

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



“LAS ACCIONES INDUCTIVAS DE LA SUNAT.

LA AUSENCIA DE UNA NORMATIVA LEGAL QUE REGULE SU
PROCEDIMIENTO DE ATENCIÓN Y LOS EFECTOS QUE TIENEN
EN LAS EMPRESAS”

Trabajo de investigación para optar el grado de Magíster en
Derecho de la Empresa

AUTOR

José Edgardo Loja Camacho

ASESORA

Renée Antonieta Villagra Cayamana

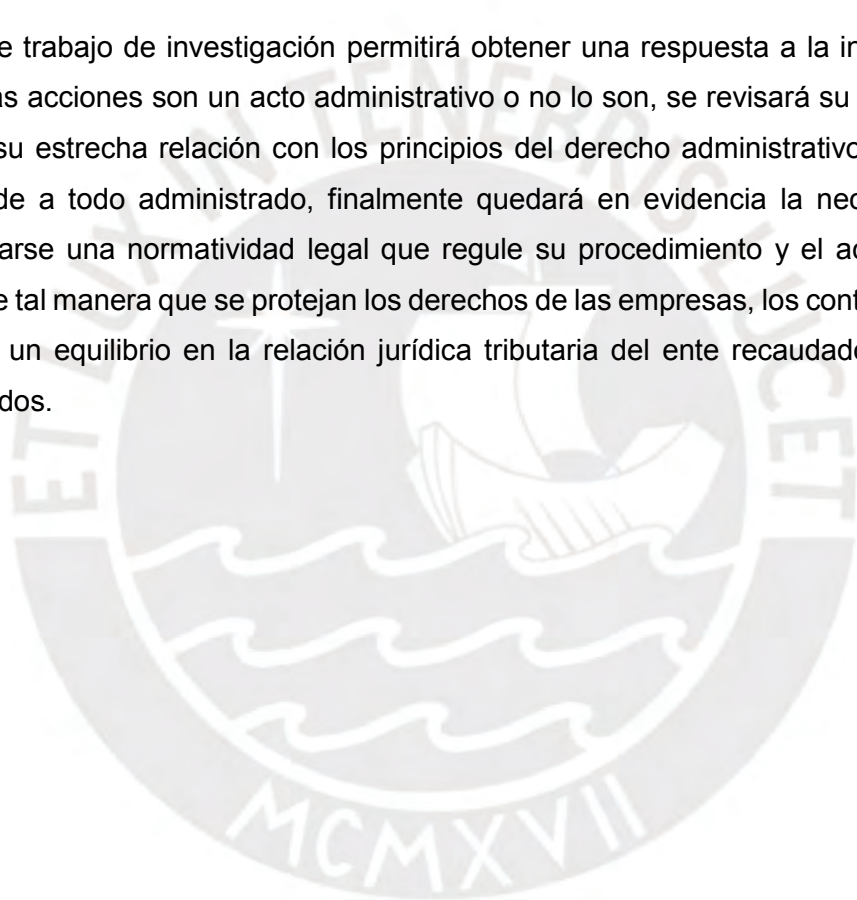
LIMA – PERÚ

Noviembre, 2018

RESUMEN EJECUTIVO

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT – tributos internos, dentro de su Facultad de Fiscalización ejecuta diversas acciones de control con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias e incrementar su presencia entre sus administrados. Como estrategia en el cumplimiento de sus objetivos institucionales se han implementado durante los últimos años a las Acciones Inductivas como un plan de alcance masivo y de verificación puntual a los contribuyentes a nivel nacional.

El presente trabajo de investigación permitirá obtener una respuesta a la interrogante de si dichas acciones son un acto administrativo o no lo son, se revisará su naturaleza jurídica y su estrecha relación con los principios del derecho administrativo y los que corresponde a todo administrado, finalmente quedará en evidencia la necesidad de implementarse una normatividad legal que regule su procedimiento y el actuar de la SUNAT, de tal manera que se protejan los derechos de las empresas, los contribuyentes y se logre un equilibrio en la relación jurídica tributaria del ente recaudador con sus administrados.



ÍNDICE

	Página
Resumen Ejecutivo	1
Índice	2
Introducción	3
1. La Facultad de Fiscalización de la SUNAT	
1.1. La Facultad de Fiscalización de la SUNAT, las Acciones Inductivas y su relación con los principios administrativos	8
1.1.1 La motivación	10
1.1.2 El debido procedimiento administrativo	10
1.1.3 Derecho a ser oído	11
1.1.4 Derecho a ofrecer y producir pruebas	11
1.1.5 Derecho a una decisión fundada	11
1.1.6 Derecho al plazo razonable	11
1.1.7 El principio de predictibilidad	12
1.2. La seguridad jurídica	12
1.3. La determinación de las obligaciones tributarias	13
1.3.1 La deuda tributaria en las Acciones Inductivas	15
1.3.2 Relación Jurídica Tributaria	16
1.4. El Control Tributario	17
2. Las Acciones Inductivas	
2.1. Su relación con el concepto de acto administrativo	19
2.2. Su relación con los derechos de los contribuyentes	20
2.3. Su relación con las brechas del incumplimiento tributario	22
3. Definiciones relacionadas con las Acciones Inductivas	
3.1. Concepto	24
3.2. Tipos de Acciones Inductivas	24
3.3. Características	26
3.4. Las Acciones Inductivas y la Empresa	27
3.5. Selección de contribuyentes	29
3.6. Proceso de atención	30
3.7. La inconsistencia y su regularización	31
3.8. Resoluciones del Tribunal Fiscal	34
3.9. Ventajas en la atención a las Acciones Inductivas	35
4. Problema de Investigación	37
5. Discusión	52
6. Referencias Bibliográficas	62

INTRODUCCION

Durante los últimos años dentro de las empresas viene alcanzado una notoria presencia la notificación de una o más Acciones Inductivas, las cuales constituyen acciones de fiscalización de la SUNAT donde se comunica a los contribuyentes la existencia de una inconsistencia relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El presente trabajo de investigación sobre las Acciones Inductivas de la SUNAT – tributos internos, desarrolla un análisis sobre el papel que las mismas cumplen dentro de los objetivos institucionales de la SUNAT y su relación con los derechos de las empresas.

La investigación y análisis realizado al proceso actual de las Acciones Inductivas justifica que el tema sea relevante de estudio ya que como veremos con mayor detalle durante el presente trabajo, a pesar del alcance masivo de estas acciones y su incidencia directa en las empresas y sus derechos como contribuyentes, estas no cuentan actualmente con una normativa legal que regule su procedimiento y accionar. El no contar con esta regulación, trae como consecuencia que se vulneren directamente los derechos de las empresas, que sea inexistente la seguridad jurídica como principio presente de los diversos actos entre el ente administrador y los administrados y que se incumplan los principios establecidos dentro de la Ley del Procedimiento Administrativo General - LPAG.

La hipótesis del presente trabajo es que las acciones inductivas de la SUNAT presentan varias características que corresponden a un acto administrativo y que al no contar con un respaldo legal, sus efectos jurídicos van a quedar enmarcados según la política institucional que tenga definida la SUNAT para ellas en el marco de sus facultades de fiscalización y en aplicación a las empresas y demás contribuyentes como un instrumento en el cumplimiento de sus objetivos.

En el presente trabajo de investigación se ha empleado el método deductivo analizando la información obtenida de las fuentes bibliográficas existentes, así como la experiencia profesional desarrollada sobre el tema.

Es importante iniciar el marco de investigación señalando que la SUNAT es un organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas que entre sus principales funciones y atribuciones se encuentra la de administrar los tributos internos del gobierno, así como el determinar la correcta aplicación y recaudación de los

tributos que administra y el de proveer servicios que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Una de las principales facultades de la SUNAT es la Facultad de Fiscalización, establecida por el artículo 62° del TUO del Código Tributario y la cual es ejercida de manera discrecional, esta incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes pudiendo solicitarse a los administrados los libros, registros y documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

La SUNAT para el cumplimiento de sus objetivos institucionales establece diversos mecanismos y estrategias que le permitan llegar a sus administrados, siendo en este escenario que surgen las Acciones Inductivas mencionadas, como acciones de control por medio de las cuales la SUNAT comunica de manera masiva a las empresas y demás contribuyentes, independientemente del régimen tributario y del directorio en el que se encuentren clasificados, una inconsistencia determinada en base a la información que dispone en sus sistemas informáticos. El objetivo de las Acciones Inductivas es mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de la regularización o subsanación voluntaria (SUNAT, 2017).

Desde la perspectiva del lado empresarial, las Acciones Inductivas constituyen un medio de fiscalización de las obligaciones tributarias que emplea el ente administrador y que demanda a las empresas destinar recursos, tiempos y costos para su atención, se debe disponer de recursos humanos que analicen, planifiquen y elaboren las respuestas a los requerimientos de información y/o presentación de descargos, así mismo se incurren en costos relacionados con la contratación de asesorías tributarias, representantes y/o apoderados.

Para dar respuestas a las observaciones de la SUNAT se recopila la información y documentación sustentatoria relacionada muchas veces con periodos tributarios antiguos ya archivados o de mucho volumen físico y se elaboran los cuadros o reportes solicitados con el fin de no incurrir en faltas e infracciones.

Durante la atención de las Acciones Inductivas o en las respuestas a las observaciones de la SUNAT las empresas pueden tener diferentes posiciones legales o técnicas frente a la opinión del personal profesional de la SUNAT lo cual constituye en sí tiempos adicionales de coordinaciones; si los descargos presentados no son suficientes se solicitan reuniones para explicar y sustentar la posición de manera verbal. La empresa antes del término de la atención de la Acción Inductiva debe tener la certeza de que ha cumplido con mostrar todas las pruebas suficientes que sustenten su postura y de que estas han sido recibidas por los funcionarios de la SUNAT a fin de justificar la

inconsistencia notificada y darla por sustentada o aceptar las observaciones recibidas como correctas.

Sin embargo como se ha señalado, presentan un problema principal que es tratado a lo largo de la presente trabajo de investigación, su proceso de aplicación en las empresas y demás contribuyentes no cuenta con una normatividad jurídica que regule sus acciones, el inicio, la documentación que se emite, los plazos y el fin del procedimiento, tal como si sucede, por ejemplo, con otras acciones de fiscalización de mayor alcance como son las fiscalizaciones definitivas o fiscalizaciones parciales (incluyendo la fiscalización parcial electrónica) cuya actuación se encuentra regulada a través del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (SUNAT, 2007).

El marco para la gestión inductiva de la SUNAT se estableció con la Resolución de Superintendencia N° 15-2010 mediante la cual se incorporaron a su estructura organizacional, nuevas áreas donde se encargaron funciones específicas como las asignadas a la Sección Centros de Control y Fiscalización de la actual Intendencia Lima, entre otras, las de ejecutar Acciones Inductivas programadas para los contribuyentes de su jurisdicción, así como proyectar las resoluciones de multa producto de dichos procesos de inducción en los casos que corresponda.

Tania Quispe Mantilla ex - Superintendente Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, en la 48° Asamblea General del CIAT – 2014, señaló que es muy importante establecer estrategias que procuren el cumplimiento voluntario, haciendo uso de la tecnología de punta y que estén al alcance de los contribuyentes. Es en ese sentido, que a través del programa de mejora del cumplimiento tributario y aduanero establecido en el Plan Estratégico Institucional 2016-2018 de la SUNAT, se busca incrementar la eficiencia de las acciones de control del cumplimiento y de facilitación a los contribuyentes (Quispe, 2014).

Es con el mencionado programa de mejora del cumplimiento y específicamente dentro del proyecto de control del cumplimiento, que se viene trabajando un sistema de relaciones con el contribuyente en el que se desarrollan acciones de gestión inductiva que buscan entre otros, reducir la brecha de presentación, mejorar la tasa de recuperación de la deuda, mejorar el índice de satisfacción del cliente (contribuyentes y usuarios); así como disminuir los costos de cumplimiento a los contribuyentes (Quispe, 2014).

De igual manera dentro del Plan Estratégico Institucional 2016-2018 la SUNAT ha establecido como uno de sus principales objetivos el mejorar el cumplimiento tributario a través de la implementación de estrategias y la reducción de los costos de

cumplimiento de las obligaciones tributarias con una simplificación de procedimientos y automatización de procesos, brindando un mejor servicio que permita el cierre de brechas de incumplimiento y se impulse la formalización (SUNAT, 2017).

Toda acción de fiscalización consiste fundamentalmente en realizar diversas actividades administrativas de investigación y comprobación de los hechos, actos, elementos, actividades, valores y demás circunstancias que determinan la obligación tributaria, con el objetivo de descubrir la existencia de supuestos hechos imponible que no han sido declarados o que fueron declarados incorrectamente, así como el de comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes (Borrero, 2011). Todo ello con el fin de verificar que los administrados hayan aplicado correctamente las normas tributarias aplicables, procediéndose en caso contrario, a determinarse la deuda tributaria o como sucede con las Acciones Inductivas, a comunicar a los contribuyentes la existencia de inconsistencias para ampliar la cobertura de control y lograr su regularización por medio de un proceso de inducción voluntario. Así mismo, para comprobar e investigar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el procedimiento de obtención de información relevante, también se contempla la utilización de información de terceros, debido a las operaciones económicas que realizan con el contribuyente fiscalizado. (Borrero, 2011). Dicha información se encuentra registrada en los sistemas de la SUNAT y es remitida por los contribuyentes en base al cumplimiento de una norma legal, así tenemos, por ejemplo, la obligación anual de declarar las operaciones con terceros (DAOT), o el programa de libros electrónicos (PLE), o la información de la planilla mensual de pagos (PLAME) así como de la emisión de facturas electrónicas.

Como se mencionó, la SUNAT ejerce su facultad fiscalizadora de manera discrecional, a través de la investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias (Ministerio Economía y Finanzas, 2013) pudiendo requerir a los contribuyentes la exhibición, presentación de documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones formales y determinación de obligaciones tributarias sustanciales. Dicha facultad de fiscalización se ejerce sobre los administrados quienes están obligados a facilitar el trabajo de fiscalización y de determinación debiendo presentar o exhibir por ejemplo los libros y registros contables, así como documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos (Título IV, artículo 87 numeral 5 del Código Tributario). Así mismo se indica que las Acciones Inductivas y su atención por parte de

las empresas y demás contribuyentes a quienes son notificadas, se sustentan en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que realiza la SUNAT en el ejercicio de su función fiscalizadora. (Artículo 62° del Código Tributario) (SUNAT, 2015).

De igual forma, la SUNAT tiene publicada en su página web institucional que los documentos emitidos en las Acciones Inductivas no forman parte del procedimiento de fiscalización ya que no requieren que se reconozcan las observaciones encontradas durante su atención con el contribuyente ni llegan a determinar obligaciones tributarias. Las acciones inductivas notifican determinadas diferencias o inconsistencias por las cuales el contribuyente puede o no reconocerlas voluntariamente (SUNAT, 2017).

Siendo el Perú uno de los países en el mundo donde el índice de cumplimiento voluntario y de presión tributaria son bajos, la ejecución de estas acciones tiene un papel importante al desincentivar el incumplimiento de las obligaciones tributarias e incrementar la percepción de un riesgo de detección y sanción (existe una relación directa entre las acciones que realiza la SUNAT y la sensación de riesgo que se genera en la sociedad).

Es importante precisar algunas limitaciones sobre el presente tema, a la fecha, no ha sido abordado desde la perspectiva de un trabajo de investigación, la literatura escrita relacionada con las Acciones Inductivas y sus efectos en las empresas y demás contribuyentes se encuentra incluida de manera muy general como parte de textos sobre las facultades de fiscalización, actos administrativos y derechos de los contribuyentes; así mismo la información con la que se cuenta está relacionada con pronunciamientos emitidos por la propia SUNAT en la publicación de su procedimiento de atención y en el Tribunal Fiscal en la resolución a las quejas presentadas. Si encontramos información general disponible en comentarios y opiniones en el blog de profesionales e independientes interesados en el tema.

En el presente artículo de investigación se desarrollará y analizará información sobre los principales aspectos normativos y técnicos que rodean la actuación de las Acciones Inductivas, tales como su participación dentro de la facultad fiscalizadora de la SUNAT, las características que la identifican con un acto administrativo, su relación con los principios de la Ley del Procedimiento Administrativo General - LPAG y los derechos de los contribuyentes. De igual forma se aborda cuál es su papel en las brechas que se presentan con el incumplimiento tributario y dentro de su definición se señalan los tipos

de Acciones Inductivas que se notifican a los contribuyentes, así como sus características y el proceso de selección. Se definen las inconsistencias que son detectadas y comunicadas a las empresas, el proceso de regularización y atención mencionando sus ventajas y los inconvenientes que su ejecución presenta actualmente para las empresas y contribuyentes en general. Se resaltan los efectos jurídicos que presentan y la posición que toman otras instituciones como el Tribunal Fiscal sobre su accionar. Lo planteado nos conduce al desarrollo del problema de investigación, así como los argumentos y explicaciones que nos llevan a demostrar la hipótesis de investigación que se ha señalado y las propuestas de solución correspondientes.

