

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



EL DERECHO A LA DEBIDA ORIENTACIÓN DEL ADMINISTRADO, INDUCCIÓN A ERROR Y SUS IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Rosa Angela Calcina Mendoza

Código 20172950

Asesor

Silvia Muñoz Salgado

Lima – Perú
Setiembre de 2021

**THE RIGHT TO DUE ADMINISTRATE
GUIDANCE, INDUCTION TO ERROR AND
ITS TAX IMPLICATIONS**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vi
ABSTRACT.....	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS BÁSICOS DEL DERECHO A LA DEBIDA	
ORIENTACIÓN DEL ADMINISTRADO Y LA INDUCCIÓN A ERROR	3
1.1 La orientación tributaria como deber de asistencia de la Administración Tributaria y como derecho del contribuyente.....	3
1.1.1 El deber de brindar orientación y asistencia	5
1.1.2 El derecho a recibir orientación y asistencia	7
1.2 Facultades de la Administración Tributaria	8
1.3 La inducción a error por parte de la Administración Tributaria como causal de eximente de responsabilidad	13
CAPÍTULO II: CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA INDUCCIÓN A	
ERROR GENERADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL	
EJERCICIO DE SUS DIFERENTES LAS FACULTADES.....	17
2.1 En la facultad de recaudación.....	18
2.1. En la facultad de fiscalización o verificación de la obligación tributaria	23
2.2 En la facultad de determinar y sancionar administrativamente las infracciones...30	
2.3 Inducción a error como fundamento en Sentencias del Tribunal Constitucional...32	
CAPÍTULO III: RECONOCIMIENTOS NORMATIVOS CORRECTORES DE	
LOS EFECTOS NOCIVOS	34
3.1 Reconocimiento de derechos y garantías constitucionales en el ejercicio de las facultades ejercidas por la Administración	37
3.2 Aplicación supletoria del TUO de la LPAG en la facultad de determinar infracciones y sanciones	38
CONCLUSIONES	41

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2.1 Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 04291-8-2015	19
Tabla 2.2 Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 18550-1-2013	200
Tabla 2.3 Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 05580-5-2006	211
Tabla 2.4 Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 01044-3-2013 y 00895-Q-2013	233
Tabla 2.5 Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 06367-2-2004, 07811-5-2004 y 00262-1-2005.....	255
Tabla 2.6 Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 00507-1-2005	26
Tabla 2.7 Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 04742-1-2006, 02310-3-2011, 20857-2-2011 y 09751-10-2014	29
Tabla 2.9 Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 01066-4-2006, 12509-3-2008, 08769-8-2014.....	300

RESUMEN

El presente trabajo de investigación se encuentra enfocado en resaltar la importancia del derecho del administrado a la debida orientación y el reconocimiento de la inducción a error por parte de la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus diversas facultades, como una causal de eximente de responsabilidad, que no permitan la pérdida de beneficios o derechos o se le impute infracciones o sanciones tributarias.

Con ese propósito se desarrollaron ejemplos, que tienen como sustento los argumentos y criterios asumidos y plasmados en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, identificando, en cada uno de los casos, los efectos nocivos que podrían generarse para el contribuyente. Además, se evidenció la falta de regulación tributaria de la inducción a error como eximente de responsabilidad, lo que habilitaría la aplicación supletoria establecida en la Norma IX del Código Tributario.

Para finalmente, proponer que la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones, aplique las garantías reconocidas constitucionalmente, tales como, el interés público, basado en la igualdad de derechos y obligaciones, de las partes que conforman la relación jurídico tributaria y, en el caso específico de la facultad de sancionar, además, el reconocimiento de principios y eximentes reconocidos en el TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Palabras clave: Derecho a la debida orientación, el deber de asistencia administrativa, inducción a error, eximentes de responsabilidad, el interés público.

ABSTRACT

This research work is focused on highlighting the importance of the right of the administrated to the proper orientation and the recognition of the induction to error on the part of the Tax Administration, in the exercise of its various powers, as a cause for exoneration of liability, that do not allow the loss of benefits or rights or are charged with infractions or tax penalties.

For this purpose, examples were developed, which are based on the arguments and criteria assumed and reflected in various resolutions of the Tax Court, identifying, in each of the cases, the harmful effects that could be generated for the taxpayer. In addition, the lack of tax regulation of the induction of error was evidenced as an exemption from liability, which would enable the supplementary application established in Rule IX of the Tax Code.

Finally, to propose that the Tax Administration, in the exercise of its functions, apply the constitutionally recognized guarantees, such as the public interest, based on the equality of rights and obligations, of the parties that make up the tax legal relationship and, in the case specific of the power to sanction, in addition, the recognition of principles and defenses recognized in the TUO of the Law of General Administrative Procedure.

Keywords: Right to due guidance, the duty of administrative assistance, misleading, exemptions from liability, the public interest.

INTRODUCCIÓN

En principio, me gustaría señalar que el presente trabajo de investigación se realiza con el propósito de mejorar las funciones realizadas y encomendadas a la Administración Tributaria, y no sólo me refiero a la Sunat, sino todas aquellas entidades locales y regionales investidas de Potestad Tributaria, en mérito al artículo 74 de la Constitución Política. Siendo, la referida potestad, la base para no sólo para imponer obligaciones sustanciales y formales a los contribuyentes sino también constituiría el límite para su accionar, pues claramente también se le exige que esta sea ejercida con respeto, entre otros, a los principios de igualdad y los derechos fundamentales de la persona. Entendidos a estos últimos no sólo a la lista taxativa establecida en el artículo 2 de la Constitución Política sino también a los principios y garantías inherentes al Estado Democrático de Derecho reconocido en los artículos 3 y 43 del mismo cuerpo normativo.

