toda la actuación administrativa sin excepciones está vinculada no solo a las normas positivas, sino también al Derecho, término este último que incluye, además de aquellas, a los principios del Derecho.

Ahora bien, el mecanismo para dotar a la Administración de estos poderes es nada menos que la técnica de la atribución de potestades administrativas por la ley. Es

decir, **son las normas las que atribuyen potestades a la Administración**. Como se puede apreciar, es la ley —mediante el mecanismo del apoderamiento— la que atribuye potestades a la Administración. La ley constituye, pues, su fuente, su causa, su justificación, en defecto de la cual la Administración no podrá —siquiera— adoptar una decisión administrativa determinada.

Pero el ordenamiento jurídico no solo actúa como un presupuesto de toda actuación administrativa, sino que —a la vez— constituye un límite de la misma, condicionando el ejercicio de las potestades administrativas. **En efecto, la idea misma de todo Estado de Derecho presupone que no existan potestades omnímodas, ilimitadas o indeterminadas, pues ello atentaría contra los derechos fundamentales de los ciudadanos**”⁽¹²⁾.

Como afirma Gabriel Casado Ollero “no existen potestades públicas omnímodas, ilimitadas, de carácter genérico (en la medida en que **una potestad sin límites, o la atribución de una potestad sin la previa especificación de sus condiciones de existencia, sería irreconciliable con la idea de distribución del poder público y, por ello mismo, incompatible con la propia esencia del Estado de Derecho**)”⁽¹³⁾.

En ese sentido, no es posible sostener que en nuestro Estado Democrático de Derecho exista alguna Administración Tributaria que goce de facultades omnímodas, es decir, carentes de limitación —como, al parecer, pretende sustentar la Administración en el caso de la potestad para requerir información— sino que, por el contrario, su ejercicio se encuentra limitado por los principios y derechos constitucionales. Por lo demás, así se desprende expresamente del segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución, que ratifica el “respeto a los derechos fundamentales de la persona” en el ámbito tributario.

3. La Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) reconoce expresamente la preeminencia de los derechos constitucionales sobre la facultad de las administraciones públicas para solicitar información a los administrados

En esta misma línea de pensamiento se encuentra el artículo 169 de la LPAG, el mismo que frente a “las solicitudes de prueba a los administrados” por parte de las administraciones públicas ha reconocido que existen derechos de carácter constitucional que tienen una preeminencia evidente sobre aquellas, tales como el secreto profesional, la existencia de revelaciones prohibidas por ley o que supongan directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por los administrados o aquellas que afecten a los derechos constitucionales.

Textualmente, el artículo 169 de la LPAG dispone lo siguiente:

“Artículo 169.- Solicitud de pruebas a los administrados

169.1 La autoridad puede exigir a los administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos o bienes, el sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba. Para el efecto se

curso el requerimiento mencionando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento.

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

169.3 El acogimiento a esta excepción será libremente apreciada por la autoridad conforme a las circunstancias del caso, sin que ello dispense al órgano administrativo de la búsqueda de los hechos ni de dictar la correspondiente resolución".

Como se puede apreciar, la LPAG no se pronuncia en el sentido que las solicitudes de información resultan ilimitadas como se sostiene en el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000. Por el contrario, la norma permite expresamente a los administrados/contribuyentes que se opongan a los requerimientos de información que contengan información susceptible de vulnerar algún derecho constitucional.

La norma que nos ocupa es de la mayor relevancia, considerando que —en aplicación del artículo I de la LPAG— resulta aplicable **para todas las entidades de la Administración Pública**, sin excepción. En consecuencia, dado que las **administraciones tributarias** se encuentran insertas dentro de la Administración Pública, resulta obvio concluir que la norma citada (artículo 169 de la LPAG) es de aplicación también a los procedimientos seguidos ante aquélla.

A mayor abundamiento, debe señalarse que el Código Tributario no contiene ninguna regulación (específica) en cuanto a los límites de los requerimientos de información de las administraciones públicas, razón por la cual la materia resulta plenamente regulada por el artículo 169 de la LPAG, atendiendo a la regla de la supletoriedad establecida por el artículo II del mismo dispositivo. Efectivamente, debemos recordar que la LPAG se aplica directamente en caso de laguna en la legislación especial (procedimiento-tributaria).

4. Límites a la potestad de obtención de información

A continuación, mencionaremos algunas limitaciones específicas con que cuenta la Administración en el ejercicio de la potestad de requerir información:

- **La información requerida debe incidir directa o indirectamente sobre la situación tributaria del contribuyente o de terceros.**

Recordemos que la finalidad del procedimiento de fiscalización es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente. En ese sentido, los requerimientos de información de la Administración Tributaria necesariamente deben atender a este fin, guardando la debida proporción entre el medio y el objetivo que se quiera alcanzar con la actuación administrativa.

En ese orden de ideas resulta plenamente aplicable el "principio de razonabilidad" regulado en el artículo IV de la LPAG,

según el cual "las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones (...), debe adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y **manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su contenido"**.

- **La información requerida no debe afectar el derecho a la intimidad, al honor y a la propia imagen.**

Evidentemente, el derecho a la intimidad, al honor y a la propia imagen del administrado/contribuyente —elevado al rango de derecho fundamental— constituye una limitación específica a la potestad de la Administración Tributaria para recabar información.

