

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

ESCUELA DE POSGRADO



**LAS ACCIONES INDUCTIVAS DE LA SUNAT Y LA
VULNERACIÓN A LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD
JURÍDICA Y AL DEBIDO PROCEDIMIENTO DEL
CONTRIBUYENTE**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

AUTOR

JEAN MANUEL BUSTAMANTE TORRES

ASESOR

Dr. LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA

Chiclayo, 2019

DEDICATORIA

A

Dios, por haberme dado la vida y ayudado a superar los momentos difíciles que me planteó la vida y además por brindarme la fortaleza para concluir satisfactoriamente con el presente trabajo de investigación.

Mis padres, Juan Manuel Bustamante Saavedra y Yolanda Torres Montalvo por haberme brindado su afecto y el apoyo moral y económico que me permitieron llegar a estas alturas de mi carrera profesional.

Mi hermana, Kristhel Stephanie Bustamante Torres, por el apoyo moral y motivación que me impulsó a sacrificarme al máximo por conseguir las metas que me he trazado.

JEAN MANUEL

AGRADECIMIENTOS

A

De manera muy especial, a mi asesor de tesis, Dr. C.P.C. Leopoldo Carbonel Mendoza, por apoyarme incondicionalmente en la realización de este trabajo de investigación, así también por su paciencia, dedicación y gran profesionalismo para la conclusión del presente informe de tesis.

La Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, en la persona de la Directora de la Escuela de Contabilidad, Mgtr. Maribel Carranza Torres, por haberme orientado en el desarrollo de la investigación, así como por procurar un nivel exigente en el desarrollo de la maestría en tributación.

El Dr. Rubén Saavedra Rodríguez por efectuar las recomendaciones necesarias al presente informe a fin de mejorar la calidad del mismo.

JEAN MANUEL

ÍNDICE

DEDICATORIA
AGRADECIMIENTOS
RESUMEN
ABSTRACT

INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	14
1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA	14
1.2. BASE TEÓRICO-CONCEPTUAL	22
1.2.1. La potestad Tributaria	22
1.2.1.1. Definición:	22
1.2.1.2. Principios	23
1.2.1.2.1. Reserva de Ley	24
1.2.1.2.2. Igualdad	24
1.2.1.2.3. No Confiscatoriedad	25
1.2.1.3. Derechos Fundamentales	25
1.2.1.4. Derecho a la Seguridad Jurídica	26
1.2.1.5. Derecho al Debido Procedimiento	27
1.2.1.6. Disyuntiva: Discrecionalidad – Arbitrariedad	28
1.2.2. Las Facultades de Fiscalización de la Administración Tributaria.....	29
1.2.2.1. La Administración Tributaria	29
1.2.2.2. Código Tributario – Fiscalización	31
1.2.2.2.1. Función Fiscalizadora:	31
1.2.2.2.2. Facultad de Fiscalización:	32
1.2.2.2.3. Procedimiento de fiscalización.....	33
1.2.3. Acciones inductivas:	34
1.2.3.1. Definición	34
1.2.3.2. Procedimiento de acciones inductivas	36
1.2.3.3. Regulación de las acciones inductivas	37
1.2.3.4. Denominaciones Internacionales: Controles Extensivos	39
1.2.3.5. Sistema de Gestión de Masivos – GEMA	44
1.2.4. Derecho al Debido Procedimiento	48
1.2.4.1. Definición	48
1.2.4.2. Fundamentos Constitucionales.....	49

1.2.4.3.	Contenidos esenciales del derecho al debido proceso	51
1.2.5.	Derecho a la Seguridad Jurídica.....	52
1.2.5.1.	Definición	52
1.2.5.2.	Elementos de la seguridad Jurídica	54
1.2.5.2.1.	Presupuestos objetivos	54
1.2.5.2.2.	Presupuestos subjetivos.....	55
1.2.5.3.	Seguridad Jurídica en Materia Tributaria	55
CAPÍTULO II	MARCO METODOLÓGICO.....	57
2.1.	Tipo de investigación.....	57
2.2.	Abordaje metodológico.....	57
2.3.	Sujetos de investigación.....	57
2.4.	Escenario	58
2.5.	Instrumentos de recolección de datos.....	58
2.6.	Procedimiento	59
2.7.	Análisis de datos	59
2.8.	Criterios éticos.....	60
2.9.	Criterios de rigor científico	60
CAPÍTULO III	ANÁLISIS Y DISCUSIÓN	61
3.1.	Definir la Naturaleza Jurídica de las Acciones Inductivas	61
3.2.	Derechos al debido procedimiento y seguridad jurídica.....	64
3.2.1.	Vulneración al Derecho al debido procedimiento	64
3.2.2.	Vulneración al Derecho a la Seguridad Jurídica del Contribuyente	66
3.3.	Jurisprudencia del Tribunal Fiscal – Acciones Inductivas	69
3.4.	Analizar el ejercicio discrecional de las actuaciones de fiscalización de control masivo y su efecto en la certeza sobre las consecuencias jurídicas de tales actos	72
3.5.	Efectos jurídicos de las acciones inductivas.....	74
CONCLUSIONES	77
RECOMENDACIONES	79
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1.- Tipos de acciones inductivas.....	41
Cuadro N° 2.- Procedimiento de acciones inductivas.....	43
Cuadro N° 3.- Etapa 1 del Sistema GEMA.....	45
Cuadro N° 4.- Etapa 2 del Sistema GEMA.....	45
Cuadro N° 5.- Etapa 3 del Sistema GEMA.....	46
Cuadro N° 6.- Etapa 4 del Sistema GEMA.....	46
Cuadro N° 7.- Etapa 5 del Sistema GEMA.....	47
Cuadro N° 8.- Etapa 6 del Sistema GEMA.....	47

RESUMEN

La Administración Tributaria peruana, según el artículo 62 del Código Tributario, ejerce la facultad de fiscalización de forma discrecional; por lo mismo, las actuaciones llevadas a cabo para el ejercicio de esta función deben adecuarse a los límites establecidos en el citado Código en conjunto con lo dispuesto en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Sin embargo, debido a la gran cantidad de contribuyentes a inspeccionar, se efectúan procedimientos de control masivo de obligaciones tributarias que buscan promover la eficiencia recaudatoria, dichas actuaciones se ejercen de carácter discrecional, sin embargo las mismas no se encuentran debidamente reglamentadas en el ordenamiento jurídico tributario, como es el caso de las acciones inductivas de carácter masivo.

En el presente trabajo de investigación se busca determinar si dichas actuaciones vulneran los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento en el contribuyente y resaltar principalmente que aspectos relativos a dichos principios se afecta.

Por consiguiente, se analizó jurisprudencia en materia tributaria (Sentencias del Tribunal Constitucional y Resoluciones del Tribunal Fiscal) sobre este tema para esclarecer los efectos de los procedimientos de verificación mediante acciones inductivas en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente peruano, de esta manera se resaltó principalmente los elementos de la motivación del acto administrativo y la certeza de los efectos legales de tales inspecciones en razón a los derechos al debido procedimiento y a la seguridad jurídica respectivamente.

Para finalizar la investigación, se elaboró las conclusiones sobre los objetivos planteados y se formuló recomendaciones a fin de mejorar el ejercicio de la función fiscalizadora en el aspecto de control masivo de obligaciones tributarias por parte del fisco peruano.

Palabras clave: acciones inductivas, debido proceso, seguridad jurídica, facultad discrecional, función fiscalizadora, motivación, control masivo.

ABSTRACT

The Peruvian Tax Administration, according to article 62 of the Tax Peruvian Code, exercises the faculty of control in a discretionary manner; for this reason, the actions carried out for the exercise of this function must be adapted to the limits established in the aforementioned code together with the provisions of the Regulations of the Inspection Procedure.

However, due to the large number of taxpayers to be inspected, massive control procedures are carried out on tax obligations that seek to promote tax collection efficiency, such actions are exercised on a discretionary basis, however, they are not duly regulated in the legal tributary system, that is the case of the inductive actions of massive character.

In the present research work, it is sought to determine if such actions violate the rights to legal security and due process in the taxpayer and highlight mainly that aspects related to said principles are affected.

Therefore, jurisprudence in tax matters (Constitutional Court Judgments and Tax Court Resolutions) was analyzed on this subject to clarify the effects of the verification procedures by means of inductive actions in the determination of the tax liability of the Peruvian taxpayer, in this way It highlighted the elements of the motivation of the administrative act and the certainty of the effects of such inspections related to the rights to due process and legal security respectively.

To finalize the investigation, the conclusions on the proposed objectives were elaborated and recommendations were made in order to improve the exercise of the oversight function in the aspect of massive control of tax obligations by the Peruvian treasury.

Keywords: inductive actions, due process, legal security, discretionary power, auditing function, motivation, massive control.

INTRODUCCIÓN

La función fiscalizadora llevada a cabo por la Administración Tributaria cuenta con un número importante de facultades discrecionales que buscan asegurar la correcta comprobación de la determinación de la obligación tributaria, dentro de estas tenemos al procedimiento de fiscalización que busca la correcta verificación de esta obligación y se ve respaldada por la emisión de un acto administrativo (Resolución de Determinación), mientras que en otro rango se encuentran procedimientos de verificación de cumplimiento tributario masivo, que son actuaciones ejercidas al amparo de la facultad de fiscalización que le concede la norma a la administración tributaria pero que no se encuentran debidamente reglamentadas por las normas especializadas en la materia.

El segundo punto hace referencia a algunas actuaciones de la SUNAT como las acciones inductivas de control masivo, las cuales al no encontrarse parametradas como corresponde (a diferencia del procedimiento de fiscalización) pueden devenir en un ejercicio injustificado de las mismas, razón por la cual, la actuación del órgano administrativo recaudador de tributos en nuestro país puede en algunos casos vulnerar ciertos principios fundamentales que buscan optimizarse a través de regulaciones con una jerarquía mayor como la constitución o las leyes, tomándose en cuenta que estas actuaciones solo se encuentran establecidas en un protocolo que no tiene ningún rango de norma legal.

Entonces nos encontramos ante la siguiente disyuntiva: ¿Son las acciones inductivas parte de un procedimiento de fiscalización?. Según el Art I inc d.-) del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización no lo son, por tanto al no tener una ruta de acción establecida puede ocasionar que su ejercicio devenga en arbitrario afectando el derecho a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente.

Al encontrarse en esta coyuntura la tributación en nuestro país, la SUNAT puede hacer uso de estos mecanismos para retomar la revisión de la deuda tributaria ya verificada e “inducir” al contribuyente a que “voluntariamente” regularice la obligación tributaria observada, asimismo, la SUNAT puede volver a

revisar los mismos periodos verificados aduciéndose que no se trata del procedimiento de fiscalización regular normado por el D.S. 085-2007-EF. Esto va en contra de la seguridad jurídica de los administrados, a los cuales deberían revisárseles sus obligaciones en la medida de lo posible en una única oportunidad y contando con un procedimiento debidamente reglamentado a fin que no se vulnere su derecho a un debido proceso, y sobre todo definirse un marco de actuación adecuado que otorgue certeza sobre las atribuciones conferidas a la SUNAT y los límites de esta.

Sin embargo, es importante señalar que estos mecanismos masivos de control mejoran la eficiencia recaudatoria debido a que se examina un mayor número de contribuyentes y por ende genera un mayor ingreso para el fisco producto de la regularización tributaria de las inconsistencias señaladas, sin embargo se deja de lado la calidad de las acciones de fiscalización de SUNAT al no respetar los derechos que el ciudadano tiene en razón al ejercicio de las facultades discrecionales de esta entidad.

Si bien esta medida puede ser importante a fin de reducir la brecha de la informalidad, al contribuyente formal puede hacérsele incurrir en mayores costos de cumplimiento de sus obligaciones tributarias al requerírsele en diversas oportunidades información relativa a un mismo tributo o periodo, incluso aumentando el riesgo de que en algunos casos la información se extravíe producto de los múltiples traslados de la documentación a los centros de la administración tributaria, aunque esta situación puede mitigarse en un mediano plazo con la utilización de comprobantes electrónicos.

Por último, no hay que dejar de lado que la información solicitada en las esquelas es significativamente numerosa, y en el caso de una pequeña o microempresa implica dejar de lado en varias ocasiones labores orientadas a la productividad de la misma a fin de atender lo solicitado en dichos documentos y sin la garantía sobre si le van a requerir parte o la totalidad de la información relativa a los aspectos tributarios ya revisados.

En ese sentido, se requiere de una reglamentación que oriente actuaciones como las acciones inductivas por parte de la SUNAT y se establezca según se

requiera un límite relativo a la solicitud de información relativa al contenido de las esquelas o cartas inductivas respecto a la documentación a revisar.

Formulación del Problema

¿Las acciones inductivas llevadas a cabo por la Administración Tributaria afectan los derechos al debido procedimiento y a la seguridad jurídica?

Objeto de la Investigación

Determinar si las acciones inductivas de la Administración Tributaria vulneran los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso del contribuyente.

Siguiendo la misma línea, la idea en este proyecto es resaltar los aspectos de la regulación sobre la materia donde se presenten un mayor número de vacíos legales y brindar recomendaciones a fin de que en un mediano plazo puedan corregirse dichas regularidades para mitigar el efecto negativo que podrían conllevar el ejercicio de estas acciones en el contribuyente, partiendo del hecho que al no estar estos procedimientos debidamente regulados, se incrementan las posibilidades de incurrir en arbitrariedad al ejercerlos.

Objetivos:

- Definir la naturaleza jurídica de las acciones inductivas.
- Determinar la medida en que las acciones inductivas afectan los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento
- Revisar el contenido de las inconsistencias comunicadas en una acción inductiva y las consecuencias jurídicas derivadas de la emisión de tales actos.

- Analizar los criterios más importantes utilizados sobre estos procedimientos por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.
- Determinar la finalidad del ejercicio discrecional de las actuaciones de control masivo de obligaciones tributarias

Justificación

La seguridad jurídica y debido procedimiento son derechos que deben garantizárseles a los ciudadanos en cuantas diligencias se encuentren inmersos, ya sea producto de temas relacionados a lo penal, administrativo, laboral y también en el ámbito tributario.

En la aplicación práctica de las facultades de fiscalización de la administración tributaria, pueden ejercerse acciones debidamente reguladas por las normas de la materia, como en el ejercicio del procedimiento de fiscalización, así como otras que no se encuentran reglamentadas y su actuación discrecional responde a los límites de carácter general regulados por el Código Tributario.

Así, dentro de otras atribuciones de la administración tributaria enmarcada dentro de la facultad de fiscalización que le confiere el Código Tributario a esta, se encuentran las acciones inductivas, que si bien no constituyen modalidad alguna de fiscalización (como procedimiento) al amparo de lo dispuesto por el mismo reglamento del procedimiento de fiscalización, por medio de estas se puede ejercer cierta presión para que el contribuyente pague la deuda e independientemente de que lo haga o no, la SUNAT puede volver a revisar la deuda u otros aspectos sobre la información antes obtenida por medio de una acción inductiva, la cual no proporciona seguridad jurídica al contribuyente, pues la administración puede reevaluar nuevamente un determinado periodo o tributo y además el contribuyente no cuenta con garantía alguna del procedimiento, pues este no se encuentra debidamente normado en el ordenamiento jurídico peruano.

Asimismo, se busca con esta investigación, definir a mayor profundidad los aspectos generales y determinar la naturaleza jurídica de las acciones inductivas de SUNAT, y sobre todo definir un adecuado marco de actuación dentro de los procedimientos de dichas acciones, pues por lo general, las observaciones o inconsistencias detectadas en estas verificaciones no se encuentran debidamente sustentadas, principalmente por falta de motivación sustancial en la misma, debido a que estas solo están basadas en indicadores presuntos del sector y no sobre datos ciertos relacionados a cumplimiento tributario en la región.

De igual modo, muchas veces los criterios utilizados por los verificadores de SUNAT se pueden tornar arbitrarios debido a las metas de recaudación de la institución y la falta de una adecuada regulación del proceso. Adicionalmente, como último punto, se puede considerar que el contribuyente no tiene constancia de los datos que registra el auditor en el sistema tal como consta en el documento de referencia denominado: Protocolo de Atención de Acciones Inductivas, disponible en la página web de la Administración Tributaria

CAPÍTULO I MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

A fin de llevar a cabo el presente trabajo de investigación, ha sido pertinente remitirse a los siguientes antecedentes relacionados:

Mini, J. (2013). Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el código tributario peruano. (Tesis de maestría, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Perú). Recuperado de: http://repositorioacademico.upc.edu.pe/upc/bitstream/10757/315402/2/mini_mj-rest.pdf

Objetivo de la Tesis:

Determinar los límites a las facultades discrecionales otorgadas a la SUNAT por conducto del Código Tributario.