1. La Facultad de Fiscalización de la SUNAT

1.1 La Facultad de Fiscalización de la SUNAT, las Acciones Inductivas y su relación con los principios administrativos

La SUNAT como organismo técnico especializado cuenta con determinadas facultades que tienen por objetivo entre otras el administrar, fiscalizar y recaudar los tributos internos, así como dictar las normas tributarias como parte de su competencia (Traverso, 2012). Goza de potestad tributaria, encontrándose el ejercicio de su facultad de fiscalizar comprendida dentro de la Potestad Tributaria, la cual debe realizarse dentro de los límites establecidos por el artículo 74° de nuestra constitución política tales como el respetar los principios de reserva de la ley, de igualdad y de respeto de los derechos fundamentales de la persona (Traverso, 2012). El mencionado concepto de la fiscalización tributaria también incluye a las actividades que realiza la SUNAT con el fin de generar riesgo en los contribuyentes ante la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias (formales y sustanciales) (Castro, 2014).

La fiscalización como actividad con fundamento legal, concede a la SUNAT una gran amplitud de acción para combatir la informalidad y la evasión tributaria. Dicho margen de actuación se encuentra limitado, a mayor discrecionalidad de la SUNAT, mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir un acto arbitrario frente a uno discrecional. Los límites permiten a los procedimientos ser dinámicos y orientados a una buena administración tributaria. Es importante añadir que, así como el estado utiliza sus herramientas legales para obtener un excelente sistema tributario, también otorga a los contribuyentes mecanismos de defensa frente a la potestad tributaria, límites que se manifiestan a través de principios que van a regular su actuación (Traverso, 2012).

La Facultad de Fiscalización permite entonces verificar los hechos declarados por los contribuyentes en virtud de lo establecido en el artículo 62° del D.S. N° 135-99-EF del Código Tributario, no puede ser ejercida arbitrariamente de manera irracional desconociéndose principios y valores constitucionales, ni puede estar al margen de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que de lo contrario los procedimientos acarrearían en nulidades (Traverso, 2012).

Esta facultad que es otorgada por el Estado a la SUNAT, a fin de combatir la evasión, y que se encuentra regulada por el Código Tributario, requiere para su ejercicio de una debida motivación, con una explicación clara y precisa de los fundamentos de hecho y de derecho en los que se sustenta el acto administrativo, con el fin de que el contribuyente pueda distinguir entre un acto arbitrario y un acto discrecional legalmente normado y pueda ejercer su derecho de defensa (Traverso, 2012).

Legalmente mediante el D.S. N° 115-2002-PCM y modificatorias, se aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (en adelante ROF) dentro del cual se establecen quienes son los funcionarios a quienes compete realizar las labores de fiscalización, siendo aquellos que pertenecen al área operativa con competencia sobre los contribuyentes (Castro, 2014).

El Decreto Legislativo N° 1311 en su quinta disposición complementaria final, estableció que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se deben regir supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General (Consejo de Ministros, 2016), siendo así importante resaltar el deber de tutelar los derechos de los administrados y de otorgarles seguridad jurídica en los diversos procedimientos que estos realicen con la Administración Tributaria a través de la aplicación de los principios de la LPAG y el debido procedimiento (Martel, 2012).

Es importante tener presente que tal como lo manifiesta Christian Guzmán Napuri, en la doctrina jurídica se reconocen ciertos principios aplicables a los actos administrativos. Estos principios van a otorgar un concepto propio al acto administrativo dentro del ordenamiento jurídico y permiten su distinción con otras formas del derecho privado y de los actos jurídicos civiles (Guzman, 2004).

En relación con lo señalado, a continuación, se detallan los principios más importantes de la LPAG relacionados con la Facultad de Fiscalización de la SUNAT, la ejecución de las Acciones Inductivas y su aplicación en los contribuyentes:

1.1.1 La motivación

Los actos emitidos deben presentar públicamente las razones por las cuales han sido dictados, incluyendo sus causas y antecedentes de hecho y derecho que la fundamentan y sustentan (Guzman, 2004) (Espinosa-Saldaña & Jorge Danós, 2003). Corresponde que la SUNAT en todos sus actos, documentos y escritos que notifica a los contribuyentes señale los elementos técnicos y jurídicos que los legitimen y den validez. Las acciones Inductivas no son ajenas a este principio y presentan en su contenido el fundamento por el cual ha sido emitidas, aunque muchas veces no brindan información clara que pueda ser entendida por el contribuyente, sobre todo aquel que no cuenta con una cultura tributaria desarrollada y que no percibe la presencia de la SUNAT.

1.1.2 El debido procedimiento administrativo

Este principio se relaciona con que los administrados gozan de derechos y garantías relacionados con el debido proceso formal, como el derecho a exponer sus argumentos, a mostrar y promover pruebas y a tener una decisión con motivación y fundamento en el derecho (Guzman, 2004).

La Ley del Procedimiento Administrativo General establece que todo administrado tiene el derecho a ser notificado, a tener acceso al expediente, a oponerse a los cargos que puedan imputársele, a brindar sus argumentos, a presentar recursos adicionales, a mostrar pruebas, a manifestar verbalmente su posición, a obtener un resultado fundamentado y motivado que sea emitido por la administración correspondiente en un plazo razonable, así como a presentar un reclamo sobre las decisiones que considere que le afectan (Congreso de la República, 2016).

El presente principio se encuentra estrechamente relacionado con las acciones de fiscalización de la SUNAT, durante el proceso de atención de las Acciones Inductivas los contribuyentes ofrecen pruebas y exponen sus argumentos ante el accionar de la administración. Con respecto a recibir una decisión sustentada y fundada en el derecho, al término del proceso de atención de las Acciones Inductivas se observa que no se emiten documentos que informen al contribuyente los resultados de estas.

1.1.3 Derecho a ser oído

Antes y después del acto administrativo. La administración debe decidir teniendo presente lo manifestado por la parte interesada dándole la posibilidad de expresarse (Guzman, 2004).

Principio inherente presente también en la Facultad de Fiscalización. Durante el proceso de atención de las Acciones Inductivas los contribuyentes y/o sus representantes ofrecen argumentos sustentatorios orales y escritos.

1.1.4 Derecho a ofrecer y producir pruebas

Mediante las pruebas se determina la veracidad de los hechos. Los administrados pueden ofrecer y elaborar las pruebas que consideren necesarias. La administración también podrá obtener pruebas de oficio (Guzman, 2004).

Toda acción de fiscalización se caracteriza también por las diversas pruebas que se generan y presentan durante el procedimiento de fiscalización. Los contribuyentes relevan información con el fin de reconocer o desconocer la inconsistencia notificada en la Acción Inductiva.

1.1.5 Derecho a una decisión fundada

Relacionado con la motivación del acto administrativo, la decisión administrativa debe contener los fundamentos que conllevan a emitir el acto (Guzman, 2004).

Este principio se encuentra relacionado con el debido procedimiento y la motivación.

1.1.6 Derecho al plazo razonable

Donde el procedimiento debe resolverse en un plazo que permita al administrado presentar una defensa adecuada a su posición. Contempla el silencio administrativo y la queja administrativa (Guzman, 2004).

Las acciones de fiscalización contemplan plazos en resguardo de la seguridad jurídica del procedimiento. Las acciones inductivas señalan un plazo dentro del cual el contribuyente debe cumplir con su atención. Así mismo, de considerarlo, el contribuyente puede solicitar un plazo mayor o prórroga.

1.1.7 El principio de predictibilidad

Se encuentra presente en la simplificación del trámite administrativo donde la autoridad brinda a los administrados o a sus representantes información real, confiable y completa para cada trámite administrativo, de tal modo que desde el comienzo el administrado pueda tener certeza del resultado final que tendrá el trámite (Guzman, 2004).

Este principio presenta dos fines (i) permitir al administrado poder saber previamente el posible resultado de un procedimiento, de tal manera que podrá elaborar su defensa más adecuada según sus intereses, lo cual influye en una disminución de los costos en los que incurriría el administrado en el trámite de sus procedimientos y logra incentivar de manera inmediata el uso de mecanismos formales para la obtención de beneficios y (ii) permite desincentivar una presentación de solicitudes sin sustento legal, ya que el administrado podrá saber con cierto conocimiento lo inviable de su pedido. De igual manera los costos también se reducen a favor del ente administrador (Guzman, 2004). Las Acciones Inductivas no permiten al administrado saber el posible resultado del procedimiento, ya que no se contempla normatividad que las regule.

1.2. La Seguridad Jurídica

La seguridad jurídica se encuentra relacionada con la seguridad de quien toma conocimiento o puede conocer lo previsto como prohibido y permitido por el poder público del administrador sobre los administrados (Madariaga, 1993).

La seguridad jurídica es un requerimiento de toda la sociedad moderna y libre que brinda estabilidad a los individuos sobre sus derechos y deberes. En una nación donde la seguridad jurídica está presente encontraremos crecimiento económico y una economía de mercado estable, siendo esta una característica de una civilización moderna (Madariaga, 1993).

Con respecto a la facultad de fiscalización que ejerce la SUNAT, la seguridad jurídica se expresa a través de los actos administrativos que la misma emite como resultado de sus labores de control y fiscalización de las obligaciones tributarias, los cuales son:

- a) La Resolución de determinación.
- b) La Resolución de multa.
- c) La Orden de pago.

Siendo la Resolución de determinación el acto mediante el cual se comunica a los contribuyentes los reparos efectuados a la autodeterminación realizada por el contribuyente. Este acto administrativo constituye el resultado de la fiscalización

realizada la cual debe estar debidamente fundamentada y contener la base legal respectiva que de no encontrarse ajustadas a ley podrán ser reclamadas por los deudores tributarios.

El principio de seguridad jurídica, también se relaciona con las atribuciones discrecionales de la SUNAT las cuales deben tener una adecuada regulación en sus alcances y efectos con límites objetivos expresamente señalados para entenderse el procedimiento y sobre todo como una garantía al cuidado de los derechos del contribuyente (Sotomarino, 2016).

Lo señalado es fundamental ya que como se desarrolla a través de la presente investigación, se tienen principios administrativos que no se cumplen del todo en el proceso de ejecución de las Acciones Inductivas.

Las Acciones Inductivas no presentan una seguridad jurídica, su procedimiento no contempla la emisión de algún documento que informe a los contribuyentes los resultados del control tributario que imponen como expresión de la facultad de fiscalización que tiene la SUNAT.

Dentro de la facultad de fiscalización mencionada, es un derecho fundamental de las empresas y demás contribuyentes el que tengan conocimiento del procedimiento en el cual intervienen con la administración, así como los trámites que le corresponde realizar y su resultado final.

1.3 La determinación de las obligaciones tributarias

En nuestro país, los tributos son determinados por el propio deudor tributario, por lo que cada contribuyente reconoce su obligación tributaria cuándo se produce el hecho imponible gravado exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley, este debe ser registrado en sus registros contables, ser declarado ante la SUNAT y finalmente de ser el caso abonado al fisco. La SUNAT también determina la obligación tributaria y en este caso es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria (Sevillano, 2014).

Se observa entonces, que se tienen dos supuestos para la determinación de los tributos, i) cuando los tributos son determinados por el propio contribuyente y ii) cuando los tributos son determinados por la SUNAT.

Se define a la determinación de la obligación tributaria como el conjunto de actos destinados a establecer la configuración del hecho imponible, se reconoce la existencia de un hecho gravado y el alcance cuantitativo de la obligación prevista en la ley

tributaria, estableciéndose el importe de la deuda tributaria que le corresponde asumir a un contribuyente. Según el Código Tributario, en nuestro sistema tributario la determinación tiene un carácter declarativo que reconoce una obligación tributaria que únicamente puede nacer por la realización del hecho imponible previsto en la norma tributaria (Sevillano, 2014).

Etapas de la determinación de la obligación tributaria

La etapa de conocimiento como el acto de determinación de un tributo auto determinable por el contribuyente que se define también como el acto donde se reconoce cuando se ha incurrido en un hecho gravado y se liquida el monto del tributo. Se identifica el hecho imponible realizado, la base de cálculo del tributo y la cuantía de este (artículo 59° del Código Tributario). La autodeterminación que realiza el deudor tributario se realiza mediante la declaración jurada presentada en la forma, lugar y plazo que señalan las normas establecidas donde se consignan los hechos que originan la obligación tributaria. Estas declaraciones juradas son insumos para la generación de las inconsistencias que se detallan en las Acciones Inductivas.

Cuando la SUNAT determina un tributo emite la correspondiente resolución de determinación, identifica al deudor tributario, así como también la base de cálculo del tributo y la cuantía, así como a exige su pago.

Verificación de la determinación, la SUNAT ejerce su facultad de fiscalización sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. El contenido de lo declarado por el contribuyente se encuentra sujeto a posteriores labores de control y fiscalización de la administración lo cual queda en manifiesto a través de las diferentes inconsistencias señaladas en las Acciones Inductivas y cuando se efectúen verificaciones y auditorías. La SUNAT también puede conocer otros hechos gravados a través de denuncias efectuadas por terceros, al denunciarse la existencia de hechos imponibles gravados que no han sido declarados (Sevillano, 2014).

La determinación que realiza la SUNAT como parte de sus facultades de fiscalización la encontramos establecida en el artículo 61° del Código Tributario, donde se establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la SUNAT, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada por encontrar hechos imponibles no declarados, emitiéndose la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. La determinación tributaria que efectúa la SUNAT debe ser

siempre sobre base cierta considerando los datos declarados por el deudor y comprobados por la administración. La determinación sobre base presunta debe ser la excepción para lo cual el Código Tributario señala los supuestos en los que la administración queda facultada a determinar sobre base presunta.

En los casos de las Acciones Inductivas no existe una determinación de obligaciones tributarias que realice la administración a diferencia de los casos de verificaciones donde la SUNAT como acto administrativo emite en la conclusión del procedimiento una resolución de determinación sobre un tributo y periodo específico y donde va a carecer de una potestad para volver a fiscalizar o determinar deuda posteriormente con el fin de no atentar contra la seguridad jurídica (a menos que se presenten los casos establecidos por el código tributario en su artículo 108°)

1.3.1 La deuda tributaria en las Acciones Inductivas

En las acciones inductivas no se emiten Resoluciones de Determinación, al notificarse estas señalan al contribuyente el monto de un tributo (inconsistencia encontrada) y que de ser reconocido voluntariamente corresponde el pago de la deuda tributaria aplicándose un interés moratorio debido a que no se realizó el pago oportuno del tributo dentro del vencimiento establecido y en el caso de que se haya cometido alguna infracción tributaria esta es sancionada con una multa (por ejemplo por declarar cifras o datos falsos o en el caso de los agentes retenedores o perceptores si es que no han entregado al fisco los tributos retenidos o percibidos en los plazos establecidos). La deuda tributaria también la constituye los importes solicitados en fraccionamiento o aplazamiento, así como sus correspondientes intereses por pagar.

El artículo 28° del Código Tributario señala que la SUNAT exigirá el pago de la deuda tributaria la cual está constituida por el tributo, las multas (infracciones tributarias vinculadas al incumplimiento de las obligaciones formales o sustanciales de los deudores tributarios) y los intereses moratorios (los intereses moratorios que se calculan día a día sobre el monto del tributo adeudado hasta el propio día del pago inclusive).

Cuando la inconsistencia informada en las Acciones Inductivas se encuentra relacionada con las obligaciones tributarias sustanciales, es donde se solicita al administrado la regularización de un tributo establecido como deuda a cargo del contribuyente. Es entonces dicho tributo una obligación legal para la empresa y demás contribuyentes cuando se configura un hecho imponible descrito por la norma.

El concepto de tributo es definido como una suma dineraria exigida por el Estado en base a su potestad tributaria, con la cual podrá cumplir con sus programas y fines establecidos para el bien de la sociedad en su conjunto. Según la norma II del TUO del Código Tributario, los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas. Veremos que comúnmente las inconsistencias de las Acciones Inductivas se relacionan con impuestos y contribuciones más no con tasas.

Los impuestos son tributos donde un hecho generador descrito en la norma da origen a la obligación de pagar el tributo y donde los contribuyentes lo abonan al Estado cuando obtienen ingresos o ganancias (impuesto a la renta) o realizan consumos (impuesto general a las ventas), no recibiendo una retribución directamente por parte del Estado. Las contribuciones en cambio son tributos que se exigen cuando el Estado realiza actividades u obras que benefician a un grupo particular de sujetos quienes, por tanto, quedan obligados a su pago. Son ejemplos de contribuciones en Perú la Seguridad Social y las Pensiones establecidas por los Decretos Leyes N° 19990 y N° 20530 (Sevillano, 2014).

En relación con el derecho tributario toda aplicación de tributos tiene como fundamento la potestad tributaria la cual abarca i) el principio de legalidad (reserva de ley), permitiendo que el Estado requiera una suma de dinero a los particulares, a través de una norma que cree y regule el cobro del tributo, ii) el principio de igualdad donde debe identificarse la capacidad contributiva y la distribución de la carga tributaria de acuerdo a lo que cada particular tenga y iii) el principio de no confiscatoriedad donde el Estado respete la propiedad privada de los particulares y no se use a los tributos para tomar indebidamente los recursos de los particulares (Sevillano, 2014).

1.3.2 La Relación Jurídica Tributaria

Claramente dentro de la aplicación de las Acciones Inductivas vamos a encontrar una relación jurídica tributaria, donde además de la obligación de dar (pago del tributo) que constituye su objeto principal, la obligación de hacer (llevar contabilidad, presentar declaraciones, etc.) y obligación de no hacer (como aceptar que se realicen fiscalizaciones y controles que la SUNAT considera necesarias realizar) coexisten una serie de deberes y derechos recíprocos entre el Estado y los contribuyentes produciéndose un vínculo bilateral a partir del cual la administración goza de determinadas facultades, derechos y obligaciones, correspondiéndole al deudor tributario las obligaciones de dar, hacer e incluso de no hacer mencionadas, así como también del gozo de derechos (Sevillano, 2002).