- **La información requerida no debe afectar el secreto profesional.**

En este caso, si bien consideramos que la Administración puede acceder al monto de los honorarios pagados por el cliente —o incluso hasta su identidad—, en modo alguno puede acceder a la parte esencial protegida por el secreto profesional, como podría ser el consejo dictado por el abogado o la dolencia que aqueja a una paciente.

- **La información requerida no puede afectar el secreto bancario.**

Efectivamente, el secreto bancario ha sido elevado al rango de derecho fundamental por nuestro texto constitucional, lo cual impide que cualquier tercero (incluyendo la Administración) pueda acceder a las operaciones pasivas del contribuyente, sin la orden de un juez.

- **La información requerida no puede vulnerar el secreto de la correspondencia.**

Las comunicaciones privadas no pueden ser de libre acceso por parte de la Administración, habida cuenta de que ello afectaría al derecho a la intimidad del administrado.

5. Conclusiones

Resulta evidente que el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 efectúa una interpretación aislada de las normas contenidas en el Código Tributario, sin tomar en cuenta que existen otros valores que también gozan de protección constitucional, tales como los derechos y principios de carácter constitucional.

Si bien se hace aconsejable una modificación en el Código Tributario a efectos de recoger adecuadamente los límites que tiene la Administración Tributaria en el ejercicio de la potestad para solicitar información a los administrados, por ningún motivo ello nos puede llevar a la conclusión de que dicha facultad no cuenta con límites.

Efectivamente, basta con entender que cualquier norma del ordenamiento jurídico —incluidas las que regulen potestades administrativas— debe interpretarse conforme a la Constitución, para llegar al convencimiento de que la potestad de solicitar información necesariamente debe respetar el derecho a la intimidad personal y familiar del contribuyente, los datos protegidos por el secreto bancario y la reserva tributaria del contribuyente, el secreto profesional, así como la reserva de las comunicaciones y documentos privados.

Sobre este punto se pronunció el profesor Eduardo García De Enterría el año 1981:

"La supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar este en cualquier momento de su aplicación —por operadores públicos o por operadores privados, por tribunales o por órganos legislativos o administrativos— **en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales**, tanto los generales como los específicos referentes a la materia de que se trate"⁽¹⁴⁾.

(*) Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid, Abogado de la Universidad de Lima. Profesor de la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima.

(1) Vid., el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000 de fecha 7 de septiembre de 2004, publicado en la página web de la Sunat (www.sunat.gob.pe).

(2) "Y este es el meollo de la cuestión: es necesario que la Administración haga compatible eficacia y respeto de los derechos de los administrados. Es la aduana por la que hay que pasar cuando se vive en un Estado de Derecho (...)" Vid., GARCÍA AÑOEROS, Jaime. "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales". En: CT. Núm. 78. 1996. Pág. 163.

(3) Artículo 31.1 de la Constitución española: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

(4) El resaltado es nuestro. Vid., la STCE 76/1990 (fundamento jurídico 3).

(5) Vid., los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú (CP), en los que se reconoce la "supremacía del texto constitucional" sobre el resto del ordenamiento jurídico. A su vez, el artículo 3 que reconoce el carácter preponderante de los derechos fundamentales reconocidos en su texto, así como "otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma Republicana de Gobierno". Finalmente, debemos mencionar que el artículo 138 reconoce la sumisión total del Poder Judicial a la Constitución.

(6) Recordemos que el artículo 10 de la LPAG sanciona con nulidad cualquier actuación administrativa que contraviene la Constitución, las leyes o las normas reglamentarias. No obstante, en forma inexplicable, al parecer, nuestro CT intenta apartarse de esta regla básica de todo Estado de Derecho, consagrando causales específicas de nulidad, sin reconocer que un acto administrativo contrario al Derecho, por sí mismo es nulo. Evidentemente, se trata de otro vano intento por hacer prevalecer el interés de la Administración sobre los particulares.

(7) Como señala el profesor Jorge Danós: "Los titulares del poder tributario están constitucionalmente obligados a respetar los alcances o los elementos mínimos de cada derecho fundamental". (En: "El Régimen Tributario en la Constitución: estudio preliminar", Thémis. Núm. 29. Pág. 141).

(8) El resaltado es nuestro.

(9) El resaltado es nuestro.

(10) Afortunadamente, los informes emitidos por la Sunat no constituyen fuente del Derecho Tributario, razón por la cual no es obligatorio someterse a las conclusiones contenidas en el Informe N° 156-2004-SUNAT/2B0000. Ello puede desprenderse de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

(11) Luego de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 953.

(12) En efecto, no es posible concebir un Estado Democrático de Derecho en el que las facultades administrativas puedan ejercerse sin limitación alguna, incluso afectando los derechos fundamentales de los ciudadanos.

(13) (la cursiva es nuestra). Vid., a CASADO OLLERO Gabriel. "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario". En: *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*. U. del País Vasco. Bilbao, 1993. Págs. 145 y sgtes., específicamente 148.

(14) (el resaltado es nuestro). Vid., a GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional". 3ª. Ed. Civitas. Madrid, 1985. Pág. 95.