De dicho informe final de tesis se extrajeron las siguientes conclusiones, las cuales tienen como objetivo servir como referencia para la presente investigación en el aspecto relacionado a facultades discrecionales:

1. La facultad discrecional es la potestad con que cuenta la Administración Tributaria – SUNAT que le permite adoptar la decisión de cómo actuar en una situación determinada cuando la norma no lo ha previsto, y que se encuentra circunscrita por límites explícitos e implícitos establecidos en la Constitución y la Ley.

2. Las facultades discrecionales no sólo han sido otorgadas de forma general como lo señala el último párrafo de la Norma IV del TP del CT, sino además, han sido incluidas específicamente en alguno de los aspectos de las facultades de la Administración Tributaria de determinación, recaudación, fiscalización y sancionatoria.

3. Si bien la Norma IV del TP del CT dispone que la Administración Tributaria se encuentra facultada a actuar discrecionalmente dentro del marco que establece la ley, entiéndase ley general y no sólo la tributaria, se omite fijar los criterios o parámetros específicos en virtud de los cuales la Administración debe decidir si ejerce o no su potestad, dejándolo prácticamente a su libre albedrío.

4. La potestad discrecional de la SUNAT tiene límites explícitos e implícitos. Los límites explícitos se encuentran establecidos en la Norma IV del TP del CT; mientras que los límites implícitos se encuentran (por interpretación sistemática) en la CPP (los derechos fundamentales establecidos en el Artículo 2° y conexos, 3°, 43, 74° y último párrafo del 200°), la LPAG - Ley N° 27444, y los principios generales del Derecho, que son básicamente: la motivación como parte del principio del debido procedimiento, la proporcionalidad o razonabilidad, la interdicción a la arbitrariedad y la interdicción a la excesividad.

5. La actuación de la Administración Tributaria no sólo debe adecuarse a los límites explícitos, sino que además, en el ejercicio de su discrecionalidad, debe valorar los límites implícitos, esto es los principios, sean constitucionales, tributarios y/o administrativos.

6. Si bien el otorgamiento de facultades discrecionales constituye una herramienta útil para la adecuada actuación de la Administración Tributaria, dado el nivel de complejidad y dinamicidad de los sectores en los que interviene, consideramos necesario reforzar los límites expresos, es decir, fijar parámetros legales adicionales de actuación para evitar que quede a criterio de la Administración determinar cuáles son los límites a los que debe someterse, y evitar excesos que conlleven a la realización de actos inmotivados, desproporcionados y arbitrarios.

7. La regulación del CT sobre el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria no va en línea con el desarrollo de un Estado Constitucional de Derecho, por lo que debe adecuarse la ley tributaria al sistema

jurídico vigente, de forma tal, que no dejen de aplicarse los límites implícitos en razón de la interpretación o de la literalidad de la norma tributaria.

8. Debe establecerse en el TP del CT, que toda actuación de la Administración Tributaria debe encontrarse suficiente motivada, respetándose los principios del debido procedimiento administrativo, de proporcionalidad, razonabilidad e igualdad. Asimismo, debe establecerse con claridad la responsabilidad en que incurriría el funcionario público que haga uso indebido de sus facultades discrecionales, obligándolo a responder con su propio patrimonio cuando su actuación cause daño injustificado al contribuyente.

9. La regla de la supletoriedad no es aplicable a los Principios del Derecho Tributario, del Derecho Administrativo, ni de los Principios Generales del Derecho, por lo que respecto de ellos se amerita su plena y directa aplicación al procedimiento tributario. En tal sentido, corresponde se modifique la Norma IX del TP del CT.

10. Los Cuadros y Gráficos Estadísticos sustentan la dimensión del ejercicio de las facultades discrecionales, por lo que si éstas se limitan, aseguraríamos que con independencia del número de acciones, todas ellas se encontrarán acordes con los principios constitucionales, administrativos y tributarios.

11. Dado su carácter constitucional, toda la Administración Pública, incluyendo la Administración Tributaria, debe someterse a la aplicación directa y no supletoria de los principios que regulan el procedimiento administrativo, por lo que debe modificarse la Norma IV y IX del TP del CT, para que se encuentre en perfecta armonía con los principios del Derecho Administrativo, los Principios Generales del Derecho y en consecuencia la CPP.

Comentarios:

La tesis desarrolla el tema sobre el principio del debido procedimiento y la motivación en los actos administrativos como parte esencial de este precepto jurídico.

En este caso, resalta principalmente el aspecto sustancial de los actos que emanen de la administración tributaria, los cuales deben tener motivos suficientes que los justifiquen, en otras palabras, “que la exteriorización del razonamiento que sustenta la emisión del acto administrativo tributario debe estar en función del contenido del mismo” (Bardales, 2009, p. 4).

La motivación de hecho puede no ser extensa; sin embargo, no puede carecer de suficiencia y sobre todo que en esta misma se revelen las razones debidamente fundamentadas por las cuales la administración ha actuado en un determinado sentido.

Sobre este tema en particular, también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional: “El deber de motivación de la administración pública no debe limitarse a utilizar citas legales, que solo hacen referencia a disposiciones en conjunto, pero sin concretar cuál y como las mismas amparan la argumentación o análisis de la autoridad pública”. (STC 0090-2004-AA/TC).

En el caso de las acciones inductivas no hay mayor análisis en tema de motivación formal, sin embargo, el asunto cambia al tratarse sobre la motivación material de estos actos, pues los mismos no tienen un sustento claro de lo que se requiere y su solicitud se basa en la mayoría de los casos en meras presunciones sobre el sector en el mercado de determinadas empresas, pero sin atender las debidas particularidades que cada una de estas presenta como ubicación geográfica, comparecencias ante la administración tributaria sobre esquelas referidas en muchos casos a un mismo periodo y tributo ya revisado anteriormente, estacionalidad de algunos negocios, nivel de actividad empresarial, etc.

Esta situación puede ser propicia para que las actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria a cargo de estas acciones pasen de ejercer la función fiscalizadora de forma discrecional a arbitraria en ciertos casos, dejando de lado el derecho a la seguridad jurídica que tiene cada contribuyente y revisándose muchas veces importes de tributos y/o multas distintos sobre un mismo periodo o tributo verificado anteriormente y sin la obligación de tomar como antecedente el resultado de una acción inductiva ejercida anteriormente, pues en este tipo de actividades de control sí se puede volver a solicitar documentación contable las

veces que puedan ser necesarias en un mismo periodo o tributo, bajo la particularidad de que la regularización de las inconsistencias que puedan ser detectadas en los mismos, sólo podrían ser subsanadas en ese momento si voluntariamente así lo decidiese el contribuyente (no mediando la emisión de una Resolución de Determinación y por tanto un acto administrativo que deje firme el resultado de la diligencia).

Rodríguez, J. (2017). Las Acciones Inductivas de la SUNAT: Naturaleza, límites y sus efectos. Lima, Perú: PUCP. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/joseluisrodriguez/2017/04/26/las-acciones-inductivas-de-la-sunat-naturaleza-legalidad-limites-y-sus-efectos/>

En su obra resalta principalmente las posiciones que tiene la SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto de las acciones inductivas, esta observaciones surgieron producto de una gran cantidad de reclamos de los contribuyentes que entendían que se estaba desnaturalizando el procedimiento de fiscalización tributaria.

De esta manera, SUNAT a través de su Informe N.º 0154-2015-SUNAT/5D0000, de fecha 29/10/2015, se pronuncia sobre las acciones inductivas y argumenta que estas son ejercidas al amparo de la función fiscalizadora que le confiere el Código Tributario a esta entidad, entendiéndose a tal función en un sentido amplio y por lo tanto no limitándose únicamente a ejercerse por medio del procedimiento de fiscalización; así, estas acciones buscan controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, según lo estipulado en el artículo 62 del Código Tributario.

Asimismo, también destaca la posición del Tribunal Fiscal sobre estas actuaciones y el mismo ratifica que el ejercicio de la función fiscalizadora de SUNAT es un concepto amplio e incluye actuaciones como fiscalizaciones, verificaciones y acciones inductivas.

El tribunal resalta que las acciones inductivas son realizadas en el marco de la facultad de verificación y no de fiscalización de la administración tributaria, tal como se aprecia en la RTF N° 03684-Q-2014, frente a la queja formulada por el contribuyente al sostener que la esquila debe enmarcarse dentro de las formalidades del procedimiento de fiscalización, a lo que el Tribunal Fiscal replicó que se trata de un procedimiento de verificación y no de fiscalización, orientado principalmente al reconocimiento y regularización de manera voluntaria de las obligaciones tributarias del contribuyente, sustentado al amparo de la función fiscalizadora de SUNAT.

En este mismo artículo resalta y confirma que dentro de un procedimiento de acción inductiva, la Administración Tributaria solo está facultada a emitir Resoluciones de Multa, de corresponder, quedando excluida definitivamente la emisión de una Resolución de Determinación dentro de estas actuaciones.

Todo esto solventándose en el carácter voluntario de una actuación de control masivo, pues en la misma al buscar un reconocimiento voluntario de la obligación tributaria, no corresponde la emisión de una resolución determinativa, en tanto esta última manifiesta la voluntad de la administración tributaria de plasmar en dicho documento los resultados de su actuación fiscalizadora

Alcántara, C. & Manrique M. (2011). Los derechos fundamentales de los contribuyentes como límite a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria (Tesis de Pregrado). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.

En el presente trabajo de investigación, se indica que el debido proceso es un principio jurídico procesal o sustantivo según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, al permitirle tener la oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas ante el juez, es un principio constitucional que orienta la función jurisdiccional y a su vez es un derecho fundamental que encuentra su razón de ser en la dignidad del ser humano.

Finalmente señala que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, el cual comprende los derechos a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas, y obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Lo establecido líneas arriba se rige de acuerdo a los principios del derecho administrativo y a las disposiciones en materia civil en tanto sean compatibles con el régimen administrativo.

De lo anterior, es importante resaltar que al ejercerse las acciones inductivas, la administración puede emitir actos administrativos que no se encuentren debidamente motivados, por lo mismo que estas actividades se encuentran orientadas a un operativo masivo de fiscalización de obligaciones tributarias.

Ante esto, existe la posibilidad que el contribuyente se vea inducido a regularizar una obligación tributaria que no le corresponde, pues las observaciones que puede presentar el funcionario de SUNAT podrían encontrarse sustentadas en datos estimados (hechos no fehacientes) y por lo tanto se estaría desnaturalizando la función fiscalizadora de la administración tributaria al vulnerar en algunos aspectos (motivación del acto administrativo) el derecho al debido proceso del contribuyente.

Castro, A. (2012). La discrecionalidad como factor de transgresión de principios y derechos constitucionales del contribuyente en los procedimientos de fiscalización tributaria en el Perú (Tesis de Pregrado). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.

En la presente investigación se hace referencia al aspecto del debido proceso, o debido procedimiento administrativo, y sobre todas las aristas que comprende este principio a fin de brindar una garantía de respeto a los administrados frente a procedimientos administrativos. Como primer punto, el debido procedimiento comprende el derecho a exponer los argumentos: bajo esta premisa la Administración Tributaria debe otorgar al administrado la posibilidad de exponer las razones que fundamentan los descargos a las observaciones formuladas dentro

de cualquier procedimiento iniciado por la administración tributaria, también engloba al derecho a ofrecer y producir pruebas: que consiste en la potestad del contribuyente de ofrecer medios probatorios adecuados que brinden sustento a su defensa frente a actuaciones discrecionales de la Administración y el derecho a que esta tramite las pruebas ofrecidas y por último el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho que tiene como finalidad la de evitar que la Administración Tributaria actúe de manera arbitraria o atendiendo a su mera comodidad.

Es por eso de vital importancia que se garantice la validación de las pruebas ofrecidas por el contribuyente en los distintos tipos de inspección que lleve a cabo la SUNAT, de esta forma se busca evitar el ejercicio arbitrario de la función fiscalizadora.

Saavedra, R. (2017). Las acciones inductivas de la SUNAT. Material audiovisual. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=KBksssYo0c0>

Sostiene que las acciones inductivas son acciones ejercidas al amparo de la facultad genérica de fiscalización orientada a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente por medio de una verificación masiva de información del contribuyente.

Asimismo, señala que estas actuaciones mejoran la eficiencia recaudatoria de SUNAT, sin embargo reduce la calidad del ejercicio de la facultad de fiscalización de la SUNAT en tanto se parte de inconsistencias y no de hechos concretos a regularizar.

Finalmente, indica que existe un vacío de seguridad jurídica debido a que una vez cerrada la acción inductiva, no hay certeza de que el contribuyente tenga conocimiento si la misma fue resuelta conforme o no conforme a los descargos requeridos a fin de sustentar la observación planteada, hecho que podría conllevar al ejercicio de un procedimiento de fiscalización por parte de la Administración Tributaria respecto de una inconsistencia ya regularizada.

1.2. BASE TEÓRICO-CONCEPTUAL

1.2.1. La potestad Tributaria

A fin de delimitar los conceptos señalados en la esfera de la potestad tributaria del Estado, es pertinente hacer una referencia al derecho constitucional tributario y todo aquello que este concepto abarca.

Así, el derecho tributario se entiende como:

el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre los distintos centros poder (nación, provincias o estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último conocido como el de las garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario. (García, 1999, p.219).

1.2.1.1. Definición:

Según Robles y Pebe (2005) señalaron que:

La Potestad Tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución.

Esta potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga potestad tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento

de estos límites, para el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.
(p. 1).

1.2.1.2. Principios

El Tribunal Constitucional (2008) señala que

la potestad tributaria no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen. (...)

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, Igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la arbitrariedad (STC N° 3666-2008-PA-TC).

De lo anterior se resalta que los principios constitucionalmente reconocidos en el artículo 74 constituyen límites a la potestad tributaria, la cual debe ser ejercida además con respeto a los derechos fundamentales.

1.2.1.2.1. Reserva de Ley

El principio de reserva de ley reconocido constitucionalmente en el artículo 74 de la Carta Magna, desarrolla este precepto por medio del Código Tributario, el cual sigue los lineamientos constitucionales señalando que solo por ley o decreto legislativo se puede: “crear, modificar o suprimir tributos ...” (Norma IV – Principio de Legalidad – Reserva de Ley).

Este principio busca por lo tanto, que se garantice por vía legal la introducción de tributos en nuestro ordenamiento jurídico, basándose en la premisa sobre la representación que tiene el poder legislativo en la comunidad, por tanto se sobreentiende que las normativas aprobadas por los mismos son de aceptación general para los contribuyentes peruanos.

Sin embargo, es importante resaltar que las normativas aprobadas no deben contravenir los principios tributarios constitucionalmente establecidos en el artículo 74 y a la vez deben garantizar que los derechos fundamentales del contribuyente no sean vulnerados en cualquier etapa de algún procedimiento en el ámbito tributario.

1.2.1.2.2. Igualdad

Bravo (2006, p. 114) señala que “el principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”.

Añade que el principio desarrollado en el párrafo anterior supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

1.2.1.2.3. No Confiscatoriedad

Velásquez (1997) señala que: “Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad.”

De esta forma, se concluye que no se puede aprovechar de un mecanismo como la tributación para apropiarse de la propiedad del contribuyente. Ante dicha razón, es menester que en la normativa tributaria peruana se establezca un límite máximo por cada categoría de impuesto a fin de que los mismos no lleguen a tonarse en confiscatorios.

1.2.1.3. Derechos Fundamentales

Rubio (2003) asume que:

El principio de respecto a los derechos fundamentales de la persona establecido en el artículo 74 de la Constitución (haciendo notar que el de igualdad ante la ley contenido en el artículo 2 inciso 2 de la Constitución ya está específicamente protegido por el principio anterior). En realidad, se trata simplemente de expresar en forma textual un mandato ya existente en el sistema jurídico, porque ninguna ley podrá contravenir los derechos constitucionales. Es importante recordar qué dicen las normas del artículo 3 de la Constitución sobre cuáles son los derechos constitucionales reconocidos:

“Constitución, artículo 3.- La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni 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”.

Por consiguiente, no sólo se trata de respetar los derechos establecidos en el artículo 2 de la Constitución. También todos los que puedan ser identificados a lo largo del texto de la Constitución y, aun, los de naturaleza análoga indicados en el artículo citado. (p.15)

Por otro lado, Rubio (2003) también señala que si alguna norma tributaria fuese en contra de algunos derechos garantizados en la constitución u otras normas que otorguen garantías al ciudadano, estas devendrían en inválidas. Así expresa que es importante tomar en cuenta lo siguiente: “La relación sistemática de cada norma con el resto del Derecho. Esto es muy fácil de notar cuando, por ejemplo, decimos que cada disposición tributaria existente debe ser necesariamente cotejada con los derechos fundamentales de la persona por mandato del artículo 74 de la Constitución. Si agraviara a alguno de ellos, será una disposición tributaria inválida.” (p. 39).