El Código Tributario no define lo que es una relación jurídica tributaria, se define el concepto de obligación tributaria, el artículo 1° del Código Tributario señala que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Como todo vínculo jurídico, la obligación tributaria tiene una causa, un elemento subjetivo y otro objetivo. La causa es el mandato legal, porque como se sabe es una obligación con fuente legal. En este, se estudian los elementos de orden subjetivo y objetivo, quedando comprendidos en el primero los sujetos vinculados por el pago de los tributos y, en el último, al propio tributo, entendido como la suma de dinero a entregar al Estado (Sevillano, 2014).

La obligación tributaria nace cuando se configura en la realidad el hecho imponible o se verifica la hipótesis de incidencia prevista en la ley (artículo 2° del Código Tributario). En el caso de las Acciones Inductivas es el propio contribuyente quien verifica si le corresponde reconocer dicha obligación. Como se desarrollará en los siguientes puntos, la “determinación” de la inconsistencia se realiza en base a los contrastes de la información que remita el propio contribuyente o la de terceros o de ambos, y de comprobarse la configuración del hecho imponible, la SUNAT sólo podrá realizar una labor de inducción la cual queda a criterio y voluntad del contribuyente para ser cumplida.

1.4. El Control Tributario

La SUNAT con el fin de cumplir con sus objetivos se ve en la necesidad de establecer estrategias que le permitan efectuar un control sobre las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos los deudores tributarios, una de estas estrategias relacionadas con la facultad de fiscalización es el empleo de las Acciones Inductivas las cuales también puede definirse como un “Control Tributario Extensivo” donde la SUNAT apoyada en medios informáticos y herramientas tecnológicas confiables, aplica su alcance a una gran cantidad de contribuyentes, de manera simultánea y en un lapso de tiempo relativamente corto, con el objetivo de asegurar el cumplimiento tributario, detectar el incumplimiento tributario y aplicar las medidas de corrección que sean necesarias (Quevedo, 2014).

Una clasificación que puede tener el Control Tributario es un Control Tributario Intensivo y un Control Tributario Extensivo. El Control Tributario Intensivo se encuentra orientado a la ejecución de acciones de “trabajo de campo” donde la SUNAT de manera selectiva focaliza sus recursos en un universo reducido de contribuyentes y donde los auditores

orientan sus acciones en los domicilios fiscales e instalaciones de los contribuyentes. El Control Tributario Intensivo no es un tema que se desarrolle a través del presente trabajo de investigación.

El Control Tributario extensivo, es diferente, constituyen acciones masivas donde mediante tecnología informática, la aplicación de cruces informáticos y la aplicación de variables de selección se determinan omisiones o inconsistencias dirigidas a detectar el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales o sustanciales de un universo de deudores tributarios bastante amplio y con un alcance de tiempo corto.

Un Control Tributario Extensivo puede clasificarse según la oportunidad en que se desarrollan o según el lugar donde se desarrollan.

i) Según la oportunidad en que se desarrollan:

- Control Extensivo Preventivo, el cual se ejecuta antes del nacimiento de la obligación tributaria, por ejemplo el verificarse que el traslado de mercadería cuente con la respectiva guía de remisión es una verificación de una obligación formal que incide directamente en una posterior obligación sustancial ya que la mercadería trasladada puede ser vendida debiendo sustentarse la emisión del comprobante de pago y su posterior declaración en el cumplimiento del impuesto general a las ventas o del impuesto a la renta.
- Control Extensivo Posterior, aquellos que se ejecutan después del nacimiento de la obligación tributaria, por ejemplo, de los cruces informáticos realizados se obtiene información relacionada con el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones juradas mensuales o anuales o la presentación de libros electrónicos, encontrándonos así ante un universo de contribuyentes omisos a la presentación de declaraciones juradas.

ii) Según el lugar en que se desarrollan:

- Control Extensivo de oficina, cuando se ejecutan las acciones en las oficinas de la SUNAT, previamente se obtienen diferencias e inconsistencias producto de los cruces informáticos realizados con la información que cuenta SUNAT y la recibida de terceros.
- Control Extensivo de campo, cuando se ejecutan las acciones fuera de las oficinas de la SUNAT, donde sobre una selección de contribuyentes establecida y bajo un programa específico como los operativos de control móvil, se intervienen por ejemplo a los vehículos que trasladan bienes o se realizan operativos de verificación de entrega de comprobantes de pago (VECP), labores que se encuentran dentro

de la SUNAT a cargo de la GOECI - Gerencia de Operaciones Especiales Contra la Informalidad. (Quevedo, 2014).

2. Las Acciones Inductivas

2.1. Su relación con el concepto de acto administrativo

La Ley del Procedimiento Administrativo General establece el concepto de acto administrativo, siendo definido como la declaración emitida por el ente administrador que produce efectos jurídicos sobre las obligaciones, derechos o intereses de los administrados (Congreso de la República, 2016).

No constituye un acto administrativo aquellos que no generen efectos en terceros. Tampoco lo son los comportamientos y actividades materiales de la administración, que no estén configurados en normas legales y que no afectan los derechos de las personas (Guzman, 2004).

Un acto administrativo produce efectos jurídicos en el presente o en el futuro, pero siempre son públicos, subjetivos y directos. No se considera a las actuaciones propias internas de las entidades como las opiniones, los proyectos, los informes y otros. El concepto de acto administrativo se relaciona con las decisiones que por sí mismas generan efectos jurídicos en terceros, en sus intereses, derechos y obligaciones (Espinosa-Saldaña & Jorge Danós, 2003).

Todo acto administrativo se considera válido cuando cumple con los requisitos establecidos por las normas. Los requisitos esenciales del acto administrativo se establecen en el artículo 3° de la LPAG (competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación).

Un elemento adicional que tomar en cuenta en el análisis de determinar si las Acciones Inductivas constituyen actos administrativos es tener presente que están dirigidas hacia los administrados, que en nuestro análisis son por ejemplo las empresas que vienen a ser también contribuyentes y/o responsables.

Contribuyente

Es el sujeto pasivo, quien cumple con el supuesto de hecho previsto en la norma y queda obligado al pago del tributo por haber incurrido en el supuesto previsto en la hipótesis de incidencia o haber materializado en la realidad el hecho imponible.

Un ejemplo de contribuyente lo encontramos en el particular que genera los hechos gravados para el Impuesto a la Renta, donde el hecho que se grava es la obtención de rentas (este impuesto solo se puede determinar al final del ejercicio gravable).

Responsable

El artículo 9° del Código Tributario señala que responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir con la obligación tributaria atribuida a este, comprende no solo las personas que se encuentren en algunos supuestos de los que se deriva la responsabilidad tributaria, sino también los agentes de retención o percepción, quedando obligados por la ley a cumplir con la prestación tributaria, sea con recursos propios o con los del contribuyente.

Dentro de las inconsistencias notificadas mediante las Acciones Inductivas tenemos como ejemplo de responsable los casos de retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de los trabajadores, donde el empleador se encuentra obligado a pagar la remuneración de sus trabajadores reducida en el monto del impuesto a la renta que corresponde a su trabajador. Al trabajador se le retiene y de esta manera cumple con su obligación tributaria mensual. El empleador tiene la obligación de retener el tributo y luego entregarlo al fisco caso contrario incurriría en faltas y sanciones por no entregar un dinero que corresponde al Estado.

En el caso de las percepciones del Impuesto General a las Ventas es el agente de percepción quien como acreedor del contribuyente recibe de este último no solo el monto de su acreencia, sino un importe adicional que corresponde al tributo del contribuyente. El importe recibido corresponde que sean entregadas por el agente al fisco.

2.2. Su relación con los derechos de los contribuyentes

En el Libro Segundo del Código Tributario se regulan las facultades y obligaciones de la SUNAT, así como los deberes, derechos y obligaciones de los administrados.

Como se ha desarrollado, todos los actos administrativos que sean emitidos por la SUNAT en base al cumplimiento de sus funciones y en nuestro caso en su facultad de fiscalización, deben cumplir con las normas establecidas para la validez de los actos administrativos establecidas en el propio Código Tributario y cuando resulte aplicable, supletoriamente la Ley del Procedimiento Administrativo General, así mismo se debe

cumplir con la normativa del artículo 104° del Código Tributario para que su notificación sea válida y puedan surtir plenos efectos en los contribuyentes.

La SUNAT al ejercer sus funciones verificadoras o fiscalizadoras de las obligaciones tributarias, emite actos que deben tener una naturaleza reclamable, el artículo 135° del Código Tributario establece que son actos reclamables las resoluciones de determinación, las resoluciones de multa y las órdenes de pago. Las Acciones Inductivas sólo se encuentran relacionadas con la emisión de resoluciones de multa cuando se configuren las infracciones correspondientes, en su procedimiento no se emiten resoluciones de determinación ni órdenes de pago.

En cuanto a las quejas contra las Acciones Inductivas, procede su atención ya que constituyen aspectos que no pueden ser impugnados en una vía distinta como la correspondiente a un recurso de reclamación o apelación. Las quejas más comunes contra las acciones inductivas se relacionan con manifestaciones de no haber sido notificadas, por no encontrarse de acuerdo con la inconsistencia notificada, por no haber sido atendidos dentro del plazo fijado en la misma, por no obtener una respuesta a los descargos presentados, etc.

En el Tribunal Fiscal los contribuyentes pueden presentar los recursos de queja que consideren cuando la SUNAT incumpla las normas tributarias o se presenten irregularidades durante la atención de la Acción Inductiva. Según el artículo 98° del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, se crea dentro del Tribunal Fiscal la Oficina de Atención de Quejas donde resolutores y secretarios se encargan de atender las quejas presentadas por los contribuyentes sobre las actuaciones de la SUNAT. Mediante el recurso de queja los contribuyentes solicitan que la SUNAT corrija lo que considera son malas actuaciones.

Dentro de la SUNAT se tiene también, a partir del año 2004 la Gerencia de Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero la cual tiene principalmente la función de velar y garantizar los derechos de los contribuyentes sobre las actuaciones y gestiones que realicen con la SUNAT, resolviendo las quejas presentadas por los contribuyentes y resguardando sus derechos cuando sientan que se han vulnerado los mismos constituyendo en sí, un freno a los abusos, excesos y arbitrariedades que se puedan presentar por parte del ente administrador.

Los derechos de los contribuyentes se derivan también de los principios tributarios, si bien los contribuyentes están obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias, la exigibilidad es legítima si su fuente de origen es legítima, a su vez se derivan de la

condición que se tiene como persona por eso la Constitución señala que 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 (Sevillano, 2014).

Se menciona también la existencia de derechos vinculados a la materia tributaria, entre ellos, la igualdad ante la ley, la reserva tributaria, la inviolabilidad de domicilio, la reserva e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados, el libre tránsito, la libertad y seguridad personales, así como el oponerse al cobro injustificado (Sevillano, 2002). La SUNAT debe respetar estos derechos en sus actuaciones e interacción con los contribuyentes, debe ofrecer garantías a los contribuyentes respetándose el derecho de no pagar más allá de lo que corresponda.

Así mismo los contribuyentes tienen el derecho a presentar recursos de reclamaciones que resuelvan las controversias presentadas, a exigir que cuando se le determine un tributo la SUNAT lo haga en base a datos reales sobre las actividades económicas que desarrolla y donde se respete el derecho de defensa y de prueba sobre las imputaciones hechas (Sevillano, 2002).

Por la falta de una normatividad legal que regule entre otros aspectos, los resultados de las Acciones Inductivas donde a la fecha por ejemplo no se emite documento alguno a las empresas y demás contribuyentes como conclusión a la atención de una acción inductiva, es que no es posible interponerse un procedimiento contencioso tributario como el recurso de reclamación por la inexistencia de un acto administrativo que contengan el pronunciamiento de la SUNAT.

2.3. Su relación con las brechas del incumplimiento tributario

Todas las administraciones tributarias durante su gestión se enfrentan con las brechas de incumplimiento originadas por las diferentes acciones que realizan los contribuyentes ante el deber de cumplir con sus obligaciones tributarias, siendo las siguientes:

- i. Diferencia entre los contribuyentes potenciales de registro y los contribuyentes que se encuentran registrados en la base de la administración tributaria. Constituye la brecha de los contribuyentes que no se encuentran registrados.
- ii. Diferencia entre los contribuyentes registrados en la administración tributaria y los contribuyentes que cumplen con presentar sus declaraciones tributarias. Constituye la brecha de los contribuyentes que no declaran.

- iii. Diferencia entre el impuesto declarado por los contribuyentes o el impuesto determinado por la administración versus el impuesto que es efectivamente pagado. Constituye la brecha de los contribuyentes morosos.
- iv. Diferencia entre el impuesto que declaran los contribuyentes y el impuesto potencial según lo establecido por las normas. Constituye la brecha de los contribuyentes evasores (Martel, 2012).

En el entorno mencionado, la función fiscalizadora de la SUNAT se encuentra orientada a diseñar estrategias con el fin de establecer mecanismos de control para enfrentar las mencionadas brechas de incumplimiento, entre estas estrategias se emplea a las Acciones Inductivas como una herramienta de alcance masivo y permanente que permite incrementar la sensación de riesgo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la regularización voluntaria y un incremento de la recaudación tributaria.

Sobre la primera brecha entre contribuyentes que se encuentran registrados en la base de la SUNAT y los contribuyentes potencialmente para ser registrados se podrá aplicar por ejemplo un control extensivo de campo donde se releve en una determinada zona identificada con alto movimiento comercial e informalidad, si los contribuyentes realizan sus actividades económicas con el respectivo número de Registro Único de Contribuyente - RUC y se encuentran inscritos en la SUNAT. Es una brecha que a la fecha no se interviene a través de una Acción Inductiva. Es la Gerencia de Operaciones Especiales Contra la Informalidad de la SUNAT - GOECI quien tiene competencia.

Sobre la brecha de contribuyentes registrados en la SUNAT que no cumplen con presentar sus declaraciones juradas se podrá aplicar un control extensivo de oficina notificando en este caso sí, una Acción Inductiva sobre las empresas que se encuentren omisos a la presentación de las declaraciones juradas.

Sobre la brecha entre el impuesto declarado por los contribuyentes, el impuesto según la SUNAT y lo que efectivamente se ha pagado si se realiza la aplicación de diferentes programas para un control extensivo de oficina a través de Acciones inductivas relacionados principalmente con el impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta.

Sobre la brecha de contribuyentes que no declaran el impuesto potencial que les corresponde, mediante los cruces informáticos y la información relevada de terceros se pueda reducir esta brecha solicitándose a los contribuyentes a través de las Acciones Inductivas el pago de la obligación tributaria.

En el siguiente punto, con mayor detalle, se detallarán dentro de las definiciones relacionadas con las Acciones Inductivas las principales inconsistencias que son notificadas a los contribuyentes.

3. Definiciones relacionadas con las Acciones Inductivas

3.1. Concepto

Son acciones de fiscalización de alcance masivo que se notifican a los contribuyentes ya sean personas naturales o personas jurídicas de los diferentes directorios registrados (grandes, medianos, pequeños contribuyentes) así como de diferentes sectores y actividades económicas (empresas de comercio, de servicios, de producción, de extracción, de transformación, etc.) Tienen el fin de comunicar la existencia de inconsistencias (una o más de una inconsistencia) determinadas en base a la información que dispone la SUNAT en sus sistemas informáticos. La inconsistencia comunicada se encuentra referida a uno o varios periodos tributarios (de obligación mensual o anual) así como a tributos del tesoro público y tributos administrados por SUNAT.

Al no encontrarse dentro de los alcances del procedimiento de fiscalización, una vez concluida su atención, no se emiten Resoluciones de Determinación.

3.2. Tipos de Acciones Inductivas

Las acciones inductivas son de dos tipos:

Cartas Inductivas:

Son acciones inductivas de carácter no presencial (es decir los contribuyentes no se apersonan a las oficinas de SUNAT, salvo que alguno lo considere necesario en cuyo caso se les otorga una cita) que cuentan con un guion de diálogo telefónico que permite una mejor comunicación con los contribuyentes. La atención de las Cartas Inductivas puede realizarse (i) vía el Centro de Control Virtual donde mediante su clave SOL el contribuyente puede ingresar al entorno virtual para consultar y revisar las inconsistencias que se le imputan, así mismo el sistema le permite adjuntar archivos, señalar los descargos y sustentos que considere o informar sobre la regularización que haya efectuado al reconocer la inconsistencia (ii) mediante la presentación de descargos con la documentación sustentatoria que crea conveniente a través de las mesas de

partes de los locales de la SUNAT. En ambos casos la información que proporcionen los contribuyentes es revisada por los funcionarios del área de fiscalización, encargados de atender las Acciones Inductivas.

En periodos anteriores las Cartas Inductivas se denominaron Cartas Informativas.

Esquelas de Citación:

Son acciones inductivas de carácter presencial donde los contribuyentes asisten a las citas programadas en las sedes de la SUNAT a nivel nacional. Para el caso de Lima, la atención se realiza en los centros de control y fiscalización de los locales de los olivos, cercado de lima, miraflores y la victoria, además se llevan a cabo atenciones en los centros de servicios al contribuyente de villa el salvador, san juan de lurigancho y callao. Las esquelas tienen un alcance de revisión limitado y al finalizar la citación, el personal que atiende al contribuyente emite un “Acta de Asistencia” como constancia de la asistencia del contribuyente a las oficinas de la SUNAT. Cada profesional realiza entre 5 a 6 atenciones diarias a los contribuyentes o su representante legal y/o apoderado. Los contribuyentes pueden solicitar una reprogramación de la fecha y hora de las citas, así como señalar un cambio de sede para la atención.

Es importante señalar que el contribuyente podrá designar a un tercero que lo represente mediante una carta poder con firma legalizada, debido a que la administración sólo otorga mayores detalles sobre las inconsistencias a los titulares en resguardo del derecho a la protección de información privada, así como por la seguridad y confidencialidad de sus datos personales.

En periodos anteriores se denominaron también Esquelas o Cartas de Invitación. Si el contribuyente no asistía incurría en la infracción establecida en el artículo 177° numeral 7 por no comparecer o comparecer fuera del plazo señalado por la SUNAT.

Esquela de requerimiento

La SUNAT también ha emitido Esquelas de Requerimiento con el fin de realizar una verificación de las obligaciones formales a través de la cual se requerían los libros y registros contables, así como comprobantes de pago para la verificación de la documentación requerida. Si el contribuyente no exhibía la información solicitada incurría en la infracción tipificada en el artículo 177° numeral 1 del Código Tributario.

3.3. Características

En las acciones inductivas se realiza una importante labor de contactabilidad con los contribuyentes a través de comunicaciones y coordinaciones telefónicas o a través de medios virtuales como el correo electrónico o el envío de mensajes cortos de texto – SMS a los teléfonos celulares o móviles que se encuentren registrados en la ficha RUC. A través de la contactabilidad se brinda a los contribuyentes, recordatorios para la atención de la Acción Inductiva, así como la información y la asistencia necesaria sobre las Cartas Inductivas y Esquelas de Citación y se explican los motivos de la inconsistencia informada así como sus formas de regularización.

Para una adecuada contactabilidad entre el administrado y el ente administrador es necesario que se mantengan actualizados los teléfonos y los correos electrónicos declarados en la ficha RUC. Así mismo, la SUNAT debe continuamente realizar campañas de difusión sobre el ingreso, la lectura del buzón electrónico SOL y actualización de datos en la ficha RUC.

Las Cartas Inductivas y Esquelas señalan textualmente:

- La identificación del contribuyente (razón social)
- El N° de RUC
- El domicilio fiscal declarado
- El detalle de la(s) inconsistencia(s)
- El tributo y periodo(s) relacionados con la inconsistencia
- El(los) anexo(s) donde se señale el detalle de la(s) inconsistencia(s)
- La documentación sugerida a presentarse para la revisión de la inconsistencia

Los contribuyentes son notificados con las acciones inductivas:

- Por courier en su domicilio (fiscal), o
- Por depósito en el buzón electrónico SOL dentro de la opción mensajes.

Entre los principales documentos y registros contables que solicita la SUNAT en la atención de las acciones inductivas, tenemos:

- Los comprobantes de compras, así como sus notas de débito y/o crédito.
- Los medios de pago.
- Constancias de depósito en las operaciones sujetas a detracción.
- Los comprobantes de ventas, así como sus notas de débito y crédito.
- Las guías de remisión que fueran emitidas y recibidas.

- Los estados de cuenta bancarios.
- La relación de activos fijos vinculados a sus actividades económicas realizadas.
- Los registros de ventas y compras y constancias de recepción del programa de libros electrónicos (PLE) en el caso de llevarlos de manera electrónica. Sobre este punto se precisa que en base al art. 62° del Código Tributario se solicitan libros y documentos que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, la Resolución de Superintendencia N° 234-2006 SUNAT nos indica que registros y libros contables están relacionados a cuestiones tributarias (Castro, 2014).

Como se desarrolla en los siguientes puntos, las Esquelas de Citación a través del tiempo han presentado un esquema sancionatorio y no sancionatorio.

3.4. Las Acciones Inductivas y la Empresa

Son diversos los tipos de observaciones e inconsistencias que la SUNAT a través de las Acciones Inductivas notifica a las empresas. Cada programa ejecutado por la SUNAT tiene un objetivo y motivo de selección y son dirigidas a los diferentes sectores económicos y CIUU económicos independientemente del directorio en que se encuentren los contribuyentes.

Entre las principales inconsistencias que, a la fecha han sido notificadas a las Empresas tenemos:

- El régimen en el cual se encuentra acogido el contribuyente (Nuevo Régimen Único Simplificado-NRUS / Régimen Especial del Impuesto a la Renta-RER / Régimen General del Impuesto a la Renta) no se encuentra relacionado con el total de ingresos que declara mensualmente.
- Considerando el movimiento de su(s) cuenta(s) bancaria(s) y los importes relacionados con la retención del impuesto a las transacciones financieras - ITF informados por las empresas del sistema financiero se determina que la empresa se encontraría acogida a un Régimen Tributario que no le corresponde.
- Se encuentra omiso a la presentación de la declaración jurada mensual contando con información de compras y ventas informadas a través de los libros electrónicos presentados.
- Se encuentra omiso a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta habiendo presentado las declaraciones juradas mensuales de los meses de

enero a diciembre consignando información relacionada con sus actividades económicas desarrolladas.

- La declaración jurada mensual presenta un error en el cálculo del coeficiente aplicado en los pagos a cuenta del impuesto a la renta.
- Los importes informados como ingresos por sus clientes y el crédito fiscal informado por sus proveedores son diferentes a los importes consignados en sus declaraciones juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas.
- La base imponible de rentas de cuarta categoría informada a través del Programa de Declaración Telemática-PDT de la Planilla Mensual de Pagos-PLAME no cuenta con autorización de suspensión de retenciones y no se le ha efectuado la retención de cuarta categoría a sus trabajadores.
- El monto de la base imponible de los trabajadores informados en el detalle de las retenciones de quinta categoría del PDT PLAME no se encuentra relacionado con el importe de las retenciones que se les ha efectuado.
- El crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas declarado se encuentra relacionado con posibles operaciones con proveedores que no permiten acreditar la efectiva realización y existencia de dichas operaciones.
- Su registro de compras electrónico tiene anotados comprobantes de pago de compras que también se hallan anotados por terceros contribuyentes en sus registros de compras, por lo que el crédito fiscal que ha declarado no se encontraría debidamente sustentado.
- Según la información que ha consignado en su declaración anual del Impuesto a la Renta del año <año 1> versus las declaraciones mensuales del impuesto a la renta de los periodos <periodo 1> a <periodo 2>, se ha determinado que el pago a cuenta que ha efectuado es menor al que le corresponde realizar.
- Según los importes de las declaraciones mensuales del Impuesto General a las Ventas presentadas por los períodos tributarios del <periodo 1> al <periodo 2>, se ha determinado un impuesto menor al del promedio del sector económico en el cual se encuentra.
- En base a la información que fuera presentada por sus clientes, habría realizado actividades económicas de ventas cuyos importes son mayores a los que usted ha señalado en sus declaraciones juradas mensuales del impuesto general a las ventas, por los meses de <periodo 1> al <periodo 2>.
- Según los ingresos que se estiman considerando la información proporcionada por las empresas operadoras de tarjetas de crédito / débito, no habría declarado el total

de sus ingresos gravados con el impuesto general a las ventas por el periodo <periodo 1> al <periodo 2>.

- Al efectuar una comparación de la información consignada en los estados financieros de su declaración anual del impuesto a la renta presentada con los importes de las declaraciones anuales del impuesto a la renta presentadas por sus clientes y proveedores, se ha encontrado la siguiente diferencia:

Sus cuentas por pagar declaradas son montos mayores respecto al importe de cuentas por cobrar declarado por sus proveedores.

Las diferencias señaladas originan que su declaración jurada anual consigne un impuesto a la renta menor al que le corresponde, por el tributo 3081 y del periodo <periodo 1>.

- Ha declarado ingresos por ventas que se encuentran afectos al impuesto a la renta según sus declaraciones mensuales del Impuesto General a las Ventas los cuales no han sido declarados en su totalidad como ingresos anuales en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del periodo <periodo 1>. No se tiene coherencia entre el volumen de ingresos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

3.5. Selección de contribuyentes

En este punto es importante resaltar que la discrecionalidad en la selección de contribuyentes permite al ente administrador decidir la estrategia de selección a aplicar, de tal modo que se direccionen las acciones de fiscalización a los sectores más importantes (Castro, 2014).

En dicho sentido la norma IV, último párrafo, del título preliminar del código tributario establece que en los casos en que la SUNAT se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. La discrecionalidad al momento de seleccionar contribuyentes es contraria a la arbitrariedad (realizar actos contrarios a la justicia, la razón o leyes) (Castro, 2014).

La SUNAT tiene dos grandes formas de seleccionar contribuyentes para ejecutar sus acciones de fiscalización, la primera de ellas se realiza de manera centralizada y la segunda de una manera descentralizada a través de cada área operativa (Castro, 2014). Sobre la discrecionalidad vinculada a la fiscalización en SUNAT encontramos su aplicación cuando la misma decide a que contribuyentes y sectores económicos fiscalizará, sobre que tributos y periodos realizar la selección, el momento en que se realizará la fiscalización, la información que se requerirá a los contribuyentes, las

acciones a realizarse durante el proceso de revisión, dichas acciones no las realiza en cumplimiento de alguna normativa específica ya que la ejerce en reconocimiento a su facultad de fiscalización y sus propias políticas de selección. Desde la perspectiva de las empresas y demás contribuyentes dichas acciones se podrían interpretarse como arbitrarias.

Con respecto a las Acciones Inductivas se seleccionan a los contribuyentes de acuerdo con las inconsistencias obtenidas en los cruces masivos informáticos y en el caso de las Esquelas de Citación se programan considerando la cercanía de los domicilios fiscales de los contribuyentes con un Centro de Control y Fiscalización para facilitar su asistencia. Mediante las herramientas informáticas pueden detectarse una elevada cantidad de errores en los datos declarados por los contribuyentes o terceros, siendo imprescindible emplear técnicas de selección para programar los errores más importantes o considerables. Para desarrollar un análisis más certero de las principales diferencias entre la información que se declara en un ejercicio respecto de la información declarada en ejercicios anteriores, los cruces informáticos deben incluir la información de declaraciones juradas rectificatorias y sustitutorias. La declaración jurada rectificatoria es el medio por el cual los contribuyentes modifican algunos datos de la declaración jurada original.

Dentro de la selección el directorio de pequeños contribuyentes es el sector más difícil de controlar debido a diversos factores como la cantidad de contribuyentes involucrados, el bajo nivel de ingreso que tienen, el bajo nivel de conocimiento sobre las normas tributarias, el deficiente nivel organizativo al interior de las empresas, así como la tendencia a operar en la economía informal.

Como se ha indicado los contribuyentes se encuentran obligados a proporcionar información a la SUNAT cuando esta la requiera sobre sus ingresos, utilidades, operaciones económicas realizadas, así como en el cumplimiento de otras obligaciones tributarias formales como la emisión de comprobantes de pago, llevar sus libros y registros contables, así como proporcionar información a través de declaraciones sobre sus trabajadores y operaciones con terceros.

3.6 Proceso de atención

Una vez notificada la empresa y los demás contribuyentes con la Acción Inductiva, el personal de SUNAT realiza la contactabilidad y brinda la asistencia e información necesaria sobre la inconsistencia comunicada, luego la empresa evalúa si le corresponde realizar o no la regularización. Si la empresa no regulariza, la acción

inductiva es cerrada sin perjuicio de que se le efectúe una fiscalización posterior. Así mismo, el que un contribuyente regularice voluntariamente parcial o totalmente la inconsistencia comunicada en la acción inductiva, no significa que la SUNAT no ejerza posteriormente su facultad de fiscalización mencionada a través de un procedimiento de mayor alcance (como la fiscalización definitiva o fiscalización parcial) relacionado con la inconsistencia comunicada, sobre el mismo periodo y concepto de tributo (SUNAT, 2017). La SUNAT se encuentra facultada para iniciar otras acciones de control, como inspecciones, verificaciones, auditorias y/o la aplicación de sanciones.

Tenemos entonces que la SUNAT en sus fiscalizaciones de alcance masivo: realiza una primera intervención a través de Cartas Inductivas y Esquelas de Citación, luego los contribuyentes que no regularicen o lo hagan parcialmente o que no asistieron, o que no presentaron sustentos son seleccionados para un control posterior con una actuación de mayor alcance denominada cierre de ciclo la cual se desarrolla bajo los alcances y formalidades de una fiscalización, aplicándose en estos casos el reglamento del procedimiento de fiscalización (SUNAT, 2007).

El cierre de ciclo considera dentro de su selección los perfiles de riesgo, la materialidad e interés fiscal de la inconsistencia y la capacidad operativa de la SUNAT para fiscalizar a las empresas y demás contribuyentes.

El personal que atiende las acciones inductivas debe contar con una base suficiente de conocimientos generales según los alcances de los programas e inconsistencias de modo que pueda realizar un adecuado servicio y orientación a la altura de lo que se requiere en una labor fiscalizadora. Así mismo, por su interacción directa con los contribuyentes debe demostrar inteligencia emocional, solvencia moral y principios éticos para afrontar posibles situaciones o actos de corrupción (Quevedo, 2014).

3.7. La inconsistencia y su regularización

Como se mencionó, la SUNAT obtiene las inconsistencias con información obtenida dentro de sus fuentes internas y externas, como por ejemplo de las declaraciones juradas de tributos de obligaciones mensuales (Impuesto General a las Ventas – Impuesto a la Renta) y de obligación anual (regularización Impuesto a la Renta Personas Naturales y Personas Jurídicas). También de la información proporcionada por entidades públicas o privadas en cumplimiento a convenios u obligaciones.

Sobre la base de diversas variables de selección previamente determinadas se establecen diversas formas de inconsistencias, diferencias, errores u omisiones en base los cruces masivos realizados entre la información proporcionada por los contribuyentes

y la recibida de terceros a través de diversas fuentes de información como el programa de libros electrónicos (PLE) que contiene información de clientes y proveedores, los comprobantes de pago electrónicos, la declaración de los agentes de retención y agentes de percepción, los movimientos por detracciones, la información financiera según los movimientos por el impuesto a las transacciones financieras (ITF), según los movimientos patrimoniales por las transferencias o cesiones de bienes informadas según la presentación del programa de declaración telemática - PDT notarios, información sobre tributos laborales como planilla mensual de pago - PLAME, información del aplicativo PDB exportadores, de las declaraciones de entidades del Estado (SUNARP, RENIEC y Confrontación de Operaciones Auto declaradas - COA del Estado), información de aduanas así como de las estadísticas sectoriales de actividades económicas.

Respecto a la información obtenida de las declaraciones juradas que presentan los contribuyentes, se comenta lo siguiente:

- Para los principales contribuyentes la recepción funciona on line (en línea), permitiendo obtener la información de manera inmediata, brindando por ejemplo, la relación de omisos a la presentación de la declaración jurada una vez vencido el plazo para presentarlas, así como también obtener información por otras infracciones formales y la relación de contribuyentes con deuda tributaria declarada pendiente de pago – deuda autoliquidada (Martel, 2002).
- Para los medianos y pequeños contribuyentes la recepción de la información funciona en diferido, es decir la captura de información de las declaraciones tributarias se realiza a través de la Red Bancaria donde en el envío de lo capturado hacia los sistemas informáticos de la Administración puede transcurrir un lapso de entre 15 a 30 días, lo cual no permite una gestión inmediata de la información a través de esta fuente, originando que el seguimiento y control de las obligaciones formales y/o sustanciales no sea efectivo (Martel, 2002).

Las acciones inductivas comunican posibles omisiones al cumplimiento de las obligaciones tributarias pudiendo existir información incorrecta producto de errores en la información recibida de los contribuyentes y terceros o errores por parte de la administración en el proceso intensivo de ejecución de las variables, programas y filtros de selección en base a las herramientas informáticas.

La emisión de las acciones inductivas puede estar relacionadas con inconsistencias de carácter formal (por ejemplo, aquellas que comunican la omisión a la presentación de declaraciones juradas) o sustancial (como las que comprueban los datos declarados o las que comunican la utilización de crédito fiscal o gastos indebidos).

Se considera que la inconsistencia es sustentada cuando el contribuyente adjunta información necesaria y suficiente que permite su levantamiento, pudiendo los administrados solicitar más de una cita con el propósito de presentar mayor documentación para ser evaluada.

El personal en SUNAT encargado de la atención de las acciones inductivas revisa la información proporcionada por las empresas y demás contribuyentes y los induce a la regularización voluntaria. Si el contribuyente verifica que la inconsistencia es correcta en su totalidad o parcialmente, procederá a subsanarla presentando la(s) declaración(es) jurada(s) rectificatoria(s) correspondiente(s) sobre el(los) tributo(s) y periodo(s) relacionados con sus omisiones tributarias. Realizará también los ajustes contables y de existir un tributo omitido podrá efectuar el pago de este más los intereses moratorios, y por las infracciones cometidas realizará el pago de las multas correspondientes más los intereses moratorios acogiéndose a la gradualidad de sanciones respectiva.