Al respecto, Bravo (2006) resalta que: “En rigor, el respeto a los derechos humanos no es un "principio" del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú. (p. 117)

1.2.1.4. Derecho a la Seguridad Jurídica

La potestad tributaria constituye un poder del Estado sobre el cual se le atribuye la facultad de establecer tributos a fin de solventar el presupuesto público de acuerdo a las necesidades de la nación. Sin embargo, esta atribución se encuentra sujeta a límites establecidos debidamente en la Constitución Política del Perú, los cuales buscan equilibrar la balanza a fin de que no se vulnere algún derecho o garantía del ciudadano. Así, el artículo 74° de la Constitución nos expresa que:

Artículo 74°. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

El cumplimiento de todos los principios resaltados en dicho artículo se asocia implícitamente a brindar una adecuada seguridad jurídica al ciudadano, la misma que tiene su fundamento en el respeto de las garantías (reserva de la ley, legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales) señaladas en el artículo 74 de la Constitución.

1.2.1.5. Derecho al Debido Procedimiento

Además de los derechos señalados en los párrafos precedentes, la Constitución Política también hace referencia a la tutela de ciertas garantías dentro de las que se hallan aquellas que son objeto de la presente investigación, como es el caso de la garantía al debido proceso, que según la Constitución Política de 1993 la contiene de la siguiente manera:

Inc 3). Del art 139 de la Constitución: “La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.- Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”.

Más adelante, se procederá a citar algunas sentencias del Tribunal Constitucional en las cuales se establece que esta garantía judicial también puede

ser aplicada en la vía administrativa bajo la denominación del principio del debido procedimiento.

1.2.1.6. Disyuntiva: Discrecionalidad – Arbitrariedad

Es importante resaltar que el ejercicio de la potestad tributaria si bien se ejerce discrecionalmente, esto no habilita a la administración a ejercer dicho poder sin límite alguno pues existen distintos preceptos legales que se encargan de delimitar aquello.

Sobre los términos en cuestión, la Real Academia Española conceptualiza a la discrecionalidad como la capacidad de someter al criterio de una persona o autoridad aquello que no se encuentra delimitado por una regla, por otro lado define a la arbitrariedad como aquella decisión contraria a la justicia, la razón o la ley, dictado solo por la voluntad o el capricho, esto es, sin atender límite alguno especificado.

Al respecto, en la Norma IV del TUO del Código Tributario se expresa que la administración tributaria en los casos que se encuentre facultada a actuar discrecionalmente optará por la decisión que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. De esta manera, si el funcionario público optase por una decisión que favorezca en un fin particular, dicho acto devendría en arbitrario al no respetarse lo señalado en esta norma, además de incumplir con un elemento sustancial para la validez del acto público previsto en el artículo 3 de la LPAG como es la finalidad pública.

Al desarrollar los conceptos en el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional señala en su sentencia N° 4168-2006-PA/TC que: “La potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora es regulada por el Código Tributario, que en su artículo 62° establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por ley, otorga gran amplitud de acción a la

Administración Tributaria, a efectos de combatir la evasión tributaria. Sin embargo, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración Tributaria mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto dado que la motivación exhibida permitirá distinguir entre un acto arbitrario y un acto discrecional (2008)”.

Por su parte, Altamirano (2003, p. 169) señala que: “el hecho de que la Administración cuente con facultades discrecionales no implica (...) que esta atribución no tenga límites. El contorno demarcatorio aparece con los elementos efectivamente reglados y, por otro lado, por los principios generales del derecho, tales como: 1) la interdicción a la arbitrariedad, 2) interdicción a la desviación del poder, 3) el principio de seguridad jurídica, 4) el de igualdad, 5) el de proporcionalidad, 6) el de reserva de ley, y 7) la autotutela, entre otros”.

De lo citado anteriormente, se puede concluir que el ejercicio de la potestad tributaria es en principio discrecional, y para mantener su actuación en dicho plano se deben respetar los límites establecidos en las distintas normas tributarias, así como los señalados en aquellas normativas que no tienen naturaleza tributaria pero que complementan el accionar de dicha potestad en tanto son de aplicación supletoria respecto a lo no previsto en la normatividad tributaria como pueden ser los principios generales del derecho.

Respecto a la arbitrariedad, la misma no reconoce límites, y por lo tanto su ejercicio estaría contraviniendo la finalidad sobre el interés público señalado en las normas tributarias pues responde a un mero capricho de la autoridad rectora en dicha materia (denotando un interés particular).

1.2.2. Las Facultades de Fiscalización de la Administración Tributaria

1.2.2.1. La Administración Tributaria

Podemos encontrar el término “administración tributaria” si nos dirigimos al Título II del Código Tributario Peruano, el cual señala que son órganos competentes de la misma: la SUNAT y los gobiernos locales en sus artículo 50 y 52 respectivamente; siendo competencia de la SUNAT la administración de

tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y de los gobiernos locales las contribuciones y tasas y excepcionalmente los impuestos que la ley les asigne.

Por su parte, Valdivia (2014) señala que:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, de acuerdo a su Ley de creación N.º 24829, Ley General aprobada por Decreto Legislativo N.º 501 y la Ley 29816 de Fortalecimiento de la SUNAT, es un organismo técnico especializado, adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa que, en virtud a lo dispuesto por el Decreto Supremo N.º 061-2002-PCM, expedido al amparo de lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13.º de la Ley N.º 27658, ha absorbido a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley, correspondían a esta entidad.

Tiene domicilio legal y sede principal en la ciudad de Lima, pudiendo establecer dependencias en cualquier lugar del territorio nacional.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT con las facultades y prerrogativas que le son propias en su calidad de administración tributaria y aduanera, tiene por finalidad:

2. Administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del gobierno nacional, con excepción de los municipales, desarrollar las mismas funciones respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), facultativamente, respecto de obligaciones no tributarias de

ESSALUD y de la ONP que, de acuerdo a lo que por convenios interinstitucionales, se establezca.

3. Dictar normas en materia tributaria, aduanera y de organización interna. (p.91).

De lo que se puede apreciar líneas arriba se resalta principalmente las amplias competencias que tiene la SUNAT frente a los gobiernos locales, los cuales tienen un nivel de participación mínimo en cuanto a la recaudación de tributos se refiere, por ende la presente investigación se refiere principalmente a las actuaciones conducidas por la SUNAT.

1.2.2.2. Código Tributario – Fiscalización

1.2.2.2.1. Función Fiscalizadora:

Según el Código Tributario en su art. 62) segundo párrafo, menciona que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para llevar a cabo esta función se requieren de diversas facultades discrecionales debidamente detalladas en el Código Tributario.

Asimismo, Zegarra (2015, p. 7) define a la función fiscalizadora como un concepto de fiscalización genérico inherente a todo órgano administrador de tributos, y como tal, hace referencia a la función administrativa en sentido amplio de la competencia asignada a la respectiva administración tributaria para fiscalizar tributos.

Cabanillas (como se citó en Chávez, 2015, p. 221) expresa que tradicionalmente se consideraba a la función de fiscalización casi exclusivamente como un medio directo para obtener ingresos adicionales. En la actualidad, el objetivo general de la función de fiscalización está orientado al logro de una mayor eficacia de la gestión de la Administración Tributaria, esto significa que los

resultados alcanzados en la ejecución del sistema tributario deben aproximarse a los resultados óptimos, es decir, a los que corresponderían a aquella situación ideal en la que todos los deudores tributarios cumplieren correcta y espontáneamente con sus obligaciones tributarias.

Dentro de aquel objetivo general, el cometido predominante de la función de fiscalización deberá ser el de participar en la generación de una situación de riesgo para los evasores, induciendo tanto a ellos como al resto de deudores tributarios a un mejor comportamiento a futuro, coadyuvando así a promover un mayor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

1.2.2.2.2. Facultad de Fiscalización:

Zegarra (2015) señala sobre la facultad de fiscalización según lo que:

el Código Tributario denomina como “facultad de fiscalización” en el primer párrafo del artículo 62º, debe entenderse como la atribución genérica de fiscalización, es decir, como sinónimo de una conducta genérica del órgano administrador de tributos cuyo contenido concreto es determinado previamente por la Ley y consiste en un conjunto de atribuciones específicas discrecionales (en la forma y oportunidad de su ejercicio). En este sentido, el listado de “Facultades Discrecionales” y las labores de inspección, investigación y control a que se refiere el citado artículo 62º son precisamente aquellas atribuciones específicas que denominamos “atribuciones específicas de fiscalización” (Fiscalización en sentido restringido). (p. 7).

Este autor resalta a la facultad de fiscalización como una atribución otorgada a la administración tributaria en virtud de una ley y enmarcada en un conjunto de atribuciones específicas discrecionales, facultades que tienen como fin verificar la correcta determinación de la obligación tributaria.

De hecho, las acciones inductivas se encuentran enmarcadas justamente dentro de esas facultades discrecionales de la administración, así como también se encuentran el control de cumplimiento de obligaciones formales y el mismo procedimiento de fiscalización, el cual difiere sustancialmente de la facultad de fiscalización que comprende atribuciones mucho más amplias.

A fin de tener más claros los conceptos citamos al artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, en el cual se señala expresamente que no se encuentran comprendidas en dicho procedimiento las acciones inductivas llevadas a cabo por la SUNAT. De esta forma se puede concluir que las acciones inductivas no se rigen por lo dispuesto en el presente reglamento y al no tener una reglamentación adecuado en el código tributario ni en otras normas tributarias, se aplicaran las disposiciones de carácter general establecidas en el capítulo de fiscalización del referido código y otras normas diferentes a las tributarias siempre que no se les opongan o las desnaturalicen, quedando así para este procedimiento la aplicación de las normas contenidas en una mayor parte en la ley de Procedimiento Administrativo General (Ley 27444).

1.2.2.2.3. Procedimiento de fiscalización

Zegarra (2015) “hace referencia al proceso de fiscalización, debe entenderse por fiscalización al procedimiento administrativo que inicia la Administración Tributaria o un tercero en caso de delegación, en virtud de la “Función Fiscalizadora”, y dentro del cual se ejercen las atribuciones específicas de fiscalización, el mismo que se encuentra orientado a obtener todos los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo debidamente fundado.” (p. 7).

Este mismo autor señala en su misma obra que el procedimiento de fiscalización se diferencia de la facultad genérica del mismo nombre en tanto que en el procedimiento la finalidad es la determinación de la obligación tributaria y aquello implica un análisis adecuado de los libros, registros contables del contribuyente y de la documentación sustentatoria de la operación en tanto que al final del procedimiento la SUNAT debe emitir necesariamente un acto

administrativo que brinde certeza sobre aquella determinación y si ha sido necesario modificarla según lo constatado.

Esto se contrapone a las acciones de fiscalización como facultad genérica en sentido amplio en tanto que esta no llega a la etapa de determinación y su carácter es de generar presencia de la administración tributaria en el contribuyente a fin de que cumpla sus obligaciones tributarias en la medida que este cuente con capacidad contributiva.

Es por esta razón fundamental que el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por el D.S. 085-2007-EF señala en su Art I inc d.-) de su Título Preliminar que no se encuentran comprendidas dentro del procedimiento entre otros: las actuaciones dirigidas únicamente al control de cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las órdenes de pago y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

1.2.3. Acciones inductivas:

1.2.3.1. Definición

A fin de definir este término, nos remitimos al Protocolo de Atención de Acciones inductivas descargado de la página web de SUNAT, en el cual se señala que las acciones inductivas son actividades de control de carácter masivo mediante las cuales la SUNAT busca promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes; asimismo, estas acciones pueden ser presenciales (generalmente mediante esquelas o cartas de invitación y requieren comparecencia) o no presenciales (referidas a las cartas inductivas o cartas informativas y por lo general virtuales).

Cuadro N° 1.- Tipo de Acciones Inductivas

ACCIÓN INDUCTIVA	PRESENCIAL (Requiere comparecencia)	Esquela
		Carta de Invitación
		Carta de Pre-aviso de Fiscalización
	NO PRESENCIAL (Virtual)	Carta Inductiva
		Carta Informativa

Fuente: Elaboración propia en base al protocolo de atención de acciones inductivas.

El objetivo de dichas acciones no es otro que el de buscar que los contribuyente, en base a la información notificada mediante esquelas o cartas inductivas, puedan cumplir con la regularización de forma voluntaria de sus obligaciones tributarias por las cuales se señalaron las inconsistencias comunicadas en la notificación de dichas acciones, o de ser el caso, presenten los descargos a las referidas inconsistencias notificadas.

Como se puede apreciar de la correspondiente definición en los párrafos anteriores, la acción inductiva no determina deuda tributaria, sino busca que el contribuyente regularice voluntariamente sus obligaciones tributarias tomando como un indicio de incumplimiento de estas a las inconsistencias detectadas por la administración. Al no estar debidamente normada esta facultad discrecional, su incumplimiento no origina una multa o reparo posterior, sin embargo se aplican las disposiciones generales establecidas en la facultad de fiscalización como comparecer ante la administración tributaria, exhibir libros, etc, en caso de acciones presenciales.

Sin embargo, en lo referido a lo sustancial de la obligación tributaria, para que la administración pueda determinar deuda tributaria, la acción inductiva (pre-aviso) puede ser una etapa previa para iniciar una fiscalización posterior del tributo (parcial o definitiva) que ha sido materia de revisión; así, rigiéndose en base a lo establecido en el procedimiento de fiscalización, el deudor tributario estaría obligado a cumplir lo que determine la administración, de ser el caso, en el procedimiento de fiscalización que evalúa la deuda tributaria a mayor profundidad.

Según Aguilar (2014, p. 169) los procesos inductivos, esquelas o cartas solo se fundamentan con la amplia “facultad de fiscalización” con la que cuenta la

SUNAT pero no se encuentran plenamente regulados, es decir, no existe una norma legal que regule de manera específica el procedimiento que debe seguir la administración tributaria en estos casos.

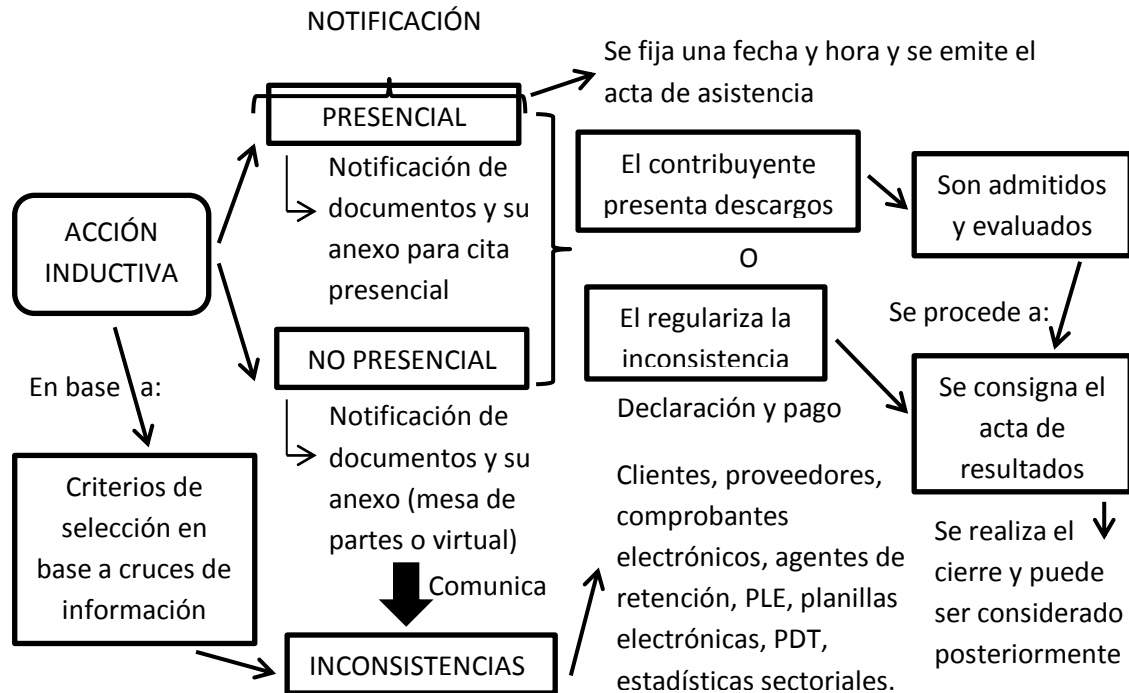
1.2.3.2. Procedimiento de acciones inductivas

Las acciones inductivas, pese a no tener un marco de acción específico, parte de lo establecido en el protocolo de atención de acciones inductivas para la consecución de las mismas, sin embargo dicho protocolo al no tener el rango de una norma jurídica vinculante, no implica un estricto cumplimiento del mismo, de hecho solo sirve como una guía para las actuaciones de control masivo.

Como primer punto, se le notifica al contribuyente de forma virtual o física a fin que regularice de manera voluntaria una inconsistencia detectada por la SUNAT tomando en consideración diversas variables de selección basándose en cruces de información. El contribuyente debe presentar descargos o regularizar la observación indicada, y según el caso, puede hacerlo de forma presencial o no.

Una vez presentados, admitidos y evaluados sus descargos, o habiendo regularizado la observación (declaración y pago), se procede a realizar el cierre de la acción inductiva y se emite el acta de resultados, asimismo, si la acción es presencial se le hace entrega al contribuyente de un acta de asistencia, sin embargo en cualquier caso no se le entrega el acta de resultados respectiva. Dependiendo de la conformidad de la acción inductiva, la misma puede pasar a segunda etapa o conllevar al inicio de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva.

Cuadro N° 2.- Esquema del Procedimiento de Acciones Inductivas



Fuente: Elaboración propia en base a protocolo de atención de acciones inductivas

1.2.3.3. Regulación de las acciones inductivas

A fin de favorecer un mejor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes en nuestro país, “la Administración Tributaria ha dividido el padrón en dos grupos, los Principales Contribuyentes (PRICO), que son aproximadamente 10 mil contribuyentes a nivel nacional, a los que se les aplica una estrategia de seguimiento y control permanente mediante procesos que pueden detectar el incumplimiento de las obligaciones en forma inmediata al vencimiento o a la presentación de la DDJJ.

El segundo grupo es el de los Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECO) que son aproximadamente 1.5 millones de contribuyentes y que aportan aproximadamente el 30% de la recaudación. La SUNAT en este caso aplica estrategias de inducción al pago y al cumplimiento de las obligaciones formales, mediante la emisión de esquelas, dirigidas a los mayores aportantes en este segundo grupo. El control y seguimiento en este caso se hace de manera

muestral en forma periódica y mediante procesos masivos de detección de incumplimientos.” Sánchez, Rodríguez y (Sánchez et al, 2011, p. 19)

En lo relacionado a la regulación de acciones inductivas de SUNAT, el Tribunal Fiscal (2010) señala:

“Las cartas inductivas no detentan formalidad y exigibilidad manifiesta, susceptible inclusive a generar sanciones por su inobservancia en cuanto a la forma y a la oportunidad.” Sin embargo ante el incumplimiento de la presentación de los descargos la SUNAT puede notificar esqueda de citación, para que comparezca a las instalaciones de SUNAT.

Lo señalado en esta resolución resalta principalmente la dualidad de criterios que podría presentarse a fin de conocer con más precisión las obligaciones del contribuyente frente a estas acciones, pues por un lado, el no atender al requerimiento podría conllevar a una sanción en cuanto a la obligación formal de presentar documentos que contengan la determinación de la obligación tributaria según lo establecido en las facultades discrecionales de la administración en el Código Tributario. Por otro lado, en el aspecto sustancial, la inobservancia de las observaciones no dará lugar a una nueva determinación, sin embargo, puede ser un conducto importante para iniciarse una fiscalización posterior sobre los aspectos observados en la acción inductiva.

De esto se concluye que al ejercer la SUNAT una acción inductiva en el ejercicio de su función fiscalizadora, solo puede emitir una Resolución de multa u orden de pago según el caso, pues si existe un importe a pagar producto de estas actividades de control, se toma como si el contribuyente hubiese realizado la subsanación del monto dejado de pagar de forma voluntaria.

Sin embargo, existen muchos especialistas en el área que desacreditan el aspecto sustancial de las cartas inductivas o esquelas debido a una insuficiencia en cuanto a la motivación del acto administrativo de esta acción de control (Num. 4 Art 3. LPAG), la misma que muchas veces se basa en un indicador promedio de mercado de cumplimiento de obligaciones tributaria muy básico que no toma en

cuenta la amplia variedad de sectores y circunstancias en las que se encuentra inmerso un negocio.

Al respecto, Altamirano (2003, p.192) señala que motivar significa “exhibir ante el administrado las razones por las cuales el autor del acto administrativo decidió en la forma que surge de él. (...) es una garantía del administrado; por tanto, no es facultativo para la Administración sino obligatorio”. Resalta el autor que todo acto administrativo debe contener las razones que han llevado a la adopción de tal o cual medida.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional (2005), en cuanto a la motivación del acto administrativo y su correcta relación con el debido proceso señala que: “...Tribunal debe enfatizar que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N.º 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es por sí sola contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo.” (RTC 0091-2005-AA/TC Fundamento 9).

Tomando en cuenta las consideraciones señaladas en los párrafos precedentes, resulta oportuno cuestionar la validez de los aspectos sustanciales de las diversas acciones de control tributario que viene realizando SUNAT.

1.2.3.4. Denominaciones Internacionales: Controles Extensivos

Haciendo una comparación del término “acciones inductivas” en la legislación extranjera, encontramos que la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (2016) le asigna el término de:

control extensivo, el cual tiene por finalidad la detección y corrección de errores e incumplimientos menos complejos. Se dirige, partiendo de la información de que dispone la Agencia Tributaria, a verificar, con carácter general, todas las obligaciones tributarias consideradas individualmente. Se basa, fundamentalmente, en procesos informáticos y

en controles de tipo documental (sin revisión de la contabilidad mercantil del contribuyente), realizados normalmente en las propias oficinas. (p. 1).

En este caso observamos que dichas actividades tienen como límite la revisión de la contabilidad mercantil del contribuyente, pues si la Administración Tributaria española revisase información relativa a dichos documentos se podría estar hablando de un procedimiento de fiscalización propiamente dicho antes que tratarlo como una acción de control.

A su vez, en la legislación cubana, Lanza et all (2017) señalan que el control extensivo se caracteriza por ser un proceso masivo resaltando el carácter general del mismo, se encuentra dirigido a actuar sobre determinados contribuyentes de acuerdo a la incidencia en la recaudación de ingresos, sin embargo para este proceso no se encuentran métodos específicos ni esquema a seguir de cómo efectuar la revisión.

De acuerdo con la Dirección General de Tributación de Costa Rica (2012), el objetivo principal de un control extensivo es promover el cumplimiento voluntario y aumentar la percepción de riesgo en el contribuyente por la presencia de la Administración Tributaria, y dependiendo del procedimiento que se siga se puede optar por el inicio de una actuación parcial definitiva considerando lo obtenido en la aplicación de los controles extensivos

Según el Modelo de Código Tributario para América Latina (2015), en adelante MCT-AL, hace referencia al “control tributario extensivo material, el cual permite llegar a una cantidad mayor de obligados, aunque sin la profundidad que conlleva un procedimiento de fiscalización.” (p. 130). El mismo que hace referencia a los comentarios respecto al artículo 126° del Citado Código.

Asimismo, en los comentarios se detalla que el nivel más básico de este tipo de control extensivo corresponde a corrección de errores materiales simples, discrepancias entre las declaraciones y liquidaciones u otros errores de derecho muy básicos; y otro tipo de control extensivo más profundos partiendo de la información de diversas

fuentes que maneja la administración tributaria, incluso teniendo la facultad esta de solicitar información nueva al obligado, teniendo como límite para este caso el examen de la contabilidad empresarial o profesional. (MCT-AL, 2015).

Por su parte, Veramendi (como se citó en Quevedo, 2014, p. 4) sostiene que el control extensivo es:

aquella fiscalización apoyada por medios informáticos, orientada a cubrir un universo de contribuyentes bastante amplio, utilizando como herramientas las tecnologías informáticas, que permiten efectuar cruces de información y verificaciones de consistencia tributaria sobre dicho universo, en un lapso de tiempo muy corto respecto de la presentación de la declaración tributaria y el correspondiente control.

Por otro lado, Bustamante y López (como se citó en Quevedo, 2014, p. 4) también hacen referencia al control extensivo y aseveran que:

tienen por objeto someter las declaraciones tributarias de los contribuyentes y demás obligados tributarios a una serie de controles informatizados, que nos permitirá seleccionar aquellas en las que se detecten errores, las que presenten una calidad insuficiente, o simplemente, las que presenten un cierto nivel de riesgo en cuanto a posibles incumplimientos previamente definidos.

Como puede apreciarse en las referencias hasta este punto mencionadas, el control extensivo busca esclarecer las inconsistencias detectadas por la administración tributaria de la información proveniente de los contribuyentes, siendo una verificación de obligaciones tributarias a un nivel más superficial que un procedimiento de fiscalización propiamente dicho y es utilizado de forma masiva para generar riesgo subjetivo en los contribuyentes sobre la presencia de la Administración Tributaria a fin de que estos reconozcan sus obligaciones y regularicen su situación impositiva.

El reconocimiento voluntario de obligaciones tributarias se encuentra aislado en algunos supuestos antes citados y es una de las mínimas diferencias que se pueden encontrar entre las definiciones respecto de los términos: control extensivo y acciones inductivas. Es importante resaltar que si bien el marco de actuación de las acciones inductivas no se encuentra bien delimitado por la normativa peruana, en el caso de los controles extensivos en otros países estos tienen su límite respecto a la revisión de la contabilidad mercantil del obligado.

Asimismo, Quevedo (2014) indica que en Perú existen programas de fiscalización inductivos, aquellos se tratan de controles extensivos de oficinas y son ejecutados a partir de las declaraciones de los contribuyentes y sometidos a pruebas por medio de soportes informáticos a fin de detectar irregularidades en la declaración. De detectarse inconsistencias se busca inducir al contribuyente a que regularice de forma voluntario algún tributo u obligación que este hubiese omitido.

La programación es a través de un módulo informático denominado Gestión de Masivos (GEMA) y el mismo puede ser de dos tipos: las cartas inductivas, en las cuales se comunican al contribuyente las omisiones o diferencias detectadas a fin de inducirlo a regularizar su situación tributaria y las esquelas, las cuales tienen un mandato de comparecencia a las oficinas de la administración tributaria debido a errores o inconsistencias en las declaraciones siendo la finalidad de estos actos la subsanación voluntaria de las irregularidades (esquela de citación) o verificar el cumplimiento de obligaciones formales a través de la revisión de la documentación requerida (esquela de requerimiento).

Por su parte, Aguirre (2015, p. 63 - 66) señala que:

A través de la aplicación de controles extensivos se logra una recaudación mayor por volumen de administrados y al mismo tiempo generan una percepción mayor de presencia de la Administración Tributaria; es decir, incrementan la percepción de riesgo al contribuyente de ser detectado y por ende generan una mayor recaudación voluntaria.

El proceso de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria, comúnmente denominado Gestión Tributaria comprende un conjunto de subprocesos que tienen como propósito inducir a los contribuyentes al cumplimiento de la obligación tributaria. (...).

Entonces, al referirnos a un control extensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias consideramos aquella fiscalización apoyada por medios informáticos y revisiones documentales, orientada a cubrir un universo de contribuyentes bastante amplio, utilizando como herramienta las tecnologías informáticas, que permiten efectuar cruces de información, verificaciones de consistencia tributaria sobre dicho universo y análisis de perfiles de riesgo, en un lapso de tiempo muy corto respecto de la presentación de la declaración tributaria y el correspondiente control. (...)

Un elemento trascendental de la función de inspección consiste en poner en marcha el proceso hacia la configuración del riesgo, esto es, la creación de una imagen visible acerca de la existencia de reales posibilidades de detectar el incumplimiento. Cuando se notifica con el inicio de un proceso de control posterior al contribuyente, el mismo percibe que la Administración está constantemente revisando su comportamiento, por lo que motivará a que sus próximas declaraciones sean efectuadas con veracidad. Esta percepción de “estar en la mira” de la Administración desmotiva cualquier conducta hacia el fraude fiscal e incumplimientos por parte del sujeto pasivo.

Crear el riesgo subjetivo para los contribuyentes sobre el hecho que los incumplimientos de sus obligaciones tributarias serán detectados por la Administración Tributaria, implica construir una imagen de eficiencia y eficacia del control de las obligaciones y la disponibilidad de recursos suficientes para ejercer ese control. Los controles extensivos permiten asignar menos funcionarios a un mayor número de contribuyentes; lo que aumenta la percepción de

riesgo entre los seleccionados, en el sector al que pertenecen y en el universo de los sujetos pasivos.

En consecuencia, el control extensivo busca dos objetivos:

Un objetivo inmediato, que consiste en la configuración de un riesgo subjetivo y, a la determinación de la obligación tributaria objeto del control y;

Un objetivo a largo plazo, que es conseguir maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través de la percepción de riesgo.

1.2.3.5. Sistema de Gestión de Masivos – GEMA

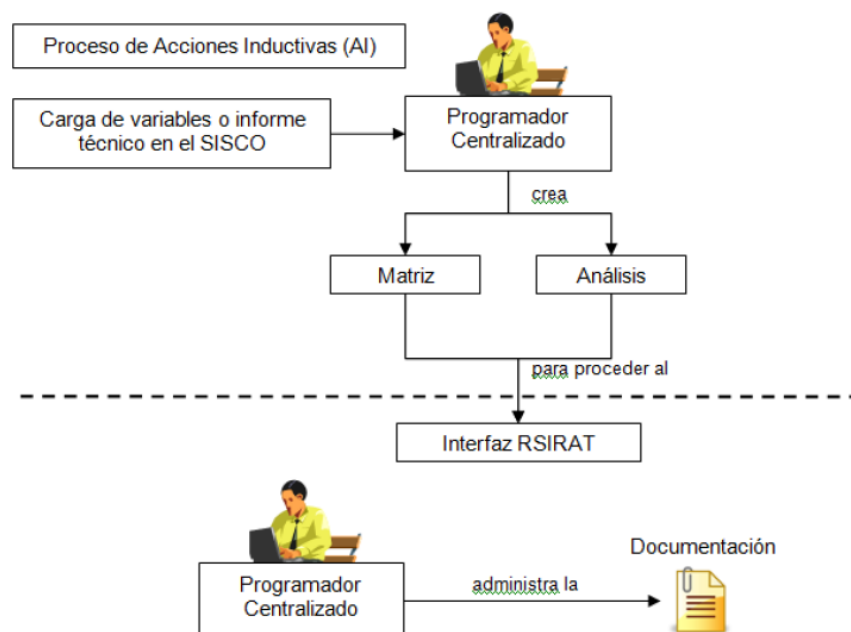
A fin de atender actuaciones de carácter masivo como las acciones inductivas, la SUNAT hace uso del Sistema de Gestión de Masivos – GEMA, el cual es una herramienta informática creada para apoyar principalmente en la generación y gestión de las acciones inductivas seleccionadas, correspondiente a cada campaña de fiscalización. Su naturaleza se estructura sobre la base de dos principios: limitación de los recursos humanos asignados y la rapidez en la toma de decisiones. (SUNAT, 2016).

El módulo de gestión de masivos puede abarcar a número significativo de contribuyentes, generalmente aquellos de tamaño pequeño y mediano, los cuales debido a la baja complejidad de sus operaciones pueden controlarse mediante actuaciones de fiscalización menos intensivas, asimismo esto constituye un hecho importante de ahorro de recursos del estado en acciones de fiscalización y sobre todo mejora los índices de eficiencia recaudatoria.

El GEMA contiene 6 etapas delimitadas:

Etapas 1: Carga de variables de selección en el SISCO. Posteriormente, el Programador Centralizado crea la Matriz y Análisis respectivos a fin de que proceda el interfaz del SISCO con el R-SIRAT.

Cuadro N° 3.- Etapa 1 del Sistema GEMA

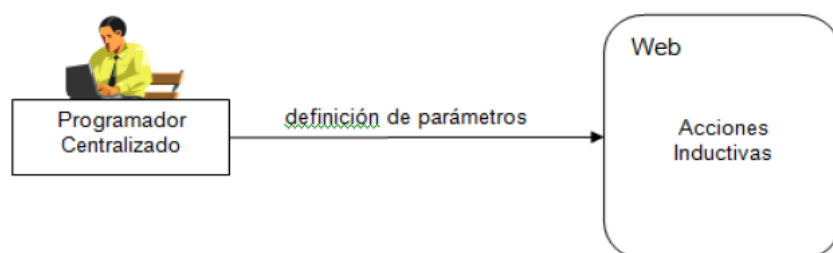


Fuente: SUNAT III Curso Aduanero y tributario - Módulo Procedimientos de Fiscalización

Etapa 2: Solo en caso que las acciones inductivas sean administradas mediante web el programador centralizado define los parámetros que correspondan. En esta fase las dependencias visualizan los casos asignados.