Sobre las multas, se añade que la SUNAT aplica las sanciones previstas en el Código Tributario por las infracciones cometidas por el deudor tributario. El artículo 164° del Código Tributario señala el concepto de infracción tributaria, como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada en la norma legal. Las infracciones tributarias las encontramos en el Libro IV artículos 172° al 178° del Código Tributario y sus sanciones en las Tablas I, II y III del mismo Código.

Dentro de las infracciones directamente relacionadas con la atención de las Acciones Inductivas tenemos al incumplimiento sobre las obligaciones formales de los deudores tributarios y terceros como el de no llevar libros y registros contables en las formas y condiciones establecidas, no presentar declaraciones y no permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma. Así mismo se aplica el artículo 178° por las infracciones tributarias relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias por irregularidades en las declaraciones y libros, datos falsos declarados, por incumplimientos a la retención o percepción de tributos, o por la no entrega de montos retenidos.

El contribuyente podrá regularizar el tributo y periodo de la inconsistencia, así como otros periodos y tributos diferentes al vinculado con la acción inductiva y que pueden o no estar relacionados con la inconsistencia. De no contar con recursos financieros, el contribuyente podrá fraccionar sus omisiones y sanciones.

Si el contribuyente considera que la inconsistencia informada por SUNAT no es correcta, presentará un escrito en las mesas de partes de la institución adjuntando la documentación que sustenten su posición. Si de la evaluación y análisis realizado por

el funcionario SUNAT a cargo del caso se desvirtúa la inconsistencia se procede a concluir el caso y como se ha mencionado, de mantenerse la inconsistencia, la SUNAT podrá ejecutar acciones de mayor alcance (control intensivo) como el cierre de ciclo, con el fin de que la generación del riesgo tributario este presente. Ante una inacción de la administración tributaria cierto sector puede entender que no existen acciones por parte del ente administrador que verifique y sancione el incumplimiento.

La SUNAT mide el rendimiento de las Acciones Inductivas a través de indicadores de resultados Institucionales, tanto las Cartas Inductivas como las Esquelas de Citación se miden como actuaciones de fiscalización terminadas (medición en cantidad) y por el rendimiento económico que puedan mostrar como pagos inducidos (medición recaudatoria) (Quevedo, 2014). Es importante señalar que influyen en los indicadores los resultados del contexto macroeconómico del país y los factores internos o externos, donde a pesar de que se ejecuten de manera efectiva las acciones de control el rendimiento puede ser menor al esperado. Por ejemplo, durante el primer trimestre del año 2017 ante el fenómeno del niño costero, no se ejecutaron nuevas acciones de control extensivo, y entre ellas las Acciones Inductivas, mientras se encontraba vigente el estado de emergencia.

3.8. Resoluciones del Tribunal Fiscal

Si bien las Acciones Inductivas no cuentan con una normativa legal que regule su alcance y procedimiento de atención, los efectos de su aplicación en los administrados han sido motivo de análisis y pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal, órgano resolutorio competente para resolver las controversias suscitadas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Entre las principales Resoluciones vinculadas a las Acciones Inductivas se mencionan:

- RTF N° 03684-Q-2014 la cual resuelve infundada la queja presentada por el contribuyente donde indicaba que la acción inductiva notificada no cuenta con una regulación especial y que debería estar enmarcada dentro del procedimiento de fiscalización. La RTF concluyó que la SUNAT se encuentra facultada a realizar diversas actuaciones a los contribuyentes y entre ellas, las Acciones Inductivas. Tomando como base lo establecido por la norma IV, el artículo 62° y 87° del TUO del Código Tributario, se tiene que es la facultad de verificación y no de fiscalización la que ampara el accionar de las Acciones Inductivas, orientadas a la

subsanción voluntaria de las omisiones e inconsistencias mediante la presentación de la declaración y pago de obligaciones tributarias (Tribunal Fiscal, 2014).

Por tanto, se observa que para el Tribunal Fiscal la facultad fiscalizadora de la SUNAT es bastante amplia. En la aplicación de la facultad de fiscalización o de verificación se realizan fiscalizaciones definitivas o parciales y también se pueden realizar otras actuaciones como la verificación de obligaciones formales, las acciones inductivas y los cruces de información, acciones que tienen el mismo objetivo de efectuar un control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- RTF N° 02256-1-2014, la cual confirmó una Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT que declaró improcedente una solicitud de prescripción de deuda tributaria. El contribuyente señalaba que no existía ningún supuesto para la interrupción de la prescripción sobre la deuda tributaria. El Tribunal Fiscal confirmó que la notificación de una Carta Inductiva referida al mismo periodo y tributo de la deuda tributaria, si interrumpió el cómputo del plazo de prescripción respecto de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria (Tribunal Fiscal, 2014).
- RTF N° 02504-3-2012, que declaró infundada la queja presentada por el contribuyente quien señaló que la SUNAT no debió de haberle notificado una Carta Inductiva por que la documentación que se le requería a través de la misma correspondía ser solicita con un requerimiento de fiscalización y que la Carta Inductiva solo tiene un carácter informativo. El Tribunal Fiscal estableció que la Administración Tributaria cuenta con la facultad de solicitar diversa documentación a los contribuyentes conforme con el artículo 62° y 87° del TUO del Código Tributario, encontrándose arreglada a ley la solicitud de documentación a través de la Carta Inductiva. El requerimiento mencionado por el contribuyente en su queja corresponde a un procedimiento de fiscalización el cual no se había iniciado en el presente caso (Tribunal Fiscal, 2012).

3.9. Ventajas en la atención a las Acciones Inductivas

A través de mi experiencia profesional se ha podido identificar ciertas ventajas que se presentan en el desarrollo y aplicación del proceso de atención de las Acciones Inductivas tanto para la empresa como ente administrado y para la SUNAT como ente administrador. Se mencionan los siguientes:

Para la Empresa:

- Recibe orientación personalizada en sus consultas vinculadas con las Acciones Inductivas notificadas.
- Durante la comunicación con SUNAT las empresas reconocen oportunidades de mejora en sus procesos internos y posibles omisiones tributarias e infracciones.
- Con la regularización voluntaria las empresas obtienen las máximas rebajas en el cálculo de las multas que le pudieran corresponder. Mayor gradualidad a la sanción.
- El pronto pago sobre omisiones tributarias reconocidas genera menores intereses moratorios.
- La Empresa cuenta con diferentes medios de pago para la regularización de la omisión tributaria, como el fraccionamiento, cargo a su cuenta de detracciones, cargo a la tarjeta de débito, tarjeta de crédito, NPS (número de pago SUNAT).
- El empleo del correo electrónico y llamadas telefónicas constituyen herramientas de comunicación facilitadoras que generan ahorro de tiempo y una oportuna respuesta entre la Empresa y la SUNAT.
- Permiten un mayor conocimiento sobre la importancia de cumplir con las obligaciones tributarias y el pago de los impuestos.
- Permiten una reducción de costos para las Empresas siempre que:
 - ✓ La SUNAT emplee medios informáticos que faciliten la atención de las Acciones Inductivas.
 - ✓ Las inconsistencias que se comunican sean objetivas y generadas en base información confiable.
 - ✓ Comuniquen oportunamente obligaciones tributarias pendientes a fin de no incurrir en el pago de intereses moratorios y multas.

Para la SUNAT:

- Incremento de flujos en los ingresos por recaudación a través del cobro de tributos y sus respectivos intereses moratorios, así como por las multas que pudieran existir.
- Impacto de cambio en el comportamiento presente y futuro de las empresas y demás contribuyentes.
- Impacto de cambio en otros contribuyentes obligados que son cercanos geográficamente o pertenecen al mismo sector que la empresa fiscalizada y que también modifican o corrigen su comportamiento.

- Incremento en el riesgo efectivo del incumplimiento tributario (riesgo de ser detectados).
- Cumplimiento en las obligaciones formales y sustanciales.
- Cierre de brechas del incumplimiento tributario reduciendo la informalidad y la evasión tributaria.
- Al prestar un buen servicio mejora la imagen y percepción de la SUNAT en los contribuyentes.

4. Problema de Investigación

La hipótesis planteada para el presente trabajo de que las Acciones Inductivas de la SUNAT no cuentan con un respaldo legal queda evidenciada a través de la incidencia que tienen en los derechos de las empresas, el que su procedimiento de atención no cuenta con una normatividad jurídica que regule su procedimiento (sobre el inicio, la documentación que se emite, la documentación que se solicita, los plazos y el fin del procedimiento, tal como si sucede con otras acciones de fiscalización de mayor alcance como las definitivas o parciales) origina que sus efectos jurídicos quedan enmarcados según la política institucional que tenga definida la SUNAT para las Acciones Inductivas en el marco de sus facultades de fiscalización y en su aplicación como un instrumento en el cumplimiento de sus objetivos. Como se ha desarrollado, las Acciones Inductivas presentan varias características que corresponden a un acto administrativo, pero no cumplen con los principios del derecho administrativo.

Para las empresas, dar atención a las Acciones Inductivas significa dedicar tiempo y recursos para responder a las observaciones e inconsistencias comunicadas por la SUNAT. A pesar de que estas acciones no brindan una seguridad jurídica, la empresa debe recopilar la información y documentación sustentatoria para cumplir con lo que le solicite el ente administrador. Se suma también el hecho de que recientemente la SUNAT ha vuelto a darle un carácter sancionatorio a las Acciones Inductivas, es en las Esquelas de Citación donde se está solicitando a las empresas proporcionar un análisis y cuadros de información donde de no cumplir se estaría incurriendo en la infracción del numeral 5 del artículo 177° del TUO del Código Tributario sancionada con una multa sobre los ingresos de la empresa, queda entonces una vez más evidenciada de que la falta de una normatividad permite que la SUNAT utilice a las Acciones Inductivas según los planes que proyecte y para el cumplimiento de sus objetivos institucionales, dejando a las empresas y demás contribuyentes a merced de dicho criterio sin tomar en cuenta

los derechos existentes y la aplicación de su facultad de discrecionalidad para optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.

Hechos como los mencionados existen y surgirán como consecuencia de que la SUNAT como ente administrador no cuenta con un marco legal que establezca reglas que limiten su accionar y control.

Es viable establecer un marco normativo que regule el procedimiento de atención de las Acciones Inductivas ya que actualmente se tiene una regulación para las acciones de fiscalización de mayor alcance como la fiscalización electrónica y las fiscalizaciones parciales o definitivas, en ellas se emite diversa documentación como Cartas, Requerimientos de Información, Resultados de Requerimientos y Actas que también podrían utilizarse en el procedimiento de atención de las Acciones Inductivas. Las Cartas sirven para resolver las solicitudes de prórroga presentadas por los contribuyentes, los requerimientos de información detallan la documentación, libros y registros contables que se requieren para realizar las verificaciones de las obligaciones tributarias, en los Resultados de los Requerimientos la SUNAT comunica el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado y notifica los resultados de la evaluación a los descargos presentados y mediante las Actas se deja constancia de la información proporcionada por los contribuyentes. Queda así demostrado que es posible efectuar una regulación normativa al procedimiento de atención de las Acciones Inductivas.

En base a la información desarrollada en el presente trabajo podemos apreciar que si bien las Acciones Inductivas empleadas por la SUNAT – tributos internos constituyen un instrumento de fiscalización amparado en el Código Tributario; durante su proceso de ejecución e interacción se ven afectadas varias áreas de la relación entre administrado y administrador, como lo son las siguientes:

Incumplimiento de los principios del Derecho Administrativo

Las Acciones Inductivas en su proceso de ejecución no recogen los principios del derecho administrativo que les son aplicables, como:

- (i) El Principio del debido procedimiento administrativo, ya que no proporcionan a los contribuyentes una decisión sustentada y fundada en el derecho. El proceso actual no cuenta con una documentación respaldada en una normativa, por ejemplo, que acredite al contribuyente la conclusión del procedimiento de atención de estas acciones. La empresa y demás contribuyentes no tienen forma de ejercer su derecho a reclamar las decisiones que los afecten, no pueden interponer un recurso impugnatorio de sentirse afectados por una decisión de la administración tributaria que consideran

arbitraría o injusta. Los contribuyentes no obtienen información sobre el resultado luego de haber presentado sus descargos y sustentos durante el proceso de atención de las Acciones Inductivas.

(ii) Principio de una adecuada motivación. Las Acciones Inductivas no siempre cuentan con una adecuada motivación, desde el mismo contenido de la Acción Inductiva que se notifica, se muestran resultados numéricos basados en cruces informáticos sobre los cuales el contribuyente muchas veces no puede acceder a un mayor detalle. Otro ejemplo es el acta de presencia que como documento interno se emite sólo para dejar constancia de la asistencia del contribuyente a la cita sin pronunciarse sobre los resultados de la Acción Inductiva en sí. En este punto es notoria la diferencia con los documentos que se señalan en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (artículo 2° del Decreto Supremo N° 085-2017 y modificatorias) donde para las actuaciones como auditorías y verificaciones se establece tácitamente la emisión de Cartas, Requerimientos, Resultados de Requerimientos y Actas. Las Acciones Inductivas no cuentan normativamente con documentación que señale los elementos técnicos y jurídicos que los legitimen y den validez.

(iii) Principio de predictibilidad como certeza del procedimiento, su no existencia en el proceso de las Acciones Inductivas origina que los derechos de los administrados se vean quebrantados donde el administrado no tiene conocimiento de lo que le corresponde realizar cuando es notificado, los plazos a tener en cuenta para la atención, los parámetros para solicitar prórrogas, el fin del procedimiento, ni tiene la certeza del resultado final del procedimiento de las acciones inductivas. Hechos que surgen como consecuencia de que la SUNAT como ente administrador no cuenta con un marco que establezca reglas que limiten su accionar y control.

Vulneración de la Seguridad Jurídica

Durante la atención de las Acciones Inductivas, la empresa al responder las observaciones e inconsistencias comunicadas por la SUNAT puede tener diferentes posiciones técnicas y legales con el personal de SUNAT, si la información y los descargos presentados no son suficientes para explicar la posición de la empresa, esta no va a contar con herramientas formales que le permitan posteriormente interponer un recurso administrativo que ampare su posición.

Por lo señalado las Acciones Inductivas muestran una seguridad jurídica “incompleta” que va en contra de la confianza que debe existir en la relación jurídica existente entre el ente administrador y los administrados. No se encuentra una seguridad jurídica

cuando se presentan controversias dentro del proceso de atención de las Acciones Inductivas, siendo preciso mencionar que no nos encontramos ante un problema de incumplimiento de las normas que regulan los tributos o de la potestad tributaria, sino que existen actos derivados de un proceso administrativo que no cuenta con una normatividad que las reglamente. Como sabemos, la SUNAT no tiene la facultad de regular los tributos, sino que solo se encarga de administrarlos apoyados en las diferentes normas que amparan sus diversos procesos. Por esta carencia de reglamentación se originan controversias con los contribuyentes, el ejemplo más común es cuando el contribuyente no se encuentra de acuerdo con la inconsistencia notificada a través de la Acción Inductiva, se origina un conflicto que como se ha mencionado no puede ser resuelto mediante un procedimiento contencioso tributario (reclamo) por la falta de normatividad que las regule.

El efecto es la percepción de una potestad tributaria mal usada y sin límites que origina desconfianza en los administrados para cumplir con sus obligaciones tributarias sobre todo si no se ofrecen a las empresas y demás contribuyentes mecanismos que canalicen su derecho legítimo a no estar de acuerdo con las observaciones que la SUNAT les pueda imputar.

Constitución como Acto Administrativo

Para considerar si las Acciones Inductivas encajan dentro del concepto de Acto Administrativo se debe considerar si producen efectos jurídicos sobre los administrados. A la fecha las Acciones Inductivas emitidas bajo un esquema no sancionatorio no constituyen un acto administrativo ya que no generan efectos jurídicos en terceros, además su procedimiento de atención no se encuentra configurado en normas legales. Con respecto a la notificación de las Acciones Inductivas estas actualmente en su mayoría son depositadas en la opción "mensajes" del buzón SOL de los contribuyentes con lo cual desde el punto de vista de la notificación tampoco constituyen un acto administrativo. No se cumple con ninguna de las formas de notificación establecidas en el artículo 104° del TUO del Código Tributario, como son la notificación por correo mensajero en el domicilio fiscal, por medios electrónicos autorizados donde se pueda confirmar la entrega del documento, por constancia administrativa o publicación en la página web de la administración tributaria.

En el caso de las Acciones Inductivas que señalen alguna obligación y que de su incumplimiento se derive en alguna infracción a los contribuyentes, si es necesario y un requisito legal que para surtir efectos jurídicos y constituir un acto administrativo se

cumpla con cualquiera de las formas de notificación válidas establecidas por el artículo 104° del TUO del Código Tributario.

Encontramos entonces un doble criterio en la emisión de las Acciones Inductivas como consecuencia de una inexistente normativa legal que regule el procedimiento de atención, algunas son emitidas bajo un esquema sancionatorio y otras sin esquema sancionatorio, siguiendo entonces las políticas institucionales que determina para ellas la SUNAT, lo cual en sí puede confundir a un sector de los contribuyentes e interpretarse como un acto arbitrario y sesgado.