Cuadro N° 4.- Etapa 2 del Sistema GEMA

Etapa 2

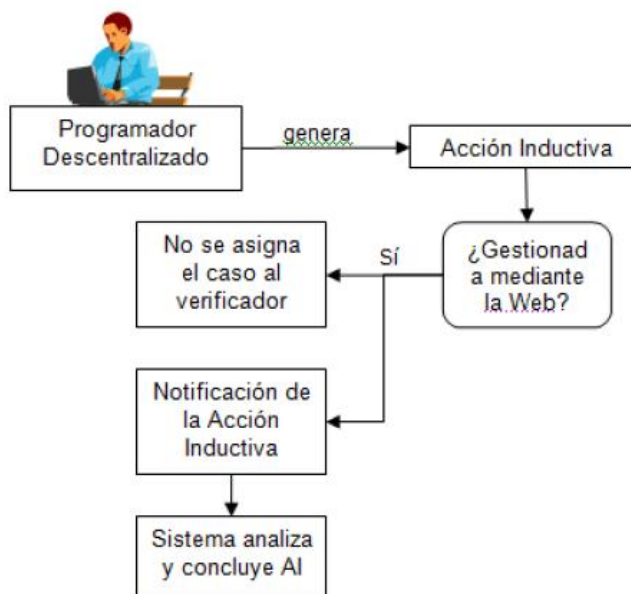


Fuente: SUNAT III Curso Aduanero y tributario - Módulo Procedimientos de Fiscalización

Etapa 3: El programador descentralizado genera la acción inductiva, si se gestiona mediante web no se asigna el caso a un verificador, luego se notifica al contribuyente para que revise sus diferencias u omisiones y de ser el caso se procede a dar el pase a la segunda acción inductiva.

Cuadro N° 5.- Etapa 3 del Sistema GEMA

Etapa 3

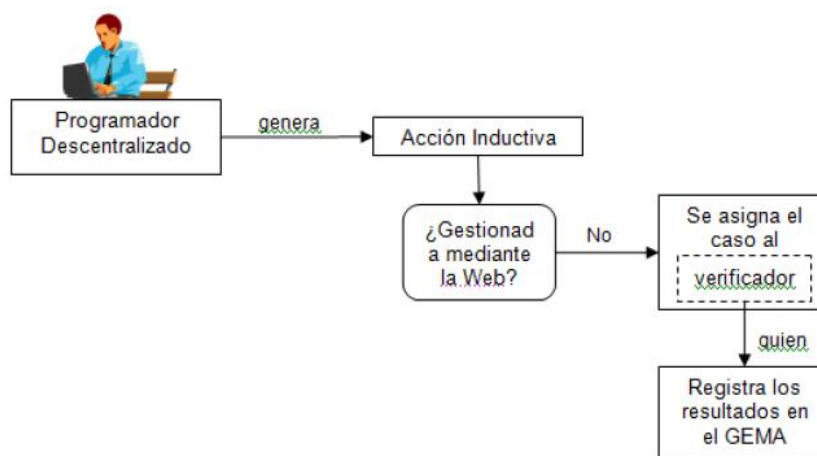


Fuente: SUNAT III Curso Aduanero y tributario - Módulo Procedimientos de Fiscalización

Etapa 4: Cuando el proceso no es por web, el verificador registra los resultados en el Módulo GEMA e indicará si el caso amerita que pase a la segunda etapa y concluirá la acción inductiva.

Cuadro N° 6.- Etapa 4 del Sistema GEMA

Etapa 4

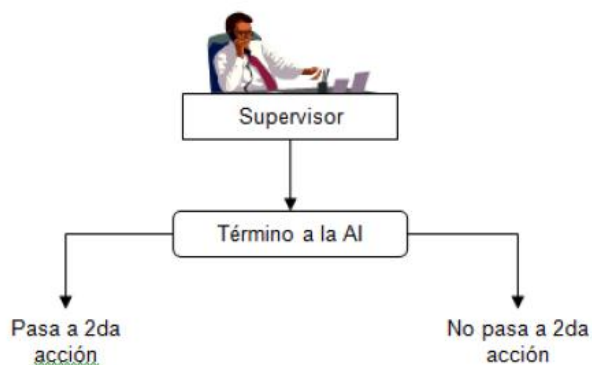


Fuente: SUNAT III Curso Aduanero y tributario - Módulo Procedimientos de Fiscalización

Etapa 5: El supervisor revisa la acción inductiva y define si pasa o no a segunda acción. Si no pasa, el proceso culmina, caso contrario, pasa a manos del programador centralizado para evaluación y selección de casos.

Cuadro N° 7.- Etapa 5 del Sistema GEMA

Etapa 5



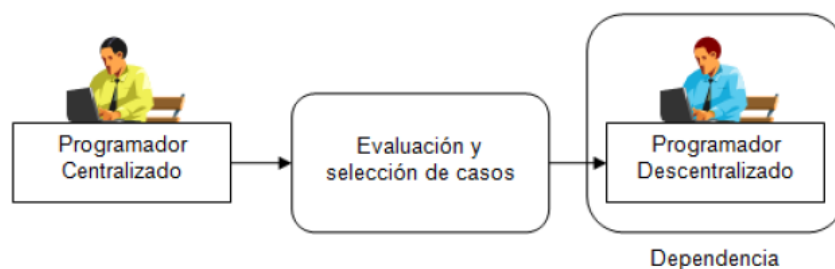
Fuente:

SUNAT III Curso Aduanero y tributario – Módulo Procedimientos de Fiscalización

Etapa 6: Si la acción inductiva pasa a segunda etapa, el área de programación centralizada evalúa y selecciona los casos a programar, luego se remite la nueva acción inductiva a la dependencia.

Cuadro N° 8.- Etapa 6 del Sistema GEMA

Etapa 6



Fuente: SUNAT III Curso Aduanero y tributario - Módulo Procedimientos de Fiscalización

Asimismo, se concluye que el verificador realiza acciones de revisión documentaria, analiza la información del contribuyente y evalúa el pase a fiscalización; en tanto que el supervisor reasigna casos de acciones inductivas, revisa resultados y concluye el GEMA, además de asignar el pase a fiscalización y generar multa por no comparecencia de corresponder.

1.2.4. Derecho al Debido Procedimiento

El derecho al debido proceso se encuentra detallado en forma genérica en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú inciso 3; asimismo, se enmarca dentro de los principios y derechos de la función jurisdiccional. Entre tanto, también se encuentra establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo General como el Principio al Debido Procedimiento en el Artículo IV numeral 1.2 del Título Preliminar de la citada norma.

1.2.4.1. Definición

“El debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos” (STC 4810-2004-AA/TC Fundamento 3).

Revisando normativa más específica, sobre todo en materia administrativa, podemos encontrar al derecho al debido proceso garantizado como el “principio del debido procedimiento” en la Ley del Procedimiento Administrativo General en su artículo IV inc 1.2, el cual señala que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Este punto de la ley se rige bajo los principios del Derecho Administrativo; asimismo, la regulación establecida en el Derecho Procesal Civil es aplicable siempre y cuando sea compatible con el régimen administrativo.

Se aplica lo establecido en la Ley 27444 en tanto que este derecho no se encuentra expresamente detallado en el Código Tributario y lo establecido en la

Ley de Procedimiento Administrativo es un buen complemento a la normativa regulada en el Código Tributario y además su contenido en este aspecto no se opone o desnaturaliza a las disposiciones fijadas en las normas tributarias.

El derecho al debido procedimiento en materia administrativa según lo expuesto en los párrafos anteriores, se puede ver reflejado en algunos derechos tributarios contenidos en el respectivo Código, en los que se destaca el derecho a interponer reclamo, apelación, demanda contenciosa o cualquier otro medio impugnatorio frente a una controversia tributaria y conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los cuales el contribuyente sea parte (inc d y e art.92 del CT).

Complementando lo expuesto líneas arriba, Arévalo (2011) señala que:

Así también, en virtud del derecho al debido procedimiento, los contribuyentes pueden ofrecer y presentar –aunque de manera limitada– medios probatorios en las etapas de reclamación y apelación, de conformidad con lo señalado en el artículo 125° del Código Tributario.

En sentido contrario, trasgrede el derecho constitucional al debido proceso la práctica por la que la Administración Tributaria notifica un acto administrativo sin cuidar escrupulosamente las formalidades legales previstas en el artículo 104° del Código Tributario (p. 13).

1.2.4.2. Fundamentos Constitucionales

“El fundamento principal por el que se habla de un debido proceso administrativo encuentra sustento en el hecho de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la Carta Magna, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés del administrado, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional” (Ministerio de Justicia del Perú, 2013).

Debido a ello, Sagues (2009) sostiene en relación a este derecho que:

Por ello, observar el cumplimiento del principio del debido proceso, entendido como el conjunto de garantías que permiten que las personas puedan tener un proceso regular y justo, se vuelve de imperiosa necesidad. Más aún, porque este principio se expande al ámbito de los procedimientos administrativos del Estado como el principio del debido procedimiento. Esta cobertura se da porque los operadores del sistema constitucional y, en particular los jueces, van delineando verdaderas reglas jurídicas, vigentes para el ámbito administrativo que van construyendo sus propias pautas a partir de normas inferidas o deducidas de algunos artículos constitucionales de tipo amplio, como por ejemplo, las que regulan el debido proceso (p. 22).

Asimismo, en otra de sus sentencias, el Tribunal Constitucional en nuestro país sobre el derecho al debido procedimiento sostiene que:

“(…), podemos establecer, recogiendo jurisprudencia precedente, que este contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión sustantiva, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer.”. (S.T.C. N° 0023-2005-PI/TC Fundamento 48).

Así, de lo citado anteriormente se entiende que el derecho al debido procedimiento en materia administrativa parte del derecho al debido proceso en el ámbito jurisdiccional (debidamente reconocido en la Constitución), sobre el cual se hace extensiva su aplicación a esta otra esfera a partir de diversas sentencias del Tribunal Constitucional, por ende todas las disposiciones reguladas para ambos aspectos deben complementarse a fin que no se produzca una vulneración a las garantías que tienen los contribuyentes en materia tributaria sobre los distintos procedimientos en los que se vean inmersos tales como: procedimiento de fiscalización, cobranza coactiva o procedimiento contencioso tributario.

Finalmente, el derecho al debido proceso fue recogido por la doctrina jurisprudencial constitucional en la vía administrativa a través de una sentencia del tribunal especializado en la materia. Así, el Tribunal Constitucional (2006, Fundamento 35) señala que: “el derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución, es un derecho cuyo ámbito de irradiación no abarca exclusivamente el campo judicial, sino que se proyecta, con las exigencias de su respeto y protección, sobre todo órgano, público o privado, que ejerza funciones formal o materialmente jurisdiccionales.” (STC N° 6149-2006-AA/TC).

1.2.4.3. Contenidos esenciales del derecho al debido proceso

Complementando lo expresado líneas arriba Arévalo (2011, p. 12) sostiene que: “la doctrina jurídica reconoce los contenidos esenciales del derecho al debido proceso:

- Juez natural.
- Derecho de acción.
- Derecho de defensa.
- Derecho a ofrecer medios probatorios.
- Derecho a formular impugnaciones.
- Derecho a obtener una resolución debidamente motivada.

En este sentido, dichos contenidos del debido proceso tienen diversas manifestaciones en el Código Tributario”.

A su vez, el derecho a obtener una decisión motiva, elemento fundamental de debido procedimiento en el plano administrativo, se encuentra íntegramente relacionado con los requisitos de validez del acto administrativo señalados en el artículo 3 de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Por lo tanto todo acto administrativo emitido por una institución pública para salvaguardar el mencionado derecho debe cumplir con las siguientes condiciones

además del recientemente desarrollado elemento motivacional del acto: competencia, debe ser emitido por el órgano facultado en razón a la materia a través de autoridad debidamente nominada al momento de ser dictado; objeto o contenido, el acto debe expresar su respectivo objeto a fin que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos; finalidad pública, es decir, adecuarse al interés público respetando la norma y rechazando alguna ventaja personal y por último, seguir un procedimiento regular.

Por otro lado, parafraseando lo expuesto por Landa (2002), resalta que el debido proceso se ha ido extendiendo del ámbito judicial al plano administrativo bajo el nombre de debido procedimiento, conllevando a ello a englobar un conjunto de garantías constitucionales inherentes al procesado en las etapas esenciales de un proceso, por ende dichas garantías pasan a formar parte de los elementos constitutivos de tal principio y son las siguientes: derecho a la presunción de inocencia, derecho de información, derecho de defensa, derecho a un proceso público, derecho a la libertad probatoria, derecho a declarar libremente, derecho a la certeza, in dubio pro reo y derecho a la cosa juzgada.

1.2.5. Derecho a la Seguridad Jurídica

1.2.5.1. Definición

Respecto a este concepto, Valdivia (2014) señala que la seguridad jurídica: “Se trata de un principio general del Derecho y que tiene trascendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada como el “saber a qué atenerse”” (p. 42).

Relacionando el concepto de seguridad jurídica en el ámbito tributario, este mismo autor (Valdivia, 2014) asevera que:

La seguridad jurídica exige que la determinación de la obligación tributaria sea cierta y definitiva para los sujetos de la relación jurídica tributaria”. “En tal virtud la determinación de la obligación tributaria debe ser integral y única, y consiste en la verificación del hecho imponible, la identificación del sujeto pasivo, la cuantificación de la base imponible y la liquidación de la deuda tributaria. (p. 112).

Inclusive, en el Código Tributario el legislador no ha previsto un carácter parcial para la determinación de la obligación tributaria, la misma que se relaciona directamente con los conceptos antes señalado sobre seguridad jurídica en cuanto sea un hecho certero y definitivo:

Artículo 76°.- Resolución De Determinación

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Carbonel (2004) expresa que dentro de la pluralidad de significados del término seguridad jurídica se la pueda conceptualizar principalmente entendiéndose que:

La seguridad jurídica consiste en la protección otorgada por la sociedad a cada uno de sus miembros para la conservación de su persona, de sus derechos y de sus propiedades (...). La seguridad jurídica, por tanto, se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de “reglas de juego”, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado. (p. 586).

Para García (2006) se puede definir el concepto material de la seguridad jurídica como: “una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes” (p. 28). De esta

forma, el autor concluye que la seguridad se sustenta en la idea de protección de la confianza.

Por su parte, García (2000, p. 27) asevera que la: “seguridad jurídica es la legalidad entendida como juridicidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de todos los poderes públicos al Derecho en el sentido de que este se límite y cauce del ejercicio del poder”.

De lo señalado en estas últimas definiciones podemos asociar a la palabra seguridad jurídica con: certeza, la misma que constituye una garantía de la protección de los derechos del ciudadano en tanto colisione con las actuaciones del Estado, las mismas que también tienen una implicancia significativa en el ámbito tributario.

1.2.5.2. Elementos de la seguridad Jurídica

A fin de analizar de manera más concisa el derecho a la seguridad jurídica, es pertinente revisar algunos de los elementos que componen dicho principio basados sobre presupuestos objetivos y subjetivos a fin de verificar si aquellos son vulnerados por la SUNAT al momento de llevar a cabo las acciones inductivas sobre los contribuyentes.

1.2.5.2.1. Presupuestos objetivos

Bolás (1993) señala que: Como presupuesto objetivo de la seguridad jurídica menciona solamente uno que denomina escuetamente “la ley aplicable” y que debe reunir los siguientes requisitos: “1. Que exista una ley aplicable...; 2. Que la ley se publique de forma que sea conocida por todos; 3. Que la ley sea clara...; 4) Que la ley esté vigente y no sea alterada por normas de inferior rango y se aplique a los

hechos acaecidos con posterioridad a dicha vigencia...; 5) Que la aplicación de la ley esté garantizada por una Administración de Justicia eficaz. (p.43).

Por su parte, Villegas (como se citó en Arrázola, 2014, p. 10) afirma: el aspecto objetivo “está dado por las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos. Estas garantías deben ser estables, y en cuanto a ellas no debe haber cosas imprevistas. Estas garantías son otorgadas a través de la ley”

1.2.5.2.2. Presupuestos subjetivos

En cuanto al presupuesto subjetivo de la seguridad jurídica Bolás (1993) se basa principalmente en: la certeza, que igualmente presupone: “1. La certeza en la aplicación de la ley...; 2. La conciencia ciudadana del predominio de la ley y la confianza en el respeto generalizado de la ley por la efectividad y agilidad de los tribunales en su función de juzgar y hacer cumplir lo juzgado. (p.43).