Es importante mencionar que las Acciones Inductivas presentan varias características que la relacionan con el concepto de requisitos de validez de los actos administrativos tales como competencia (son emitidas por un área competente dentro de la SUNAT), contenido (expresan un objeto que es la inconsistencia), fin público (propio de las facultades de la SUNAT), y como ya se mencionó las Acciones Inductivas carecen de una debida motivación siendo el requisito que no cumplen definitivamente el de procedimiento regular que se encuentra señalado en el artículo 3° de la LPAG.

Vulneración de los derechos de los contribuyentes

Si bien es legítimo que el Estado cobre los tributos y se apropie de parte del patrimonio del particular, es aceptable también que se llegue a generar un rechazo natural de la sociedad a pagar los tributos, lo cual no significa que en la ejecución de sus facultades la SUNAT como ente administrador vulnere los derechos de los contribuyentes.

Podemos verificar como el Código Tributario le otorga a la SUNAT diversas facultades y la fortalece dejando en una menor intensidad la atención por el respeto de los derechos de los contribuyentes, lo cual puede originar una percepción de abuso de su poder discrecional y de su potestad tributaria.

En nuestro análisis, sé precisa que la atención de una acción inductiva sólo cuenta con un procedimiento interno de atención emitido por la propia SUNAT, el cual es diferente al procedimiento contencioso tributario regulado normativamente que establece el medio mediante el cual se resuelven las controversias tributarias que surjan entre la administración y los administrados; el procedimiento de control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de las acciones inductivas actualmente no conlleva en sí mismo elementos de controversia y no derivan en un procedimiento contencioso.

Así mismo, corresponde que el Estado ejerza su potestad tributaria preservando los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de las personas (límites establecidos en el artículo 74° de la Constitución) y a ellos se suman otros principios como la capacidad contributiva, el deber de contribuir y la seguridad jurídica. Es el respeto a los derechos de la persona que se aplican también y en este caso, al campo administrativo en sus diferentes etapas de control, verificación y fiscalización. (Sotomarino, 2016). Estos principios también se encuentran relacionados con las acciones de la SUNAT, y en conjunto con la aplicación de su facultad de discrecionalidad, debiéndose de respetar un marco de legalidad que garantice la validez y legitimidad del acto respetando los derechos de las personas.

En relación a la facultad de discrecionalidad aplicada por la SUNAT, el último párrafo de la norma IV del título preliminar del TUO del código tributario señala que al actuarse con discrecionalidad se deberá tomar la decisión administrativa que sea más conveniente para el interés público, es decir que la SUNAT no necesariamente debe cumplir con un comportamiento previsto expresamente en la ley. El ejercer la discrecionalidad dentro de la función fiscalizadora debe estar sujeta también al principio de constitucionalidad, aunque como se aprecia muchas veces los actos de la administración tributaria han entrado en conflicto con los derechos fundamentales de la persona.

Como se puede incidir, la facultad de fiscalización y la facultad discrecional que tiene la SUNAT contemplada en el TUO del código tributario deben ejercerse respetando los principios de la constitución, del derecho tributario y en especial del derecho administrativo a fin de que los contribuyentes no reciban actos que si bien pueden estar amparados legalmente terminen siendo actos de tipo arbitrario (Sotomarino, 2016).

Los contribuyentes tienen el deber de pagar los tributos que le corresponde pagar y no más, y el Estado tiene el derecho de recaudar lo justo (no más ni tampoco menos de lo que le corresponde). Debido al interés público el contribuyente no se debe ver perjudicado con actos arbitrarios y lejanos de la equidad (Sotomarino, 2016).

Uno de los principales derechos de los contribuyentes es el de la reserva tributaria por el cual no debe revelarse a terceros, que no tengan una representación suficiente, información relacionada con la cuantía o la base imponible contenida en las declaraciones juradas del contribuyente (la reserva tributaria se encuentra amparada en el artículo 2° inciso 5 de la constitución y en el artículo 85° primer párrafo del TUO del código tributario). La SUNAT debe garantizar la reserva tributaria en los documentos que emite y entre ellos las Acciones Inductivas.

Las inconsistencias que señalan las acciones inductivas y que son comunicadas a los contribuyentes, contienen información personal que sólo concierne al titular, por lo que su entrega así como la información que proporcione el contribuyente, se encuentra protegida por el derecho a la intimidad (artículo 2, inciso 7 de la constitución política), y por el derecho al secreto e inviolabilidad de comunicaciones y documentos privados (artículo 2, inciso 10 de la constitución política) (Castillo, 2012).

El código tributario en su artículo 84° establece que la SUNAT proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia a los contribuyentes; a su vez el artículo 92° establece los derechos de los deudores tributarios, entre otros, a ser tratados con respeto y consideración y a recibir un servicio eficiente con las facilidades para cumplir con las obligaciones fiscales.

La LPAG contempla entre sus principios, el de conducta procedimental el cual consiste en que los participantes de un acto administrativo como el ente administrador, los administrados, apoderados o terceros que los representen, deben basar su participación en conductas como el respeto mutuo, la buena fe, confianza y colaboración.

En su artículo 55° la LPAG establece como derechos de los administrados, el ser tratado con respeto y consideración en condiciones de igualdad con los demás administrados y a ser asistidos para el cumplimiento de sus obligaciones.

La SUNAT en su reglamento interno de trabajo, artículo 29° b), también señala que el trabajador tiene la obligación de conducirse correctamente con el público, observando buena conducta, respeto y cortesía (Quispe, 2015).

Si bien como ya se ha mencionado el procedimiento de control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de las acciones inductivas no derivan en un procedimiento contencioso, si pueden ser objeto de Quejas. El procedimiento contencioso tributario existe para resolver los conflictos que surgen entre la SUNAT y los contribuyentes producto de la aplicación de los tributos (no es un medio para cuestionar la legitimidad del tributo) (Sevillano, 2002). El recurso de reclamación permite que el órgano que ha emitido el acto administrativo cuestionado pueda corregirlo, derecho que no tiene un contribuyente notificado con la Acción Inductiva.

El recurso de queja se encuentra regulado por el artículo 155° del Código Tributario y permite al contribuyente defenderse de posibles actos de abusos y/o exceso por parte de la administración que afecten sus derechos. Los recursos de queja en la vía administrativa se fundamentan en el poder disciplinario, por lo que debe interponerse

ante el superior jerárquico, quien debe ordenar se corrija el comportamiento indebido del órgano quejado.

La información que contiene una Acción Inductiva sólo le compete al contribuyente ya que contiene información sobre la base imponible o cuantía de los tributos encontrándose por tanto dentro de la reserva tributaria y el derecho a la intimidad ya que contiene información que no debe revelarse a terceros salvo que cuenten con una representación suficiente.

Se puede apreciar entonces como las Acciones Inductivas son una herramienta importante para la SUNAT en el cumplimiento de sus objetivos institucionales y que además contiene información relevante que está vinculada estrechamente a los derechos de los contribuyentes, sin embargo a la fecha, no cuentan con un reglamento que las regule en su accionar.

Las Acciones Inductivas no deben llegar a utilizarse como un medio arbitrario para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias ni notificarse sin un mayor sustento con inconsistencias que muchas veces son inexistentes o que suelen ser errores originados por una mala declaración de datos o definición de variables vulnerando de alguna manera la tranquilidad del contribuyente que sabe que cumple con sus obligaciones tributarias.

Así mismo con una adecuada normativa, estas acciones permitirán que los contribuyentes se opongan a cobros injustificados teniendo el derecho de presentar los recursos de reclamaciones que consideren necesario.

Corresponde que la SUNAT proporcione una adecuada orientación, información verbal, educación y asistencia a las empresas y demás contribuyentes, así como un trato con respeto y a ofrecer un servicio eficiente que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Alcance dentro de la Facultad de Fiscalización

Existe una clara diferenciación en nuestra normatividad tributaria para regular los controles extensivos y los controles intensivos mencionados en el presente trabajo de investigación. Dentro de las facultades de fiscalización de la SUNAT, se contempla un procedimiento que reglamenta las actuaciones de la fiscalización parcial electrónica (que encajan dentro del concepto de control extensivo) ejercida para los casos en que los contribuyentes no determinen correctamente sus obligaciones tributarias, de igual forma se cuenta con un reglamento que regula el procedimiento de fiscalización

aplicable a los controles intensivos como lo son los trabajos de campo en las fiscalizaciones definitivas o fiscalizaciones parciales donde se reglamenta entre otros, el inicio del procedimiento, la documentación que se emite, los plazos y el fin de la actuación.

Es justamente el mencionado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización que señala textualmente que no se encuentran comprendidas las Acciones Inductivas dentro del procedimiento de fiscalización (Ministerio de Economía y Finanzas, 2012)

El hecho de ser excluidas no significa que las Acciones Inductivas no se constituyan dentro la facultad de fiscalización de la SUNAT, la cual es muy amplia, si bien a través del reglamento del procedimiento de fiscalización se contemplan las intervenciones como la fiscalización parcial y la fiscalización definitiva mencionadas, la SUNAT al amparo del artículo 62° del Código Tributario puede realizar otras actuaciones dirigidas al cumplimiento de las obligaciones como es el presente caso de las Acciones Inductivas. Estas acciones constituyen un instrumento de vinculación entre el ente administrador y los contribuyentes permitiendo además a la SUNAT asignar eficientemente los recursos y cumplir con sus objetivos. Su alcance masivo permite también enfrentar la evasión tributaria y constituyen un medio de persuasión a los contribuyentes ante el riesgo al incumplimiento de sus obligaciones tributarias o conductas infractoras.

Efectos jurídicos presentados en las Acciones Inductivas

Con respecto a sus efectos jurídicos, durante la ejecución de las acciones inductivas se han presentado dos etapas diferenciadas relacionadas con el efecto sancionatorio y la emisión de Resoluciones de Multa:

i) Etapa sancionatoria: antes de la vigencia de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta N° 040 2016/SUNAT del 25/08/2016 (SUNAT, 2016) al término de la atención de las Esquelas de Citación se podían tipificar dos tipos de infracciones, por no exhibir la información solicitada por la Administración Tributaria y por no comparecer o no comparecer dentro del plazo establecido a las oficinas de la SUNAT.

Como se ha señalado, mediante las Acciones Inductivas se solicita información a los contribuyentes con el fin de que regularicen o presenten sus descargos respecto a la inconsistencia comunicada y de igual forma a comparecer a las oficinas SUNAT si así lo establece.

Ante el incumplimiento de los contribuyentes, la SUNAT llegó a emitir resoluciones de multa al tipificar las infracciones de no exhibir lo solicitado o por no comparecer a las oficinas de SUNAT o comparecer fuera del plazo solicitado, lo cual plantea la interrogante de si dichas multas contaban con un soporte legal ya que fueron emitidas en base a los resultados de las acciones inductivas que como se ha indicado no cuentan con una normativa legal establecida, quedando establecer si las acciones inductivas constituyen un acto administrativo nulo por falta de dicha regulación legal.

ii) Etapa no sancionatoria: con respecto a las infracciones que se venían aplicando, la SUNAT con el objetivo de mejorar y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta N° 040 2016/SUNAT del 25/08/2016 (SUNAT, 2016) aplicó su facultad discrecional y resolvió no sancionar desde dicha fecha, administrativamente las infracciones de no exhibir los libros, registros u otros documentos que esta solicite (artículo 177, 1 del código tributario) y la infracción de no comparecer ante la SUNAT o comparecer fuera del plazo establecido para ello (artículo 177,7 del código tributario) (Ministerio Economía y Finanzas, 2013) cometidas o detectadas dentro de una acción inductiva.

A partir de esta etapa las Acciones Inductivas ya no presentaban un efecto jurídico, se basan en un concepto amplio de las acciones de fiscalización donde se solicita a los contribuyentes información y documentación que se encuentre relacionada con la inconsistencia comunicada y por las cuales los contribuyentes pueden regularizar sus obligaciones tributarias y subsanar sus infracciones de manera voluntaria o presentar los descargos que considere. Dicha inconsistencia corresponde a una obligación que surge por la realización de hechos imponderables durante el desarrollo de las actividades económicas de las empresas.

Las Cartas Inductivas en ningún momento han tipificado sanciones.

Como se ha detallado, antes de agosto 2016 las Acciones Inductivas a través de las Esquelas de Citación tipificaban infracciones y sanciones en los siguientes casos:

- (i) La no comparecencia a las oficinas SUNAT, era tipificada en los resultados de la acción inductiva constituyendo una infracción establecida en el artículo 177, numeral 7° del código tributario. De igual forma la infracción era tipificada cuando el contribuyente comparecía a las oficinas SUNAT fuera del plazo establecido en la acción inductiva.
- (ii) La no exhibición de información solicitada fue también una infracción aplicada a través de la Esquela de Requerimiento durante el proceso de atención de las acciones

inductivas, la cual se encuentra tipificada en el artículo 177 numeral 1° del código tributario.

Las Acciones Inductivas llegaron a presentar efectos jurídicos durante el periodo en que se emitieron Resoluciones de Multa vinculadas a la tipificación de infracciones originadas durante su atención.

Como toda infracción tipificada, corresponde su sanción a través de la emisión de actos administrativos que en estos casos son las Resoluciones de Multa las cuales pueden ser objeto de un procedimiento contencioso tributario, por ejemplo, se han tenido casos en que la Resolución de Multa emitida por la infracción de no comparecer, los contribuyentes reclamaban que la Esquela de Citación no les había sido notificada y por tanto no tenían conocimiento de la inconsistencia y de que tenían que apersonarse a las oficinas de SUNAT, en la atención del reclamo se determinaba que efectivamente la notificación de la Acción Inductiva no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 104° del TUO del código tributario para ser consideradas como válidas declarándose por tanto la nulidad de la Resolución de Multa reclamada.

Situación similar ocurría con la infracción de no exhibir la información solicitada, se llegaron a presentar casos en que era desproporcionada la sanción por no llegar a exhibirse solo la factura de la imprenta por los comprobantes en uso requeridos (teniendo la SUNAT la manera de contrastar en sus sistemas si los comprobantes de pago en uso del contribuyente se encontraban autorizados o no).

Adicional a la Resolución de Multa emitida por la infracción de no exhibir lo requerido en la Esquela de Requerimiento, por el mismo hecho de no exhibir, los contribuyentes incurrían también en la causal establecida en el Decreto Legislativo N° 940 - sobre el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central – con lo cual la SUNAT ingresaba a sus sistemas de recaudación los montos que se encontraran depositados en la cuenta de detracciones a nombre del contribuyente. Situación que también resultaba desproporcionada ya que, retomando el ejemplo de la no exhibición de la factura de la imprenta por los comprobantes de pago en uso, podían ingresarse como recaudación los fondos de las cuentas de detracciones independiente del monto que en ella tenga el contribuyente, limitando por ejemplo su derecho a solicitar una devolución de los saldos que no utilizaba en su fondo de la cuenta de detracciones para los fines que como Empresa tuviera conveniente.

Es en base a estos hechos descritos, es que las Acciones Inductivas si llegaron a producir efectos jurídicos en los contribuyentes cuando en su atención se configuraron infracciones en sus resultados. Estas sanciones tributarias, por tanto, influenciaron en

los derechos de los contribuyentes y nos llevan a plantear cuál es el límite que tiene la SUNAT para solicitar información que conlleve a la confirmación o al levantamiento de la posible inconsistencia. Inclusive si la inconsistencia no corresponde a la Empresa o es inexistente por estar basada en un error de información de la propia declaración de la empresa o de terceros, se podía incurrir en la infracción de no exhibir o no comparecer.

En agosto del 2016 la SUNAT aplicó su Facultad de discrecionalidad, y dejó de sancionar a través de las acciones inductivas, cambiando su actuación con el fin de brindar orientación y promover el cumplimiento tributario mediante la facilitación y mejora del servicio prestado a los contribuyentes. Por este hecho las Acciones Inductivas ya no constituyen un acto administrativo sobre el cual el contribuyente pueda iniciar un proceso contencioso administrativo tributario (reclamo).

Contradiciendo su propio mensaje, recientemente durante el año 2018 la SUNAT en las Esquelas de Citación ha tomado nuevamente en algunos casos un esquema sancionatorio ya que está solicitando a las empresas proporcionar análisis y cuadros que de no cumplirse originarían que la misma incurra en falta con una sanción correspondiente a la infracción del numeral 5) del artículo 177° del Código Tributario, por no proporcionar la información o documentos que sean requeridos. Es entonces que se aprecia nuevamente que la falta de regulación al procedimiento de atención de las Acciones Inductivas origina en la empresa una inestabilidad jurídica, un sentido de desprotección ante un acto arbitrario y de abuso.

Los efectos jurídicos de los actos administrativos están también estrechamente ligados con el ya mencionado Principio de predictibilidad como certeza del procedimiento, ya que al no existir durante el proceso de atención de las Acciones Inductivas los derechos de los administrados se ven vulnerados. La empresa no tiene conocimiento de lo que tiene que hacer y cómo responder cuando es notificado, no tiene claro los plazos para dar atención, como solicitar prórrogas, cuando va a terminar el procedimiento y como es el cierre del mismo, no tiene la certeza del resultado final del procedimiento de las Acciones Inductivas.

Percepción en los contribuyentes

Las acciones inductivas que actualmente viene empleando la SUNAT forman parte de la estrategia del cumplimiento tributario institucional y son documentos denominados actualmente como Esquelas de Citación y Cartas Inductivas que al carecer de una regulación normativa en su proceso y aplicación nos plantean dudas sobre sus efectos

jurídicos en la ciudadanía y los contribuyentes. Es así como las mismas se encuentran sujetas a cambios en el tiempo según los planteamientos y objetivos que tenga para ellas la SUNAT, lo cual finalmente influye en los derechos y la percepción de los contribuyentes. Por ejemplo, influye que no se tenga definido legalmente cuál es el alcance que tienen las acciones inductivas dentro de las facultades de fiscalización, o el ejercicio “diferenciado” de discrecionalidad que se les aplica en la tipificación de infracciones, o los cambios que han tenido en su denominación ya que en un periodo anterior se denominaban Cartas Informativas y Esquelas o Cartas de Invitación, originando ante este cambio de nombre, dudas de encontrarse ante un mismo documento con diferentes efectos.

Es por eso que la SUNAT mediante el Informe N° 0154-2015-SUNAT/5D0000 dió respuesta a una consulta sobre el alcance de las Acciones Inductivas, señalando que el ejercicio de la función fiscalizadora de la SUNAT es un concepto bastante amplio, el cual no se encuentra limitado únicamente a la realización de un procedimiento de fiscalización para comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria y el cumplimiento de obligaciones formales relacionadas a ellas. La función fiscalizadora también puede ser ejercida a través de otras actuaciones destinadas a efectuar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, tales como el presente caso de las Acciones Inductivas. (SUNAT, 2015)

Como en toda actuación fiscalizadora de la SUNAT, un sector de contribuyentes percibe que las Acciones Inductivas constituyen un mecanismo de abuso, por ejemplo en las actuaciones notificadas más de una vez a un mismo contribuyente durante el periodo de un año señalando que de alguna manera son hostigados por la administración, o en las actuaciones con errores en la inconsistencia que no le corresponden, producto de fallas en las variables informáticas que la originan haciendo que el contribuyente destine un tiempo propio en efectuar sus descargos y demostrar su posición, o en las actuaciones con periodos tributarios muy antiguos lo cual genera que los intereses moratorios sumados a la omisión se convierten en importes considerables para su cancelación según los recursos que tengan los contribuyentes, es en estos casos que al no existir una normatividad que regule su accionar, el contribuyente para ejercer su derecho de defensa antes estos inconvenientes emplea el recurso de queja.

Una consecuencia adicional por la ausencia de una reglamentación al procedimiento de las Acciones Inductivas es que en el momento en que un contribuyente la recibe y revisa la inconsistencia muchas veces figuran elevados importes de omisión o una cantidad considerable de periodos (han llegado a notificarse en una misma Acción Inductiva hasta periodos de cinco años diferentes) con lo cual son recibidas como un acto

arbitrario y una presunción de mala fe por parte de la administración, actos que de por sí son inconstitucionales alejados de la equidad y justicia que debe tener la SUNAT como ente administrador.

Como ya se ha mencionado, las acciones inductivas tienen un alcance masivo con lo cual tanto empresas como personas naturales las han recibido independientemente del régimen tributario en el cual se encuentren o del directorio al que pertenezcan.

Las Acciones Inductivas dentro de la empresa han originado también la siguiente problemática operativa:

- Errores en los importes de las inconsistencias debido a que las informaciones de terceros o del propio contribuyente con las que se efectúan los cruces masivos informáticos presentan montos que no corresponden. El problema está en que la SUNAT no llega a contrastar la información recibida de terceros antes de generar y comunicar las inconsistencias a los contribuyentes ya que puede haber errores en las declaraciones presentadas.
- Errores en el procesamiento de la información recabada o falta de depuración continua por parte de la SUNAT.
- Contribuyentes que consideran que, al haber reconocido la inconsistencia de una acción inductiva por un tributo y periodo determinado, la SUNAT ya no debe realizarles una verificación posterior de mayor alcance, señalando que su situación tributaria ya ha sido revisada y comprobada.
- Quejas de los contribuyentes por recibir en el transcurso de un mismo año más de una acción inductiva ya sea Carta Inductiva o Esquela de Citación, sienten que son presionados, hostigados o perseguidos por el ente administrador. Se debe tener un control para no saturar a los contribuyentes con las actuaciones de la administración.
- Grupo de contribuyentes que son notificados por medio del courier que señalan no haber sido notificados al no haber recibido la acción inductiva, lo cual deja en evidencia problemas con esta forma de notificación.
- Contribuyentes que no ingresan al entorno SOL y no revisan su buzón electrónico con lo cual no se enteran del depósito de la acción inductiva y la inconsistencia.
- Para un sector de contribuyentes, el carácter inductivo y no sancionatorio vigente que tienen las acciones inductivas no constituye un medio que les genere algún tipo de riesgo para cumplir con sus obligaciones tributarias. No llevan a cambiar su conducta ni sienten la presencia de la Administración Tributaria.

- Grupo de contribuyentes que llegaron a reconocer la inconsistencia rectificando sus declaraciones juradas mensuales o anuales pero que luego, ante una acción de fiscalización posterior emitida bajo los alcances del procedimiento de fiscalización, no aceptan la determinación sobre base cierta por un importe mayor de omisión.
- Las empresas por dar atención a las acciones de la SUNAT destinan recursos y tiempos para su atención, los cuales podrían dirigirse hacia el normal funcionamiento de sus actividades económicas y comerciales.

Según la problemática planteada se evidencia entonces que las acciones inductivas emitidas por la SUNAT no cuentan con una normativa legal establecida que regule su procedimiento y el actuar con los administrados, quedando así vulnerados los derechos de los contribuyentes que se ha mencionado en el presente trabajo. Si bien las Acciones Inductivas emitidas por la SUNAT no se encuentran reglamentadas expresamente como un procedimiento dentro del código tributario (Ministerio Economía y Finanzas, 2013), estas llegan a constituirse dentro de la propia Facultad de Fiscalización que cuenta la SUNAT como Administración Tributaria, siendo la Ley del Procedimiento Administrativo General la norma que supletoriamente le es aplicable (Consejo de Ministros, 2016).

Por lo expuesto como problemática de investigación, es clara la necesidad de que se establezca una normatividad legal que regule el procedimiento de actuación de las acciones inductivas (su inicio, la documentación que se emite, la documentación que se solicite, los plazos de atención y el fin del procedimiento) en resguardo de los derechos del contribuyente, la seguridad jurídica y en cumplimiento de la ley del procedimiento administrativo general y sus principios. No se tiene regulado un documento administrativo donde se deje constancia de los puntos y aspectos revisados, los medios de prueba, los documentos exhibidos y la revisión de la SUNAT, así como el alcance de la regularización realizada.

La existencia de una regulación normativa, enmarcará y limitará los cambios que actualmente realiza la SUNAT al procedimiento interno que tiene sobre la ejecución de las acciones inductivas el cual puede modificarse según sus planteamientos y objetivos institucionales en el tiempo y con el riesgo, de no contemplar la totalidad de los derechos de los contribuyentes y ciudadanos quienes en toda relación con sus autoridades necesitan de una seguridad jurídica y que en este caso les permita cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias pendientes que pueda tener, y obteniendo los beneficios que las normas tributarias establecen. Dicha regulación debe

precisar los alcances que debe seguir la SUNAT en su actuación con los contribuyentes en el ejercicio de sus facultades de fiscalización contempladas en el Código Tributario y mediante los procesos que establezca en cumplimiento de sus objetivos institucionales.

5. Discusión

El Perú presenta un bajo índice de cumplimiento voluntario y una baja presión tributaria respecto del producto bruto interno, existe en gran parte de nuestra sociedad una falta de interés para cumplir con las obligaciones tributarias y una baja percepción del riesgo de detección y sanción por el incumplimiento tributario. Si bien el país no cuenta con un sistema educativo que incluya una educación cívico tributaria donde el ciudadano sepa porque se debe pagar los impuestos, es en su entorno diario que no percibe directamente beneficios en adecuados servicios sociales por parte del propio Estado para poder contribuir solidariamente a través del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es por tanto, la fiscalización un medio por el cual se verifica en los contribuyentes el mencionado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la fiscalización presenta tres componentes i) función, la cual según el artículo 62° del TUO del Código Tributario incluye la inspección, investigación y control ii) facultad, ejercida de forma discrecional según lo establecido en la norma IV del Título Preliminar y artículo 62° del TUO del Código Tributario) y iii) procedimiento de fiscalización (artículo 112° del TUO del Código Tributario) definido como el conjunto de actos que van a originar una decisión del ente administrador y la cual va a generar efectos jurídicos en los administrados.

En el escenario planteado, en nuestro país es la SUNAT quien como órgano técnico especializado ejerce la función de administrar los tributos del gobierno nacional con el fin de recaudar ingresos para que el estado pueda cumplir con sus objetivos de gobierno. La SUNAT cuenta entre otras, con la facultad de recaudación y la facultad de fiscalización con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y realizar su cobro, dichas facultades tienen un límite que se relaciona estrechamente con los derechos de los contribuyentes. Las Acciones Inductivas muestran ambas facultades caracterizándose también por una prestación de servicios al contribuyente, donde luego de notificarse las posibles inconsistencias, la administración debe prestar una adecuada asistencia y orientación con el fin de facilitar la regularización voluntaria y generar riesgo tributario en los contribuyentes. Las Acciones Inductivas constituyen entonces un medio legal que la SUNAT emplea en el ejercicio de su función Fiscalizadora orientada al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Las empresas al desarrollar sus actividades económicas tienen presente que en las mismas se van a configurar hechos impositivos que originan obligaciones tributarias para su cumplimiento ante la SUNAT. La autodeterminación inicial del tributo va a estar sujeta a una posterior fiscalización ya que la misma puede contener un error material o una inconsistencia o estar originada por una interpretación inadecuada de las normas o registrada con datos errados en sus declaraciones juradas o puede darse el caso que no se haya presentado la declaración jurada que le pueda corresponder. Es en la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales y sustanciales donde la SUNAT podrá solicitar información que sustente la autodeterminación que el sujeto del impuesto haya realizado.

El empleo de las Acciones Inductivas como herramienta permitida dentro de la facultad de fiscalización no cuenta con una normativa legal, generándose en algunos casos excesos por parte de la administración tributaria que inclusive puede llevar a confusión e inducir a errores en los contribuyentes sobre la determinación de un tributo y periodo en específico ya que no se tienen las “reglas de juego claras” del procedimiento de atención entre el ente administrador y el ente administrado y donde el exceso de discrecionalidad de parte de la SUNAT y sus funcionarios va a incidir directamente como una vulneración y atropello a los derechos de los contribuyentes.

Se tiene el riesgo de que los funcionarios SUNAT durante el proceso de atención de las Acciones Inductivas soliciten mayor información a la solicitada justamente porque no existe una regulación, delimitación y alcance a los procedimientos de estas acciones.

Considerando que (i) las inconsistencias en las Acciones Inductivas son objeto de una revisión puntual donde se emplean tiempos cortos de atención con los contribuyentes y (ii) el alcance masivo que tienen dichas acciones en los diferentes tipos de directorios de contribuyentes, un solo funcionario de la SUNAT en el día puede atender varios contribuyentes lo cual multiplicado por la cantidad de profesionales que destina la administración tributaria para la atención de este tipo de acciones de control evidencia una notable ventaja para la administración tributaria en términos de eficiencia en la cobertura, control y recaudación de contribuyentes pero como contraparte a pesar de una mejora en la calidad del servicio prestado a los contribuyentes, se generan situaciones de inseguridad y se presenta un incumplimiento a los principios de la LPAG y derechos de los contribuyentes.

Para mayor detalle, en su ejecución, las Acciones Inductivas tienen una relación directa sobre los derechos del contribuyente, siendo vulnerados la debida motivación de un acto, el derecho a la seguridad jurídica y el derecho a un debido procedimiento

administrativo; respecto al derecho a la reserva tributaria no se debe proporcionar a terceros información sobre las operaciones de ventas y compras de los titulares así como de sus importes, ni lo contenido en los comprobantes de pago y libros contables, ya que se revelaría datos de bases imponibles y cuantía de las rentas.

Una de las principales carencias dentro del procedimiento actual de atención de las Acciones Inductivas es la falta de un acto administrativo mediante el cual se deje constancia de la conclusión de la atención de una Acción Inductiva, como único documento adicional a la propia Esquela de Citación y anexos notificados, el contribuyente recibe una “Acta de Asistencia”, que se entrega al titular, su representante o apoderado como constancia de su asistencia a la cita y donde se señala la fecha y hora de asistencia así como el nombre y documento de identidad de la persona que asiste a la cita. Se han presentado casos en que el funcionario SUNAT ha señalado en el “Acta de Asistencia” los documentos que el contribuyente ha presentado y realizado observaciones y pronunciamientos de carácter técnico y legal, tema muy discutible que se ha apreciado sobre todo en las Esquelas de Requerimiento donde se dejaba evidencia de pronunciamientos sobre la fehaciencia de un crédito fiscal o se observaban comprobantes de compras por los que no correspondía el uso del crédito fiscal lo cual constituye un acto nulo ya que el “Acta de Asistencia” no constituye un acto administrativo que cumpla con todos los requisitos necesarios, así mismo se debe tener presente que mediante las acciones inductivas no se efectúa una determinación de las obligaciones tributarias de las empresas y demás contribuyentes, es en las actuaciones relacionadas con el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización (fiscalizaciones parciales o definitivas) donde a través de la Resolución de Determinación, la SUNAT comunica a los contribuyentes los resultados de una fiscalización sobre un tributo y periodo específico y sobre el cual el contribuyente que no se encuentre de acuerdo, podrá realizar la impugnación correspondiente.

Como se ha mencionado las Acciones Inductivas no acreditan al contribuyente la conclusión de su procedimiento de atención, las empresas y demás contribuyentes no pueden interponer un recurso impugnatorio de no encontrarse de acuerdo con los resultados de proceso, es más, no reciben información sobre el resultado luego de haber presentado sus descargos y sustentos a la inconsistencia. En el “Protocolo de Atención de Acciones Inductivas” (SUNAT, 2017) emitido por la SUNAT se define como concepto de cierre del procedimiento, a la actividad propia del verificador quien registra los resultados previa validación del sustento presentado y/o de la regularización efectuada, lo que significa que si se realiza una evaluación a los descargos y medios de prueba

presentados. Los contribuyentes tienen el derecho de acceder al expediente terminado y saber sobre la conclusión a sus descargos y medios de prueba presentados con el fin, de ser el caso, de corregir su comportamiento ante el incumplimiento tributario, su forma de determinar sus deudas tributarias y ajustar su contabilidad y registros. Como entonces, una empresa va a poder realizar modificaciones en sus sistemas de control si la SUNAT no le comunica los resultados.

Un ejemplo, con el cual encontramos una contradicción, es que el Protocolo mencionado, señala que la ejecución de acciones de fiscalización y control de mayor alcance y duración *no van a producirse* cuando el contribuyente cumpla con regularizar o subsanar la inconsistencia que se le ha detectado, cuando realmente si se han tenido casos de contribuyentes que habiendo regularizado en la etapa inductiva, han sido seleccionados para un procedimiento de fiscalización sobre el mismo periodo y tributo, perdiéndose entonces la seguridad jurídica ya que la empresa y los contribuyentes no están teniendo certeza de si la Acción Inductiva que tuvieron inicialmente fue cerrada de manera conforme o no conforme. La empresa entonces como podría exigir que no se le fiscalice de manera posterior a la Acción Inductiva si no existe una normativa legal que las regule, podría presentar una queja ante el Tribunal Fiscal, pero la nueva actuación sustentada en el Reglamento de Fiscalización se encuentra arreglada a ley, y donde el Protocolo de Atención sólo constituye una guía y no es un normativa legal en estricto.

En el Protocolo de Atención de Acciones Inductivas, se señala que en el Acta de Asistencia se dejará constancia de la asistencia del contribuyente o su representante a la cita programada y que entre otros se señalará las observaciones del verificador, de corresponder; aquí podemos resaltar que existe un corto tiempo en la duración de la cita con el funcionario encargado de la atención el cual no siempre podría ser suficiente para analizar los medios de prueba exhibidos y consignarse alguna observación en el Acta de Asistencia. Respecto de los descargos y medios de prueba presentados no se cuenta con un pronunciamiento o resultado por parte de la SUNAT, por lo cual la empresa y los contribuyentes nunca van a saber el resultado de la evaluación que realice el funcionario.

Se tuvieron casos en que la Acción Inductiva originó la restricción domiciliaria establecida por el artículo 11° del TUO del Código Tributario que señala que cuando la Administración Tributaria haya notificado el inicio de una verificación o fiscalización el contribuyente no puede realizar el cambio de su domicilio fiscal, por tanto la Acción Inductiva al no estar comprendida como una verificación o fiscalización no debería

restringir el cambio del domicilio fiscal constituyendo en un exceso que afectan los derechos de los contribuyentes.

Fue bastante discutible que las empresas hayan sido notificadas con la siguiente inconsistencia:

- Según los importes de las declaraciones mensuales del Impuesto General a las Ventas presentadas por los períodos tributarios del <periodo 1> al <periodo 2>, se ha determinado un impuesto menor al del promedio del sector económico en el cual se encuentra.