Asimismo, Villegas (como se citó en Arrázola, 2014, p. 11), en lo relacionado al presupuesto subjetivo, expresa que: este consiste en la convicción que tiene la persona de que está exenta de peligros, daños y riesgos. Sabe a qué atenerse y está dominada por un sentimiento de confianza. Ese sentimiento es lo que le permite proyectar el porvenir, trabajar y ahorrar”

1.2.5.3. Seguridad Jurídica en Materia Tributaria

Moreno (como se citó en Calderón, 2017, p. 18) sostiene que “la atribución de potestades discrecionales a la Administración por el ordenamiento jurídico en materia tributaria conlleva indefectiblemente a la introducción de parcelas de inseguridad jurídica, sin duda, indeseables en las relaciones que surgen como consecuencia de la realización de los hechos imponibles previstos en las normas”.

Asimismo, las potestades discrecionales ejercidas por la Administración deben estar sujetas a garantías que no son más que los límites a la potestad

tributaria de los órganos administradores del tributo, los cuales son principalmente: los derechos fundamentales de los contribuyentes. Dicho esto, si en un procedimiento tributario no se respetase lo que se haya dispuesto en el Código tributario o cualquier otra norma sobre la materia, se tendrá entendido que existe una vulneración al principio de seguridad jurídica del contribuyente (derecho del administrado).

De hecho, debido a la misma evolución natural que tiene la rama del derecho, siendo el derecho tributario no ajeno a esto, conduce a que constantemente los órganos administradores de tributos u otras áreas generalmente no se ajusten a lo establecido en la ley, en algunos casos creando una disparidad de criterios al tratar casos similares, y esto tiene una influencia significativa sobre todo en lo relacionado a las acciones inductivas que viene realizando la SUNAT, pues las mismas al no estar debidamente reglamentadas lo dispuesto muchas veces por los órganos administrativos no mantiene una adecuada uniformidad sobre los criterios que se deben adoptar a la mayoría de casos.

Es importante señalar que partiendo de las definiciones expuestas en los párrafos anteriores se puede relacionar a la seguridad jurídica con el hecho del cumplimiento adecuado de las normas teniéndose una importante certeza sobre las consecuencias que podría acarrear un determinado acto.

En el ámbito de la tributación se resalta principalmente en la emisión de las resoluciones de determinación emitidas por la Administración Tributaria, pues una vez emitido este acto respecto a algún periodo no puede volver a determinarse deuda tributaria respecto a los aspectos revisados en una auditoría a excepción de lo establecido en el artículo 108° del Código Tributario, de esta forma se estaría garantizando al contribuyente el cumplimiento claro de las reglas de juego en los distintos procedimientos tributarios de los que sea parte.

CAPÍTULO II MARCO METODOLÓGICO

2.1. Tipo de investigación

La presente investigación se desarrolló a través de un enfoque cualitativo que pretende analizar los aspectos vulnerados respecto de los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento en virtud del ejercicio discrecional de las acciones inductivas por parte de la SUNAT.

Es importante resaltar que la presente investigación tiene un vasto contenido analítico, por ende la misma se encuentra orientada a un alcance documentario de todas las fuentes bibliográficas, jurisprudencia y doctrina que recojan aspectos importantes en el tema a tratar relacionándose esencialmente con las variables de investigación del presente informe contenidas en el marco teórico.

2.2. Abordaje metodológico

El abordaje metodológico que se utilizó es el estudio de casos, en este caso se trata de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y las Sentencias del Tribunal Constitucional Peruano, este método permite conocer la problemática respecto de la correcta utilización de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria resaltando principalmente los referidos a la facultad de realizar acciones inductivas por parte de SUNAT.

Asimismo, se llevó a cabo un análisis paralelo respecto de algunas disposiciones señaladas en la Ley de Procedimiento Administrativo General y en la doctrina, a fin de desarrollar en un plano más específico la legalidad respecto de las actuaciones de control masivo en materia tributaria.

Se llevó a cabo un adecuado análisis normativo y revisión documentaria a fin de abordar los objetivos planteados en la presente investigación.

2.3. Sujetos de investigación

Actuaciones de la Administración Tributaria en lo referido a acciones inductivas de esta entidad: cartas inductivas y esuelas; y el tratamiento jurídico recibido por estas en las diferentes resoluciones administrativas en materia tributaria, resoluciones constitucionales y doctrina relacionada a las variables de investigación.

2.4. Escenario

El área de investigación son las ciencias contables, la línea de investigación: la tributación y la rama el derecho tributario sustantivo.

2.5. Instrumentos de recolección de datos

Se obtuvo información sobre las variables a tratar en el presente trabajo de investigación por medio de la revisión de libros físicos y electrónicos, revistas, artículos de investigación, entre otros a fin de brindar una adecuada fundamentación teórica que se tenga sobre el tema con el objeto de fundamentar la medida en que se ven afectados los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente al ejercer la administración tributaria sus facultades discrecionales en el ejercicio de las acciones inductivas que lleva a cabo la misma.

En virtud a lo expuesto anteriormente, se utilizó los siguientes instrumentos de recolección de datos:

- a) Fichaje: Se aplicó esta técnica a fin de recopilar de forma ordenada y sistemática la información relativa a las variables de investigación.
- b) Análisis Documental: Se analizó detenidamente las Resoluciones del Tribunal Fiscal y las Sentencias del Tribunal Constitucional relativas al tema de investigación además de la jurisprudencia y doctrina que pudiese ser aplicable de ser el caso.

Es importante resaltar que el criterio principal a tener en cuenta por la presente investigación es el de la veracidad de la información presentada, garantizando con ello la confiabilidad de los resultados obtenidos.

2.6. Procedimiento

El presente trabajo de investigación se basó principalmente en el análisis documentario a fin de determinar el grado de afectación de los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento durante la aplicación de controles masivos: acciones inductivas por parte de la Administración Tributaria.

Para aquello, se procedió a analizar las garantías que comprenden los derechos anteriormente citados a fin de llevar a cabo un análisis más puntual del correcto ejercicio de la función fiscalizadora, a su vez se analizaron los criterios más importantes vertidos por la jurisprudencia con la finalidad de enriquecer el aporte científico de la investigación.

Como punto principal, se procuró definir la naturaleza jurídica de las acciones inductivas y a partir de ello relacionar dicho concepto con las otras variables que intervienen en la investigación.

Después del análisis de la totalidad de la información documentada se procedió a elaborar las conclusiones y con ello satisfaciendo los objetivos planteados en el presente informe de tesis.

2.7. Análisis de datos

Se obtuvo información a partir de resoluciones sobre precedentes jurisprudenciales, legislación comparada y sobre doctrina jurídica en materia tributaria, analizando principalmente normas como el Código Tributario, Ley de Procedimiento Administrativo General y el Protocolo de Atención de Acciones Inductivas, textos que proporcionaron la mayor parte de la información analizada y conllevaron al arribo de los objetivos planteados.

Asimismo, el análisis se realizó comparándolo con el punto de vista expresado por otros autores especialistas en doctrina tributaria y con ello enriqueciendo el contenido sustancial de la investigación científica plasmada en este informe.

2.8. Criterios éticos

El criterio fundamental considerado para la presente investigación es el de veracidad de la información.

De acuerdo a ello, se verificó que la información analizada provenía de fuentes confiables, lo cual permitió llevar a cabo un análisis objetivo y detallado de cada una de las variables investigadas

2.9. Criterios de rigor científico

En el presente caso, al tratarse de una investigación cualitativa, se pretende indagar, averiguar, e interpretar hechos y leyes con el propósito de producir conocimiento, de ello se puede inferir que la presente investigación no parte de una hipótesis, por el contrario se genera una teoría a partir del análisis como resultado.

En consecuencia, se resalta que el presente informe no emplea abundantes datos estadísticos, en cambio, el mismo se encuentra enfocado en la riqueza interpretativa de las diferentes fuentes de información consultadas.

CAPÍTULO III ANÁLISIS Y DISCUSIÓN

3.1. Definir la Naturaleza Jurídica de las Acciones Inductivas

Antes de profundizar en este aspecto, es importante resaltar el origen de las acciones inductivas al amparo de la facultad genérica de fiscalización de la Administración Tributaria.

La fiscalización tributaria tiene como propósito comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria, y de ser el caso guiar al contribuyente hacia la regularización de la misma a fin de promover un cumplimiento tributario justo, estas actuaciones de la SUNAT van desde procedimientos complejos e integrales (procedimiento de fiscalización) hasta actuaciones de carácter masivo que buscan que los contribuyentes reconozcan sus obligaciones de manera voluntaria y regularicen las mismas de ser el caso, cabe resaltar que en este último punto se prioriza la eficiencia recaudatoria frente a la verdad material sobre la correcta verificación de la obligación tributaria, en este aspecto Saavedra (2017) tiene una posición similar y agrega que incluso la regularización no es completamente voluntaria pues en alguna medida el contribuyente puede verse presionado por el verificador a subsanar sin haberse analizado a fondo la situación.

Atendiendo a lo expuesto anteriormente, es posible enmarcar a las acciones inductivas en aquellas actuaciones de carácter masivo y bastante genéricas. Dicha atribución no tendría ningún inconveniente en el ordenamiento jurídico-tributario peruano excepto por el detalle que dichas actuaciones no se encuentran debidamente reguladas por el mismo, ante esto surge la necesidad de identificar la verdadera naturaleza jurídica de las acciones inductivas. Por lo mismo se recuerda que si bien el Protocolo de Atención de Acciones Inductivas publicado en la web de la SUNAT dicta pautas para guiar el procedimiento de las mismas, dicho documento no tiene la fuerza vinculante de una norma jurídica como es el caso del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (D.S. N° 085-2007-EF).

Para tal efecto, es importante analizar detalladamente cada etapa del procedimiento de acciones inductivas sobre los contribuyentes, las mismas que nos proporcionarán un alcance significativo a fin de concretar dicho objetivo. Como bien es señalado en el Protocolo de Atención de Acciones Inductivas de la SUNAT, dichas actuaciones son ejercidas al amparo del art 62) del Código Tributario en cuanto a la función fiscalizadora que le confiere dicho texto a la Administración Tributaria y que incluye diversas facultades discrecionales que se encuentran relacionadas al procedimiento en cuestión, por lo tanto, es posible llevar a cabo labores de inspección o auditorías a un nivel más superficial que la referida a la fiscalización definitiva.

Ante esto surge la necesidad de definir los límites de dichas acciones, tales actividades tienen como fin promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias o regularizar voluntariamente las inconsistencias detectadas en la declaración del contribuyente o de ser el caso, requerir que éste presente sus respectivos descargos, dichas acciones se realizan a través de actividades presenciales o no presenciales (según el protocolo de acciones inductivas de SUNAT).

Esta medida de control masivo puede resultar efectiva en cuanto a la consecución de la meta recaudatoria fijada por la administración o los objetivos establecidos sobre mantener un índice adecuado de presión tributaria en la economía dejándose de lado aspectos como la equidad o capacidad contributiva del administrado que a largo plazo conllevaría a menguar el objetivo de un tratamiento tributario justo para los ciudadanos generando incertidumbre en el sistema.

Según el protocolo de acciones inductivas, estas se clasifican en acciones presenciales que incluyen: cartas de invitación, cartas de preaviso y esquelas; y acciones no presenciales entre las que se encuentran las cartas inductivas y las cartas informativas. En el referido protocolo no se nombra un tratamiento específico para cada una de las modalidades de inspección antes descritas.

Es importante señalar que según informe N.º 0154-2015-SUNAT/5D0000, el mismo señala que en las acciones no presenciales su desconocimiento tiene una inclinación facultativa en tanto la misma solo involucra revisar documentación

relacionada a la inconsistencia detectada, no siendo obligatoria la comparecencia del contribuyente, hecho que no permitiría la emisión de una multa por comparecencia quedando expedita la administración iniciar acciones de control más intensivas según lo estime pertinente.

Otro aspecto importante a resaltar es que inclusive en una de las acciones inductiva más intensivas como la notificación de esuelas al contribuyente (se requiere comparecencia y exhibición de información), según informes de SUNAT no cabe la notificación de una Resolución de Determinación constituyendo en sí misma como un medio disuasivo que favorece al cumplimiento tributario mediante la generación efectiva de riesgo en el contribuyente y coadyuva a la regularización voluntaria de las inconsistencias que fuesen detectadas con los beneficios respectivos que se le concede por una regularización en una etapa previa a la fiscalización como el acogimiento al régimen de gradualidad de multas así como evitar un excesivo cargo a la deuda tributaria por intereses moratorios.

De reconocer el contribuyente la obligación tributaria, este procederá a modificar su declaración de impuestos y se emitirá la orden de pago correspondiente, no obstante esto podría derivar en reclamaciones contra las órdenes de pago en infundadas al haber aceptado el contribuyente voluntariamente la regularización efectuada (no habiendo razones que ameriten un escrito fundamentado que pudiese presentar el contribuyente posteriormente).

En ese sentido queda claro que la naturaleza jurídica de las acciones inductivas no se encuentra enmarcada dentro de un procedimiento de fiscalización, sin embargo se trata de un mecanismo de control tributario orientado a satisfacer el principio constitucional referido al deber de contribuir de los ciudadanos para con el presupuesto público en tanto su capacidad contributiva se lo permita; sin embargo, al no estar este mecanismo de control debidamente reglamentado, este podría tornarse en arbitrario vulnerando las garantías legales que respaldan al contribuyente dentro de un procedimiento tributario.

3.2. Derechos al debido procedimiento y seguridad jurídica

3.2.1. Vulneración al Derecho al debido procedimiento

Al referirse al derecho al debido proceso, es importante resaltar los elementos sustanciales que componen dicha institución a fin de poder identificar en un plano más específico una posible vulneración de dicho principio por causa del ejercicio de las acciones inductivas por parte de la SUNAT.

El derecho al debido proceso (debido procedimiento en el plano administrativo) comprende: derecho de acción, derecho de defensa, derecho a ofrecer medios probatorios, derecho a formular impugnaciones y derecho a obtener una resolución debidamente motivada (Arévalo, 2011). Dichos elementos también se encuentran reflejados en términos similares en el plano de sentencias del tribunal constitucional (STC 0090-2004-AA/TC y 0091-2005-AA/TC), las cuales hacen hincapié respecto al elemento de la motivación del acto, tanto para la obtención de una decisión debidamente fundamentada como la referida a una debida motivación de los actos jurídicos procedentes de las entidades de la administración pública sobre procedimientos en los cuales los administrados sean parte, por otro lado, dicho principio también se encuentra referenciado en los incisos d y e del artículo 92 del Código Tributario.

Partiendo de lo señalado líneas arriba y coincidiendo con lo planteado por Valdivia (2014) y Saavedra (2017), en lo referido a la naturaleza de las acciones inductivas se concluye que los aspectos más afectados en este derecho/principio son los referidos a la existencia de una norma que garantice el adecuado ejercicio de dichas acciones, establezca sus límites y a su vez tenga un rango de norma jurídica con carácter vinculante (a fin de uniformizar el ejercicio de un procedimiento aún no regulado) y por otra parte el derecho a obtener el contribuyente una debida motivación de lo “detectado” por la administración en las hipotéticas inconsistencias señaladas por el ejercicio de estas acciones de control de carácter masivo.

En lo referido al primer punto en el párrafo anterior, el protocolo de atención de acciones inductivas de SUNAT brinda un referencia bastante genérica sobre el correcto procedimiento de dichas acciones, resaltando principalmente el objetivo que se busca con las mismas, el cual consiste en buscar que el contribuyente regularice voluntariamente la obligación tributaria que le corresponde partiendo de una inconsistencia detectada por la Administración generándose un efecto de presencia de la administración en el contribuyente que lo induzca a ponerse en orden en lo relacionado a su situación impositiva.

Analizando el segundo punto, el aspecto de la motivación podría ser salvaguardado en tanto las “inconsistencias” detectadas por la Administración respondan a razones objetivas para iniciar una inspección; sin embargo como ocurre en la práctica, las mismas en algunas ocasiones se remiten a indicadores genéricos de cumplimiento tributario por sector sin tomarse en cuenta distintas variables aplicadas a un negocio en específico como por ejemplo: la estacionalidad del mismo en lo referido a sus ingresos, el tamaño de la empresa, el número de acciones inductivas aplicadas a la empresa en anteriores oportunidades en las que se haya determinado la conformidad de la información presentada, y las políticas de negocio que una empresa o sector maneja con los clientes.

Estos criterios de selección pueden tener mayor sustento en el manejo de información electrónica por parte de SUNAT, incluyéndose los comprobantes de pago electrónico, libros electrónicos, etc. Sin embargo, es necesario tener en cuenta más factores como los mencionados en el párrafo anterior para mantener un rango de selección objetivo sobre los perfiles de contribuyentes que se requieran evaluar; además de suscribir convenios con otras entidades del sector público o privado que presten colaboración a la Administración Tributaria sobre información que permita sustentar la generación de la obligación tributaria respetándose en la medida de lo posible las garantías de los administrados a las que tienen derecho como la reserva tributaria o el secreto bancario.

De lo anterior se concluye que es necesario una adecuada fundamentación sobre los datos que resalta la administración como criterio para seleccionar contribuyentes, que si bien constituye una facultad discrecional por parte de la

administración, la misma debería tener un límite que evite que tales actuaciones devengan en arbitrarias pues al no encontrarse estas debidamente reguladas podrían afectar además otros derechos del contribuyente como el de la seguridad jurídica o el derecho a la defensa de este.

Otro punto importante es que al finalizar una citación a las oficinas de la Administración Tributaria y luego de la evaluación de la documentación presentada por el contribuyente (según protocolo), sólo se le hace entrega a este del acta de asistencia elaborada por el verificador, la misma que solo contiene la fecha y hora de la comparecencia, el detalle de los documentos proporcionados y algunas observaciones importantes; de tal manera que el contribuyente desconoce sobre lo estipulado en el acta de resultado, la cual contiene de manera concisa y detallada los resultados de la evaluación efectuada a los descargos o documentación presentado por el contribuyente referido a las inconsistencias detectadas o al control de obligaciones formales sobre las actividades que este realiza.

Es relevante lo contenido en el acta de resultado, pues según lo dispuesto en el protocolo de atención de acciones inductivas, esta comprende: un documento elaborado por el verificador e ingresado en los sistemas de SUNAT en el que se indica, de manera concisa, el resultado de las Acciones Inductivas, producto de la evaluación de los documentos presentados y hechos relevantes que el contribuyente mencione como sustento de las inconsistencias o de las que desee dejar constancia.

3.2.2. Vulneración al Derecho a la Seguridad Jurídica del Contribuyente

La seguridad jurídica busca fundamentalmente la certeza sobre las diversas actuaciones o procedimientos que involucren a órganos de la administración pública y a los ciudadanos. Principalmente, que exista la garantía sobre las obligaciones contraídas por los últimos y que todas las relaciones jurídicas en las

que se vean inmersos se encuentren debidamente reguladas y existan precedentes que permitan asegurar que la norma se viene cumpliendo adecuadamente.

Esta situación no se viene produciendo en el ejercicio de las acciones inductivas, pues como se ha señalado en capítulos anteriores, las mismas no tienen una regulación concreta y solo se limitan a unas disposiciones bastante genéricas contenidas en un protocolo de SUNAT que buscan guiar los procedimientos contenidos en las mismas pero sin establecer relaciones jurídicas específicas en el mismo, además de resaltar que este protocolo no tiene un rango que lo aproxime a la jerarquía con la que cuenta una norma jurídica.

En ese sentido, surge la necesidad de esclarecer “las reglas de juego” que deben dirigir las actuaciones dentro de un procedimiento de acciones inductivas a fin de evitar distintas interpretaciones sobre el ejercicio de las mismas que puedan devenir en subjetivas y fijar una línea específica de actuaciones a fin de diferenciar el procedimiento referido a las acciones inductivas de aquellos orientados a llevar a cabo auditorías de carácter más integral (procedimiento de fiscalización).

Es muy común que el contribuyente tienda a considerar a las acciones inductivas como una fiscalización regida al amparo del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificatorias), lo cual es un error muy frecuente pues algunas de las actividades llevadas al cabo en el ejercicio de tales actuaciones pueden ser fácilmente relacionadas a aquellas acciones de control fijadas en un plan de auditoría en una fiscalización o en lo solicitado por la Administración en un requerimiento referido al citado procedimiento (de fiscalización).

De esta forma, es presumible que en algunas ocasiones el agente verificador tributario guíe el ejercicio de una acción inductiva como si se tratase de una fiscalización encubierta, hecho que a todas luces vulnera la seguridad jurídica en el contribuyente, asimismo que si bien estas buscan favorecer el cumplimiento tributario también existe la posibilidad que se le induzca al contribuyente a un error al pretender establecer un resultado partiendo de una acción de control tributario en un plano superficial.

De lo anterior, se deduce que solicitar numerosas veces información referida a aspectos ya revisados en anteriores acciones de control tributario podrían mermar la certeza o percepción que el contribuyente tiene sobre su situación impositiva. Además se toma en cuenta que SUNAT no considera los resultados registrados por los verificadores en una acción inductiva en una anterior oportunidad frente a lo establecido por otro inspector en una segunda o posteriores verificaciones de control referidas a un mismo periodo tributario, tributo, o un determinado aspecto de este último.

Es necesario por tanto, delimitar de forma más específica el procedimiento de acciones inductivas a fin de mantener un ordenamiento jurídico tributario que se encuentre acorde a los principios constitucionalmente establecidos y a la vez estreche la relación existente entre la administración tributaria y el contribuyente a fin de mejorar la eficiencia en el cumplimiento tributario sin dejar de lado la calidad de las acciones de control ejercidas por SUNAT.

Ante esta situación, y también de acuerdo con el MCT-AL (comentario al artículo 91), es importante otorgarle a las acciones inductivas un carácter preclusivo respecto a su procedimiento (ejercicio) a fin de mantener un orden en cuanto a la discrecionalidad de las actividades que los verificadores podrían tomar parte en lo referido a dicho proceso, de esta manera se crearía un precedente que permita en un futuro uniformizar los procedimientos de acciones inductivas a fin de mantener un nivel aceptable de eficiencia recaudatoria sin sacrificar en una medida significativa la calidad de las acciones de fiscalización que continúe ejerciendo la SUNAT.

Dicha característica es más factible si se aplica al control de algunas obligaciones formales, las cuales no requieren de un profundo análisis para determinar su cumplimiento y podría significar una menor carga procesal para la Administración posteriormente cuando se realice una evaluación integral de la obligación tributaria (fiscalización parcial y definitiva) y por ende conllevaría a que la misma sea más eficiente.

Es pertinente señalar que la seguridad jurídica busca implícitamente colocar un límite a un procedimiento latente en el tiempo en cualquier etapa de un

procedimiento administrativo, por tanto al no existir una garantía que sea aplicable al ámbito de las acciones inductivas de SUNAT incrementaría en una mayor medida la incertidumbre del contribuyente sobre su situación tributaria.

3.3. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal – Acciones Inductivas

A la necesidad de definir un parámetro adecuado para conducir los procedimientos llevados a cabo por el ejercicio de una acción inductiva, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre dicho tema en las siguientes resoluciones, siendo pertinente analizarlas a fin de vincular lo resuelto por dicho órgano con las variables de investigación del presente informe de tesis.

RTF 06327-5-2015

La presente Resolución se refiere al caso de la emisión de una Resolución de Multa producto de la notificación de una esquila en la cual se le requería al contribuyente la exhibición de sus registros de contabilidad, de compras y/o ventas, además de los comprobantes de pago que acrediten las operaciones del periodo verificado, al no presentar el recurrente la información solicitada se configuró la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario emitiéndose el correspondiente valor.

Dicha Resolución de Multa es impugnada por el contribuyente alegando que no se emitió la carta de presentación de un procedimiento de fiscalización, así como la información solicitada no constaba en un requerimiento relativo a un procedimiento formal de auditoría tributaria vulnerando su derecho al debido procedimiento al no haberse seguido una actuación debida a la correspondiente en un procedimiento de fiscalización.

Asimismo, se resalta que si bien el Tribunal Fiscal argumentó que tales actuaciones se fundamentan en el concepto denominado función fiscalizadora del artículo 62° del TUO del Código Tributario y por tanto como aplicación de una de las facultades discrecionales que constan en dicho artículo se podría solicitar la

información relativa a las actividades empresariales a fin de ser las mismas verificadas, dicho órgano solo mencionó lo alegado por la recurrente respecto de la vulneración del derecho al debido proceso basándose en la facultad discrecional con la que cuenta SUNAT, sin hacerse un análisis más extensivo respecto del contenido sustancial que abarca derecho al debido procedimiento en el plano administrativo.

Ante esto, es importante resaltar que el derecho al debido proceso vela por el respeto de las garantías y derechos con los que cuenta un interesado dentro de un procedimiento administrativo. Asimismo, es importante recordar que una acción inductiva parte de una inconsistencia en la declaración del contribuyente la misma que es tendiente a buscar la regularización de forma voluntaria por el mismo. Considerando en el presente caso, se requirió numerosa información al contribuyente, sin embargo en ninguna parte de la Resolución del Tribunal Fiscal citada, dicho órgano mencionó la relación existente entre la inconsistencia comunicada con la documentación exigida por la Administración en dicho momento, este último punto es fundamental a fin de evaluar una posible afectación al derecho al debido proceso debido a que todo acto administrativo que produce efectos jurídicos en los interesados debe encontrarse debidamente motivado a fin de que tales efectos tengan validez.

De esta manera, si bien la infracción es consistente con la falta referida a la no exhibición de la documentación contable a efectos tributarios, no se delimitó adecuadamente la cantidad de la misma en función a la inconsistencia que se buscaba inducir a su regularización en un primer momento, en tal sentido dicho requerimiento podría devenir en arbitrario en tanto que la información solicitada no difiere en un volumen importante por lo solicitado en un requerimiento regular por la SUNAT dentro de un procedimiento de fiscalización, pudiéndose desnaturalizar las características de una acción inductiva al pasar de una acción de control superficial de obligaciones formales y cumplimiento tributario voluntario a un procedimiento de fiscalización encubierta.

Por otro lado, es pertinente detenerse en la norma IV del TUO del Código Tributario, la cual señala en su inciso c) que por vía de la reserva de ley se debe

normar los procedimientos jurisdiccionales o administrativos en cuanto tengan relación con los derechos o garantías del deudor tributario, hecho que a todas luces no se observa en el ejercicio de las acciones inductivas pues las mismas no cuentan con un marco de acción delimitado, excepto por un protocolo respecto a las mismas que se encuentra en la página web de la Administración Tributaria, sin embargo el mismo no posee la fuerza vinculante de una norma jurídica (ley, decreto legislativo o decreto supremo) que cumpla con lo dispuesto en la presente norma, en tanto que como se ha revisado a lo largo de la presente investigación tienen incidencia en los derechos a la seguridad jurídica y al debido proceso.

Dicho esto, es pertinente resaltar a la esquila de citación inductiva como un acto administrativo que produce efectos jurídicos en el contribuyente, pues su incumplimiento conlleva a una multa y la misma a su vez busca coadyuvar la eficiencia recaudatoria, y por lo tanto lo señalado en la misma debe respetar en estricto lo señalado en la Ley de Procedimiento Administrativo General respecto a los elementos de validez de un acto jurídico.

Por otro lado, como se puede concluir de las Resoluciones del Tribunal Fiscal extraídas, este órgano resolutor no realiza un análisis más profundo sobre los derechos del contribuyente en un procedimiento tributario, limitándose solo a reafirmar el sentido amplio de la facultad de fiscalización (extendiéndose a acciones inductivas, verificación de obligaciones formales y otros) sin observar lo dispuesto por la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario ni la Ley de Procedimiento administrativo General sobre la validez del acto administrativo y su relación con los derechos a la defensa y al debido proceso.

3.4. Analizar el ejercicio discrecional de las actuaciones de fiscalización de control masivo y su efecto en la certeza sobre las consecuencias jurídicas de tales actos

Es importante que las facultades discrecionales otorgadas por el Código Tributario a la SUNAT en el marco del ejercicio de la función fiscalizadora no excedan los supuestos que las mismas expresan en el artículo 62° de la referida norma.

Por ello, las mismas deben procurar un control tributario en un plano más superficial y masivo que induzca al contribuyente a regularizar sus obligaciones tributarias voluntariamente de ser necesario, sin embargo la discusión principal se basa en la desnaturalización de dichas actuaciones de control en un procedimiento de fiscalización integral bajo el nombre de una acción de control de carácter inductivo.

A razón de lo expuesto anteriormente, conviene diferenciar el ejercicio discrecional de una facultad otorgada por una norma jurídica y su posible devenir en un ejercicio arbitrario de las acciones de control conferidas por la misma norma a la Administración Tributaria peruana.

Sobre aquello, el Tribunal Constitucional señala en su sentencia N° 4168-2006-PA/TC (2008) que: “La potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora es regulada por el Código Tributario, que en su artículo 62° establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración Tributaria, a efectos de combatir la evasión tributaria. Sin embargo, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración Tributaria mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto dado que la motivación exhibida permitirá distinguir entre un acto arbitrario y un acto discrecional”.

Como se ha señalado en el capítulo II, el término “potestad” proviene del poder conferido por un ente jerárquico superior a un órgano ejecutor a fin de llevar

a cabo una determinada labor (Robles, 2005). En este caso, la potestad tributaria abarca todas las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria con el objetivo de cumplir su finalidad operativa, esto incluye la facultad de determinación, control tributario integral por medio de un procedimiento de fiscalización, y por ende el ejercicio de las acciones inductivas por parte de la misma; las cuales deben mantenerse alineadas a la facultad discrecional conferida por la norma, respetando siempre los límites que esta señala, los cuales a su vez deben ser congruentes con las disposiciones constitucionales dictadas en materia de derecho tributario.

Como se puede concluir de los párrafos anteriores, una de las principales características para diferenciar un acto administrativo discrecional de uno arbitrario se basa en el elemento de la motivación de dicho acto, a su vez este último se encuentra relacionado directamente con el derecho al debido procedimiento en una diligencia administrativa, acción que debe aguardarse en el ejercicio de las facultades discrecionales de SUNAT y sustentándose también en normas sobre la materia como la ya mencionada NORMA IV del Título Preliminar del Código Tributario.

A raíz de lo escrito anteriormente, es importante que se tenga certeza sobre los actos llevados a cabo por la Administración en un procedimiento de acciones inductivas, así como los efectos jurídicos que podría conllevar su ejercicio como la posibilidad de solicitar numerosas veces el mismo contenido sobre la información contable del contribuyente y sobre los efectos en la interrupción en el cómputo de plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria partiéndose de la ejecución de una acción inductiva en un determinado contribuyente.

A modo de conclusión, se señala que en este punto el actuar de la administración se torna de cierta forma en arbitrario en la práctica de una acción inductiva principalmente por una deficiencia en la motivación de dicho acto, el cual simplemente se basa en indicadores del sector, sin anunciar una inconsistencia en particular para la verificación de las operaciones del contribuyente, así como el hecho de que tales actuaciones no constituyan un precedente a tomar en cuenta en un procedimiento de fiscalización posterior sobre un periodo y/o tributo revisado

en una acción inductiva, principalmente en lo relacionado a las obligaciones formales que tiene el contribuyente para con la administración, de las cuales se puede dar certeza de su debido cumplimiento en las mismas citaciones al contribuyente en actividades de control masivo.

3.5. Efectos jurídicos de las acciones inductivas

Tomando en consideración que, las acciones inductivas es un procedimiento no regulado en el Código Tributario, en la práctica le ha permitido a la Administración Tributaria actuar con mayor grado de discrecionalidad, por lo que, no toda acción inductiva trae consigo consecuencias o efectos jurídicos relevantes, ello dependerá en primer lugar de la forma como la Administración Tributaria emita o redacte el documento de la acción inductiva y, en segundo lugar de la certeza sobre las diferencias o inconsistencias comunicadas al contribuyente.

En ese sentido, de materializarse los efectos legales, las acciones inductivas realizadas por la Administración Tributaria, pueden generar dos tipos de efectos jurídicos o consecuencias legales para el contribuyente, la primera es aquella obligación nacida como consecuencia de la notificación del documento de la acción inductiva, cuyo cumplimiento es obligatorio y, la segunda es aquella obligación preexistente a la emisión del documento de la acción inductiva, cuyo cumplimiento o regularización es voluntario.

Las obligaciones nacidas como consecuencia de la notificación del documento de la acción inductiva, son aquellas a las que se encuentra obligado el contribuyente una vez que le ha sido notificado el documento, por lo general son obligaciones formales en el cual la Administración Tributaria le puede exigir, por ejemplo, a comparecer personalmente, a exhibir y/o presentar documentación y/o información solicitada, entre otros, cuyo incumplimiento puede acarrear la comisión de infracción por parte del contribuyente, es decir, la Administración Tributaria a lo máximo podría emitir la Resolución de Multa (de acuerdo al

Protocolo de Atención de Acciones Inductivas e informe N.º 0154-2015-SUNAT/5D0000).