Se aprecia que la SUNAT comunicaba a las empresas que estarían pagando menores impuestos lo cual de alguna manera es una “presunción” no legalmente establecida basada en estadísticas que no necesariamente son uniformes para todas las empresas considerando que pueden encontrarse en diferentes etapas como pre operativas, realizando inversiones en activos fijos o compras de inventario, o tener diferentes actividades económicas en diversos sectores económicos, además podría haber empresas que no tengan declarado correctamente o actualizado en los registros de la SUNAT sus actividades económicas según la clasificación del CIU.

Los ejemplos señalados son un claro ejemplo de lo que se ha venido manifestando a través del presente trabajo de investigación, existe un incumplimiento de los principios administrativos, seguridad jurídica y derechos de los contribuyentes, siendo necesario un marco legal correspondiente. El no encontrarse definida una normativa legal que regule el procedimiento de actuación de las Acciones Inductivas origina un vacío normativo por el cual los contribuyentes ven limitado su accionar ante las mismas quedando de alguna manera obligados a cumplir con las disposiciones internas que establezca la SUNAT sobre su proceso de atención, cumplimiento y dentro de sus facultades de fiscalización. Además, por sus efectos se observa que las acciones inductivas presentan varias características que la identifican como un acto administrativo llegando a tener efectos jurídicos en los casos de emisión de resoluciones de multa vinculadas a la tipificación de infracciones originadas durante su atención.

A lo largo del presente trabajo de investigación se ha evaluado e identificado la naturaleza jurídica que corresponde a las acciones inductivas, así como su alcance dentro de la facultad de fiscalización en SUNAT, exponiéndose la necesidad de una normativa legal que regule su procedimiento, siendo que las mismas son empleadas por

la SUNAT a los contribuyentes como una herramienta para el cumplimiento de sus objetivos institucionales.

Es por tanto que como parte del presente trabajo de investigación se proponen pautas que permitan subsanar los derechos vulnerados de las empresas y contribuyentes que se han mencionado, claro está, sin que se vean perjudicados el accionar y los objetivos de la SUNAT.

El problema jurídico señalado en el problema de investigación nos muestra que las acciones inductivas presentan varias características que la acercan con los requisitos de validez para ser consideradas como un acto administrativo, siendo importante para determinarlo como tal, distinguir los efectos jurídicos que originan en los administrados. Hasta principios de este año por la discrecionalidad ejercida por la SUNAT, las acciones inductivas no generaban infracciones y por tanto no fueron objeto de un procedimiento contencioso posterior por tanto no constituyen un acto administrativo en sí. Actualmente algunas Esquelas han vuelto a emitirse bajo el esquema relacionado con las infracciones tributarias.

Las Acciones Inductivas entonces, no brindan seguridad jurídica y sus efectos jurídicos quedan definidos según la política institucional que defina la SUNAT para ellas. En referencia a la discrecionalidad, la misma no es ejercida de manera razonable y se aproxima a ser un acto arbitrario al decidir que algunas de las Acciones Inductivas vuelvan a calificar sanciones a los contribuyentes.

Con respecto a si constituyen actos nulos las resoluciones de multas que se emitieron durante el periodo en que las acciones inductivas tipificaban infracciones, se señala que si bien no se cuenta con una normativa específica que reglamente estas acciones empleadas por la SUNAT, es el artículo 62° del código tributario que regula su facultad fiscalizadora, así como el artículo 165° sobre la determinación objetiva de la infracción quienes amparan la validez de su emisión.

No cabe duda de que las acciones inductivas constituyen un instrumento permitido dentro de la facultad de fiscalización y que no estar comprendido dentro de los alcances del procedimiento de fiscalización (no les corresponde emitir un pronunciamiento sobre las obligaciones tributarias a través de las resoluciones de determinación) presenta varias ventajas para la SUNAT al llegar masivamente a los contribuyentes, constituye también un ahorro de tiempo y costos ante la limitada capacidad operativa con la que cuenta (cantidad de recurso humano disponible para ejecutar controles intensivos como labores de campo a todos los directorios de contribuyentes a través de una fiscalización parcial o definitiva).

Además, las Acciones Inductivas también procuran una mejora de la cultura de prevención y sensación de riesgo ante el incumplimiento tributario. Como se mencionó, en nuestra sociedad tenemos una baja cultura ciudadana de cumplir con el pago de los tributos y está establecido que a menor cultura es más difícil alcanzar mejores niveles de desarrollo.

Es muy importante tener presente que las acciones de fiscalización que realiza la SUNAT abarcan un universo masivo de contribuyentes y para su selección se manejan grandes volúmenes de información en los sistemas, por lo tanto, para su éxito se debe contar con una calidad de la información con la que se cuenta y un adecuado respaldo técnico para la generación de las inconsistencias realizando cruces masivos de información y validaciones que permitan confrontar y verificar la información de las diversas fuentes (propias y de terceros), las inconsistencias deben tener certeza basadas en medios de prueba adecuados para no originar inconvenientes en los contribuyentes. El proceso de generación de inconsistencias para ser más efectivo debe ser realizado en un periodo de tiempo relativamente corto y ser preciso entre la presentación de la información de las declaraciones juradas y los objetivos de la administración. Actualmente, los contribuyentes han recibido notificaciones de acciones inductivas sobre periodos tributarios muy antiguos casi en el límite de la prescripción ocasionando malestares y quejas.

Sobre su accionar las acciones inductivas forman parte del control extensivo y no por ello el análisis que realizan con la información de los contribuyentes debe ser superficial y deberían contar con una respuesta motivada sobre las comprobaciones realizadas y/o regularizadas con el fin de preservar los derechos y garantías de las empresas y demás contribuyentes.

Recientemente, en agosto del 2018 a través de la Resolución de Superintendencia N° 186-2018/SUNAT se ha dispuesto la notificación de diversos actos administrativos por medios electrónicos en el buzón SOL donde la SUNAT ahora podrá depositar como documentos electrónicos, entre otros, a las Cartas Inductivas, las Esquelas de Citación, el Cierre de las Esquelas y el Acta de No Asistencia a la Comparecencia con lo cual el acto de notificación de las Acciones Inductivas va a cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 104° del TUO del Código Tributario, constituyendo así, un medio electrónico autorizado y válido para ser consideradas como un Acto Administrativo. Como se ha mencionado, antes del cambio normativo, las Acciones Inductivas se depositaban electrónicamente en la opción de “mensajes” del buzón SOL ya que no se encontraban autorizadas para su notificación por medios electrónicos, por lo cual no cumplen con los requisitos establecidos del artículo 104° del TUO del Código

Tributario para ser consideradas válidamente como notificadas, lo cual no resta el carácter inductivo que ejerce sobre los contribuyentes y el propósito de la regularización voluntaria de las inconsistencias comunicadas.

¿Cuál es el futuro de las Acciones Inductivas?

Tomando como fundamento una respuesta positiva de los administrados hacia las Acciones Inductivas, una normativa legal que las regule adecuadamente en su procedimiento y elevando el estándar del servicio de atención que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se percibirá en la sociedad a una SUNAT eficiente, capaz de identificar en un breve tiempo quienes son los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias con el fin de aplicar una de los controles tributarios extensivo o intensivo de acuerdo a su comportamiento manejando adecuadamente sus recursos institucionales, permitiendo así, un cambio en la conducta de los contribuyentes y un incremento en la sensación de riesgo hacia el incumplimiento tributario.

Con el empleo de nuevas tecnologías y el desarrollo de mecanismos informáticos para prestar un mejor servicio a los contribuyentes, se espera que la SUNAT obtenga datos de otras entidades como la SAT – Servicio de Administración Tributaria de Lima y de los registros públicos mediante un intercambio de información de datos que sumada a la que se cuenta periódicamente con la información registrada en los sistemas internos de SUNAT, por ejemplo, en los libros, registros electrónicos y de los comprobantes de pago electrónicos; información que con un adecuado procesamiento con herramientas informáticas y programas que ejecuten adecuadamente grupos de variables de selección previamente definidas, comunicará a los contribuyentes una inconsistencia confiable y podrá poner a disposición de los mismos a través de las acciones inductivas, por ejemplo, una pre determinación de las obligaciones tributarias sobre el impuesto general a las ventas que le corresponde pagar durante un determinado periodo tributario, basado en la información de las ventas que realizó (facturas emitidas) y de las compras que le imputan sus proveedores, de tal manera que de corresponder, se cumpla con el pago del impuesto en la cuantía y plazo que señalan la normas. Teniéndose así una acción inductiva “antes de” o “preventiva”, la cual juntamente con las acciones de fiscalización de control posterior potencien en el contribuyente el riesgo de disuasión en el incumplimiento a sus obligaciones.

Habiéndose revisado los aspectos y hechos relevantes sobre el tema y la controversia que se ha demostrado, se precisa que la necesidad de la normativa legal que las regule adecuadamente debe contemplar también un régimen sancionador diferenciado con un régimen de gradualidad mayor que impulse el cumplimiento tributario, tipificándose las infracciones que corresponda en los casos que el contribuyente no asista a la cita programada o no exhiba la información solicitada. Nuestro país se caracteriza por tener un bajo nivel de cumplimiento y donde no sancionar a través de las acciones inductivas es también de alguna manera contraproducente para el control tributario (las sanciones constituyen un elemento disuasivo para el incumplimiento de las obligaciones tributarias).

Si bien planteo una posición a favor del uso de las Acciones Inductivas como una herramienta dentro de la Facultad de Fiscalización de la SUNAT estas originan quejas derivadas justamente por la inexistencia de una regulación al procedimiento de atención que se aplica; si bien al interactuar con los contribuyentes el funcionario de la SUNAT se encuentra prestando un servicio, éste debe ser idóneo a fin de facilitar la atención dentro de las normas generales y normativa interna institucional de la SUNAT, respetando los derechos de los contribuyentes y sus necesidades de información.

La investigación sobre el presente tema resulta también de especial interés ya que el análisis y la información que se encuentra disponible es muy general a pesar del alcance masivo, permanente y de relevancia social de estas acciones fiscalizadoras sobre las empresas y demás contribuyentes.

Por los motivos expuestos considero que un marco legal aplicable a las acciones inductivas permitiría una mejor interacción entre el administrado y el ente administrador, tal cual como ya se viene realizando con la vigencia del decreto supremo N° 085-2007 y modificatorias, reglamento de fiscalización que regula la actuación y el procedimiento de las acciones de fiscalización definitivas y parciales o con la resolución de superintendencia N° 303-2016 sobre la fiscalización parcial electrónica. (SUNAT, 2016) permitiendo así que la SUNAT mantenga sus mecanismos de control efectivos y políticas que le permiten un cumplimiento eficiente de sus objetivos institucionales. El establecimiento de una normativa protegerá los derechos de los contribuyentes permitiendo un equilibrio entre el ejercicio de la facultad de fiscalización del ente recaudador y los derechos de los administrados.

Se necesita entonces un marco legal que regule el inicio, la documentación que se emite, que se solicita, los plazos, la duración y la conclusión del procedimiento de tal manera que se protejan los derechos de las empresas, se cuente con una seguridad jurídica y se cumpla con los principios de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Dicho marco legal debe indicar que el procedimiento se inicia con la notificación de la Acción Inductiva pudiendo emitirse durante la atención los siguientes documentos: Cartas, Requerimientos de Información, Resultados de Requerimientos y Actas.

- ✓ Las Cartas resolverán las solicitudes de prórroga presentadas por los contribuyentes y señalarán el nuevo plazo otorgado para cumplir con lo solicitado en la Acción Inductiva.
- ✓ El requerimiento de información solicitará la presentación de documentación, libros y registros contables relacionados con la inconsistencia comunicada.
- ✓ En los Resultados de los Requerimientos, la SUNAT comunicará el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado y se notificarán los resultados de la evaluación a los descargos que se hubiera presentado por las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de atención de la Acción Inductiva.
- ✓ Mediante las Actas se dejará constancia de la información proporcionada por los contribuyentes y de la asistencia a los Centros de Control y Fiscalización de ser el caso.

El procedimiento de atención de una Acción Inductiva debe concluir con la notificación del Resultado del Requerimiento señalándose en el mismo si la inconsistencia ha sido sustentada de manera parcial o total, si no corresponde por algún error de información en la generación de la inconsistencia o si la misma se mantiene en cuyo caso la empresa podrá ser sujeto de una acción de control y fiscalización de mayor alcance y duración. La normativa legal que se emita reemplazará entonces al “Protocolo de Atención de Acciones Inductivas” que la SUNAT ha dispuesto a nivel nacional en su página institucional desde mayo 2017 y que a la fecha se constituye en el único lineamiento interno formal que regula la actuación del funcionario de la SUNAT y sirve de guía para las empresas y demás contribuyentes sobre la forma de atención en el proceso de las Acciones Inductivas con el fin de facilitar la regularización y/o subsanación de la inconsistencia detectada o presentar los descargos correspondientes.

La SUNAT mantiene la información disponible del “Protocolo de Atención de Acciones Inductivas” dentro de la información para Empresas / Acciones de Fiscalización – Empresas (SUNAT WEB, 2017).

6. Referencias Bibliográficas

Borrero, Cristobal (2011). Los derechos fundamentales de los contribuyentes. Lima: Academia Internacional de Derecho Tributario.

Castillo, Rosa María (2012). La potestad tributaria contenida en el procedimiento de fiscalización frente a los derechos del contribuyente. Ensayo. Perú: Comité Editorial del IATA - SUNAT.

Castro, Luis (2014). Manual Práctico de Fiscalización Tributaria. Lima: Instituto Pacífico SAC.

Congreso de la República (2016). Ley N. 27444 . Modificación de la LPAG. Perú.

Consejo de Ministros (2016). Modifican el TUO del Código Tributario. Decreto Legislativo N° 1311. Perú.

Espinosa-Saldaña Eloy & Danós Jorge & Moron Juan Carlos, (2003). Comentarios a la LPAG. La motivación del Acto Administrativo. Lima: Ara Editores EIRL.

Guzman, Christian (2004). La Administración Pública y el Procedimiento Administrativo General. Lima: ARA Editores EIRL.

Madariaga, Mónica (1993). Seguridad Jurídica y Administración Pública. Chile: Jurídica de Chile.

Martel, Miguel Antonio (03/2002). Control Integral y Selección de Contribuyentes en el ambito de la Fiscalización. El control integral extensivo e intensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los lineamientos para la selección de los contribuyentes en el ámbito de la fiscalización. Lima: CIAT/AEAT/IEF - Monografía.

Martel, Miguel Antonio (2012). La facultad de fiscalización y el debido procedimiento. Ensayo. Perú: Comité Editorial del IATA - SUNAT.

Ministerio de Economía y Finanzas (2012). Modifican el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. D.S N° 207-2012-EF que modifica el D.S. N° 085-2007-EF. Perú.

Ministerio de Economía y Finanzas (2013). TUO del Código Tributario. DS N° 133-2013. Perú. (Título II, Capítulo II, artículo 62° y último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar)

Quevedo, Fredy Marcial (2014). Eficiencia en los Controles Extensivos. Escuela de la Hacienda Pública Instituto de Estudios Fiscales - Cuaderno de Formación. Colaboración 20/14. Volumen 18/2014.

Quispe, Tania (2014). 48ª. Asamblea General del CIAT - Río de Janeiro. Contac Center SUNAT : Mejorando el relacionamiento con los ciudadanos y/o contribuyentes. Brasil.

Quispe, Tania (2015). Carta de derechos del contribuyente y del usuario aduanero. Perú: SUNAT.

Quispe, Tania (2011). Conferencia Técnica del CIAT. La Cobranza Administrativa como mecanismo efectivo de incremento de recaudo. Portugal.

Sotomayor Roxana & Picon Jorge & Villegas César & Guillermo Gabriela (2016). Los Derechos del Contribuyente. Un enfoque constitucional. Lima: Gaceta Jurídica.

Sevillano, Sandra (2014). Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sevillano, Sandra (2002). Derechos de los Contribuyentes y Acciones de Interés Público: Hacia una nueva forma de protección ante la actuación estatal. Lima, Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUNAT. (2007). Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Decreto Supremo 085-2007-EF. Lima.

SUNAT. (2016). Resolución de Superintendencia N° 303. Aprueban disposiciones para la presentación de observaciones a la liquidación preliminar Fiscalización Parcial Electrónica de Tributos Internos. Lima.

SUNAT. (25/08/2016). Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa. N° 040-2016-SUNAT/600000. Peru.

SUNAT.(2017). Cartas Inductivas.

Obtenido de SUNAT: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/acciones-de-fiscalizacion%20empresas/3407-03-cartas-inductivas>

SUNAT. (05/2017). Protocolo de Atención de Acciones Inductivas. Peru.

SUNAT. Informe N° 0154-2015-SUNAT/5D0000. Lima.

SUNAT. Resolución de Superintendencia N° 189-2017/SUNAT. APRUEBAN EL PLAN ESTRATÉGICO INSTITUCIONAL DE LA SUNAT PARA EL PERIODO 2018-2020. Lima.

SUNAT WEB (2017) :<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/acciones-de-fiscalizacion-empresas/6995-00-protocolo-de-atencion-de-acciones-inductivas>

Traverso Dino & Arenas Carlos. Colección de Ensayos Tributarios (2012). La Facultad de Fiscalización de la SUNAT. Lima: Pacífico Editores.

Tribunal Fiscal (2012). Resolución del Tribunal Fiscal. 02504-3. Perú.

Tribunal Fiscal (2014). Resolución de Tribunal Fiscal. 03684-Q. Perú.

Tribunal Fiscal (2014). Resolución del Tribunal Fiscal. 02256-1. Perú.