De esta forma, en virtud a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la Administración Tributaria de acuerdo a sus políticas o estrategias de control de las obligaciones tributarias formales y sustanciales, puede tener una actitud con mayor o menor grado de agresividad (en caso de incumplimiento puede o no acarrear infracción), la misma que ha ido variando en el transcurso de los años, por lo que, resulta importante leer detenidamente su contenido para darnos cuenta de los efectos jurídicos o consecuencias legales que pueden generar al contribuyente.

Por otro lado, las obligaciones preexistentes a la notificación del documento de la acción inductiva son aquellas obligaciones a las que se encuentra sujeto el contribuyente como consecuencia de la realización de hechos imposables en el transcurso del giro normal de sus operaciones, como parte de sus obligaciones formales y sustanciales, por lo que, a la fecha de emisión del documento de acción inductiva las mencionadas obligaciones ya existían, motivo por el cual, mediante la acción inductiva la Administración Tributaria solo comunica, informa o recuerda a los contribuyentes la posible existencia de inconsistencias para que puedan ser regularizados de forma voluntaria, tales como, estar omiso a la presentación de declaraciones juradas, acogimiento indebido a un régimen tributario, posible uso indebido de crédito fiscal, posible uso indebido de gastos para determinar la renta neta, entre otros.

Dichas inconsistencias podrían tener un mayor respaldo con los cruces de información que viene realizando la administración por medio de los comprobantes de pago electrónicos, los mismos que podrían determinar un nivel de actividad más acorde con el promedio del mercado en distintos rubros, dicha medida podría conllevar a un mejor control de actividades que tengan un alto índice de evasión. Es notable resaltar que dicha medida se complementaría perfectamente con la deducción de 3 UIT adicionales sobre las rentas de trabajo que permite el último párrafo del artículo 46º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto que las mismas

se focalizan en actividades económicas poco reguladas y permitirían llevar a cabo acciones inductivas que conlleven a un resultado más eficiente de las mismas.

Por último, se debe tener en cuenta que al buscar estos controles masivos la regularización voluntaria por el contribuyente, procede la rebaja máxima sobre la multa vinculada al tributo de acuerdo al Régimen de Gradualidad de Sanciones por la modificación de las declaraciones que efectúe el contribuyente, siempre y cuando la Administración no haya indicado específicamente que se ha incurrido en una infracción y además se haya señalado la tipificación de la misma, esto se ratifica en el Informe N.º 0154-2015-SUNAT/5D0000 emitido por la SUNAT.

CONCLUSIONES

- La naturaleza jurídica de una acción inductiva se basa en constituir un mecanismo de control masivo de las obligaciones tributarias que busca promover el cumplimiento voluntario de las mismas, de esta manera no se trata de un procedimiento de la misma jerarquía que una fiscalización integral en tanto que la acción inductiva no tiene como fin la comprobación y determinación de la deuda tributaria por parte del ente público, la misma es ejercida al amparo de la función fiscalizadora conferida por el Código Tributario a la Administración Tributaria.
- Si bien una esquila y/o carta inductiva cumple con los requisitos señalados en el artículo 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, es prioritario salvaguardar el derecho al debido procedimiento en el ejercicio del control masivo de las obligaciones tributarias, sobre todo en lo vinculado al elemento de motivación del acto administrativo, pues estos controles no pueden desnaturalizarse en el ejercicio encubierto de un procedimiento de fiscalización o auditoría integral, y sobre todo tales actuaciones solo deben limitarse estrictamente a lo señalado respecto de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria descritas en el artículo 62 del Código Tributario.
- En cuanto a la seguridad jurídica, dicha garantía se vulnera en principio por no tener el protocolo de atención de acciones inductivas la fuerza vinculante de una norma jurídica para resguardar la certeza respecto de las consecuencias jurídicas derivadas de dicho procedimiento. De tal manera, al no estar dicho protocolo debidamente reglamentado; por ejemplo, en el caso de la atención de una esquila de citación, por la cual se elabora una acta de asistencia y una de resultados, al hacerse entrega de la segunda al contribuyente genera cierta percepción de incertidumbre; asimismo, dicha revisión (en caso de resolverse satisfactoriamente) no garantiza que posteriormente no se efectúen acciones de fiscalización respecto al tributo y/o periodo inspeccionado.

- En referidas ocasiones las inconsistencias señaladas en las acciones inductivas notificadas a diversos contribuyentes no responden a razones objetivas de evaluación de la situación tributaria de este, más bien se basan en indicadores bastante genéricos como índices globales del sector sin explicar en forma clara y precisa la observación comunicada, no tomándose en cuenta aspectos como la estacionalidad del negocio, el tamaño de la empresa y el número de inspecciones realizadas anteriormente. En consecuencia, esto puede conllevar a la revisión periódica de un mismo periodo y/o tributo en etapa inductiva y a una mayor probabilidad de llevar a cabo una auditoría integral (parcial o definitiva) sobre los aspectos revisados en esta etapa preliminar.
- Al respecto, las RTF N° 03684-Q-2014 y N° 06327-5-2015 señalan que el ejercicio de las acciones inductivas se encuentran enmarcadas en el concepto denominado como función fiscalizadora, respaldado por el artículo 62° del Código Tributario constituyéndose en sí como un procedimiento de verificación y no de fiscalización, por ende las infracciones cometidas en aplicación de dichas actuaciones no requieren de la emisión de actos administrativos relativos a un procedimiento de fiscalización (carta y requerimiento).
- Según diversos autores nacionales y extranjeros especialistas en materia tributaria, las acciones inductivas, también conocidas en otras jurisdicciones como controles extensivos, tienen como fin además de la regularización voluntaria de la situación tributaria del contribuyente, la generación de riesgo subjetivo de la presencia de la Administración Tributaria en el entorno del contribuyente para detectar actividades generadoras de obligaciones impositivas.

RECOMENDACIONES

- Resulta necesario incluir en el Código Tributario, en un apartado respecto del artículo 62 del mismo, lineamientos a fin de seguir un adecuado ejercicio de las acciones inductivas que reduzcan en cierta medida la incertidumbre que tiene el contribuyente respecto a las actuaciones a seguir en base a este mecanismo de control, principalmente al incorporar algunas disposiciones del protocolo de atención de acciones inductivas.
- A fin que se respete el derecho al debido proceso, se debe permitir que el contribuyente tenga acceso durante todo el ejercicio de una acción inductiva a la evaluación de su descargo y garantizarse en dicha etapa si se procederá a realizarse una inspección posterior respecto de la inconsistencia abordada, esto a fin de evitar una afectación desmedida a las garantías constitucionales con las que cuenta el contribuyente en relación al ámbito tributario.
- Es importante dotar de fuerza vinculante a las disposiciones descritas en el protocolo de atención de acciones inductivas mediante su transcripción a una norma jurídica (ley, decreto legislativo o decreto supremo) y garantizar que la misma reduzca significativamente los vacíos legales que contiene dicho protocolo a fin de tener en claro las consecuencias jurídicas que conlleven a tener una mayor certeza sobre las actuaciones de fiscalización de carácter masivo, destacando principalmente elementos como su inicio, etapas y término. Asimismo, se debería considerar los resultados de dichas acciones en controles posteriores sobre todo en lo referido a la verificación de obligaciones formales; asimismo, tales resultados deberían ser de conocimiento del contribuyente con la correspondiente entrega del acta de resultados.
- Es recomendable que en la esquila de citación o carta inductiva se describan detalladamente las inconsistencias detectadas que conllevaron a la inspección de un determinado contribuyente a fin de garantizar la adecuada motivación del acto

administrativo tributario, conllevando con esto a que la facultad discrecional de fiscalización conferida a la administración tributaria no devenga en arbitraria.

- Si bien es importante mejorar los índices de recaudación tributaria a través de una mayor percepción de control administrativo, se debe ponderar la eficiencia recaudatoria sobre el correcto ejercicio de la facultad discrecional de fiscalización, pues se deben establecer parámetros claros que garanticen el respeto a los derechos del contribuyente y una tributación acorde a su capacidad económica.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Estatal de Administración Tributaria de España – AEAT (2016). *Principales actuaciones - agencia tributaria: control extensivo*. Recuperado de: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2016/4_PRINCIPALES_ACTUACIONES/4_1_Control_del_fraude_tributario_y_aduanero/4_1_2_Control_extensivo/4_1_2_Control_extensivo.html

Aguilar, H. (2014). *Fiscalización Tributaria: cómo afrontarla exitosamente*. Lima, Perú: Entrelíneas SRL.

Aguirre, M. (2015). *Implementación de los modelos de controles extensivos e intensivos en el control posterior aduanero tributario del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador*. (Tesis de Post Grado, Instituto de Altos Estudios Nacionales, Ecuador). Recuperado de: <http://repositorio.iaen.edu.ec/bitstream/24000/4040/1/TESIS%20IAEN%20graduado%20MAX%20AGUIRRE%20NARVAEZ.pdf>

Alcántara, C. & Manrique M. (2011). *Los derechos fundamentales de los contribuyentes como límite a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria* (Tesis de Pregrado). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.

Altamirano, A. (2003) “*La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*” Universidad Austral. Buenos Aires, Argentina: Ábaco.

Arévalo, J. (2011). *Fiscalización y procedimiento contencioso tributario*. Lima, Perú: Actualidad Empresarial. Recuperado de: http://www.aempresarial.com/web/libro_online/archivos/2011-13-06-fiscalizacion-cap1.pdf

Arrázola, F. (2014). *El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho*. *Revista de Derecho Público* N° 32. Bogotá, Colombia: Universidad de los Andes. Recuperado de: https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derecho_pub/pub404.pdf

Bardales, P. (2009). *Breves notas sobre la necesidad de una motivación rigurosa en los procedimientos administrativos tributarios*. Lima, Perú: PUCP. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18525>

Bolás, A. (1993). *La documentación pública como factor de certeza y protección de los derechos subjetivos en el tráfico mercantil*. En *La seguridad jurídica y el tráfico mercantil*. Madrid, España: Civitas S. A.

Bravo, J. (2006). *Fundamentos del Derecho Tributario. Primera Edición*. Lima, Perú: Palestra Editores.

Calderón, M. (2017). *La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización*. (Tesis de Pregrado, Universidad Nacional de Trujillo, Perú). Recuperado de: http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/8354/CalderonTarrillo_M.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Carbonel, M. (2004). *Los derechos fundamentales en México – Cp. Cuarto*. México D.F., México: UNAM – Instituto de Investigadores. Recuperado de: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/1408-los-derechos-fundamentales-en-mexico>

Castro, A. (2012). *La discrecionalidad como factor de transgresión de principios y derechos constitucionales del contribuyente en los procedimientos de fiscalización tributaria en el Perú* (Tesis de Pregrado). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.

Chávez, J. (2015): *Implementación del expediente electrónico de auditoría tributaria en el Perú*. (Tesis de Pregrado, Universidad Los Ángeles de Chimbote, Perú). Recuperado de: [http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/678/EXPEDIENTE ELECTRONICO AUDITORIA TRIBUTARIA CHAVEZ DIAZ JORGE MIGUEL.pdf?sequence=4](http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/678/EXPEDIENTE_ELECTRONICO_AUDITORIA_TRIBUTARIA_CHAVEZ_DIAZ_JORGE_MIGUEL.pdf?sequence=4)

CIAT (2015). *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Recuperado de: https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1

Decreto Supremo N° 133- 2013-EF, TUO del Código Tributario. Diario Oficial “El Peruano”, Lima, Perú, (22 de Junio de 2013).

Decreto Supremo N° 085- 2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Diario Oficial “El Peruano”, Lima, Perú, (28 de Junio de 2007).

Dirección General de Tributación Costa Rica (2012). *Plan Anual de Control Tributario Extensivo*. San José, Costa Rica. Recuperado de:
http://www.actualidadtributaria.com/ /stge/informacion_fiscal/Plan_Anual_Control_Tributario_Extensivo_2012.pdf

García, C. (2006). *Aplicación de los tributos y seguridad Jurídica*. Lima, Perú: Derecho y Sociedad – Repositorio PUCP. Recuperado de:
http://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwidjOjm_cbZAhXMxlkKHcuPC38QFggvMAE&url=http%3A%2F%2Frevistas.pucp.edu.pe%2Findex.php%2Fderechoysociedad%2Farticle%2Fdownload%2F17150%2F17440&usg=AOvVaw0AV-umaWiEsi6fgIXcc5Sw

García, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid, España: Marcial Pons

García, C. (1999). *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Buenos Aires, Argentina: De Palma.

Landa, C. (2002). *Derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional*. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de: http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/con_art12.PDF

Lanza, E., Pérez, J. & Pérez, C. (2017). *Métodos de fiscalización para el control extensivo*. Cienfuegos, Cuba: Universidad y Sociedad Vol 9. Recuperado de: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202017000300034

Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial “El Peruano”, Lima, Perú, (10 de Abril del 2001).

Mini, J. (2013). *Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el código tributario peruano*. (Tesis de maestría, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Perú). Recuperado de:
http://repositorioacademico.upc.edu.pe/upc/bitstream/10757/315402/2/mini_mj-rest.pdf

Ministerio de Justicia del Perú (2013). *Guía sobre la aplicación del Principio – Derecho del Debido Proceso en los procedimientos administrativos*. Recuperado de: <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2013/09/Gu%C3%ADa-del-debido-proceso-MINJUS.pdf>

Quevedo, F. (2014). *Eficiencia en los controles extensivos*. Recuperado de: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_18_20.pdf

- Rodríguez, J. (2017). *Las Acciones Inductivas de la SUNAT: Naturaleza, límites y sus efectos*. Lima, Perú: PUCP. Recuperado de:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/joseluisrodriguez/2017/04/26/las-acciones-inductivas-de-la-sunat-naturaleza-legalidad-limites-y-sus-efectos/>
- Robles, C. & Pebe, M. (2005). *Los Principios Constitucionales Tributarios*. Lima, Perú: Revista Actualidad Empresarial N° 80. Recuperado de:
http://aempresarial.com/web/revitem/1_78_63630.pdf
- Rubio, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Lima, Perú
- Saavedra, R. (2017). *Las acciones inductivas de la SUNAT*. Material audiovisual. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=KBksssYo0c0>
- Sagüés, N. (2009). *El Procedimiento Administrativo. Perspectivas Constitucionales*. México D.F., México: Fundación Konrad Adenauer.
- Sánchez, A., Rodríguez, S. & Zumaeta, J. (2011). *Una propuesta alternativa al actual Régimen Especial de Tributación dirigido a las pequeñas y microempresas del Perú*. En C. Ramos, H. Ñaupari. Serie Cuadernos de Investigación 2011. I. Normatividad Tributaria. XIII Concurso de Monografía. Lima, Perú: IATA, CIAT. Recuperado de:
<http://repositorio.sunat.gob.pe/bitstream/handle/10000/46/una%20propuesta%20alternativa%20al%20actual%20regimen%20especial%20de%20tributaci%c3%b3n.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- SUNAT. (2015). Informe N.º 0154-2015-SUNAT/5D0000. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i154-2015.pdf>
- SUNAT (2016). *III Curso Aduanero y Tributario. Módulo VII Fiscalización – Procedimientos de Fiscalización*. Lima, Perú: IAT SUNAT.
- SUNAT. (2017). Protocolo de atención de acciones inductivas. Recuperado de:
http://orientacion.sunat.gob.pe/images/imagenes/contenido/Acciones_fisca/ProtocoloAtencionAccionesInductivas.pdf
- Tribunal Constitucional. (2004). STC N° 0090-2004-AA/TC. Recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2004). STC N° 4810-2004-AA/TC. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04810-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2005). S.T.C. N° 0023-2005-PI/TC. Recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00023-2005-AI.html>

- Tribunal Constitucional. (2005). STC N° 0091-2005-AA/TC. Recuperado de:
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00091-2005-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2006). STC N° 6149-2006-AA/TC. Recuperado de:
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/06149-2006-AA%2006662-2006-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2010). RTF N° 08121-11-2010. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/11/2010_11_08121.pdf
- Tribunal Fiscal. (2014). RTF N° 03684-Q-2014. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/Q/2014_Q_03684.pdf
- Tribunal Fiscal. (2015). RTF N° 06327-5-2015. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/5/2015_5_06327.pdf
- Valdivia, M. (2014). *Administración Tributaria*. Lima, Perú: Universidad Peruana Unión. Recuperado de:
https://presys-proesad.upeu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306_1363819423.pdf
- Velásquez, C. & Vargas, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al sistema tributario peruano*. Lima, Perú: Grijley.
- Zegarra, J. (2015). *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú*. Lima, Perú: IFA. Recuperado de:
<http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>