Reconociendo a su vez, que la relación entre el Estado -representado en este caso por la Administración Tributaria- y el administrado -contribuyente o responsable- se encuentra investido de igualdad de obligaciones y derechos, así, lo han reconocido diversas resoluciones del Tribunal Constitucional y múltiples opiniones doctrinarias.

Con ello claro, todos los derechos priorizados y establecidos en el artículo 92 del Código Tributario se encontrarían encaminados al cumplimiento de la obligación tributaria, tal es el caso del derecho a la debida orientación. Reconocimiento que, se vería reforzado a su vez, por el artículo 82 del mencionado Código, que reconoce como obligación de la Administración Tributaria el proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia.

En relación con lo anterior, debe precisarse que, los casos desarrollados en el presente trabajo, de acuerdo con los alegatos de los contribuyentes, representarían una clara vulneración de este derecho, puesto que la Administración Tributaria los habría inducido a error a través de una indebida orientación, asistencia incompleta y errada o información confusa.

Ahora bien, mis propuestas a efectos de reparar los efectos nocivos, aminorar las contingencias o evitar la imposición de sanciones provocados por una inducción a error

son el reconocimiento de principios constitucionales y administrativos de aplicación general, lo que origina hacer prevalecer el interés público sobre el interés fiscal por recaudar.

Evidentemente, estas propuestas cobran mayor relevancia en una situación actual de pandemia en las que los gastos públicos han aumentado generando a su vez un aumento en el PBI, ello conforme los escenarios planteados por el Banco Central de Reserva del Perú, el Consejo Fiscal y el Ministerio de Economía y Finanzas en los años 2020 y 2021, las proyecciones sitúan a la deuda pública entre el 35% y el 39% del PBI a fines del 2021, por encima del nivel del 30% establecido por la regla fiscal, porcentajes referidos por el profesor Arias Minaya (2021), en su investigación denominada Política fiscal y tributaria frente a la pandemia global del coronavirus. (p. 7)

En consecuencia, la Administración Tributaria sería la encargada de revertir la obvia disminución de la recaudación fiscal, lo que originaría, y espero equivocarme, ejerzan sus facultades con mayor rigidez y apego a la literalidad de las normas tributarias en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente.

CAPÍTULO I: ASPECTOS BÁSICOS DEL DERECHO A LA DEBIDA ORIENTACIÓN DEL ADMINISTRADO Y LA INDUCCIÓN A ERROR

1.1 La orientación tributaria como deber de asistencia de la Administración Tributaria y como derecho del contribuyente

En primer lugar, es importante resaltar que, el vínculo existente entre el acreedor tributario (que tendría como órgano administrador de los impuestos del gobierno central, a la Sunat) y el deudor tributario (sea contribuyente o responsable) es la relación que centra y define la Obligación Tributaria, estableciendo para ambas partes derechos y obligaciones recíprocas que permitan el cumplimiento adecuado de la prestación tributaria.

Lo indicado en el párrafo precedente, se sustenta en lo establecido en el artículo 1 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario) que prevé, lo siguiente: “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” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Con base en lo previamente indicado, si bien el Código Tributario no prevé ni establece taxativamente el concepto de Relación Jurídica Tributaria ni lo asemeja a Obligación Tributaria, para efectos del presente trabajo de investigación se considerarán como conceptos similares, ello en base a pronunciamientos de la Sunat y doctrina, que se desarrollarán seguidamente.

Bajo tal premisa, la Sunat, se pronunció reforzando la aseveración de considerar a la definida obligación tributaria como un concepto similar a relación tributaria, tal es el caso del Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000, que menciona lo siguiente:

La obligación tributaria o relación jurídica tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente, así como de la Administración Tributaria [énfasis añadido]. En tal sentido, los acuerdos por los

que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a ésta. (Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000, 2003)

Por otro lado, Gamba (2012), reconoce a la relación tributaria como fuente de deberes y derechos:

Por el contrario, nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadanos-contribuyentes y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho -término este último que abarca no sólo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional-, que son la fuente que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes. (p. 14)

Así mismo, Hernández Berenguel (2000), determina a la relación jurídica tributaria, como una relación de igualdad:

Como ya se dijo, una vez creados los tributos, la relación que surge entre el acreedor tributario y el deudor tributario es una relación de igualdad, al revés de lo que ocurre cuando el Estado, en uso de su facultad de imperio y en ejercicio del poder tributario que le es inherente, procede a crear tributo, porque en ese acto de creación el particular está subordinado al Estado existiendo una relación de supremacía del Estado sobre el particular.

Cuando la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que éste rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, esto es, la relación jurídica tributaria, implícitamente está reconociendo la verdadera naturaleza de esa relación que es una de igualdad entre acreedor y deudor tributario. (p. 8)

Siendo ello así, la relación jurídica consistiría en un vínculo de dos partes conformada por el acreedor y deudor tributario, la cual otorga derechos y establece obligaciones que garantiza la igualdad entre ambos sujetos. Más aún, si el artículo 74 de la Constitución Política, vinculado con el Principio de Legalidad, establece al Estado el ejercer la potestad tributaria, respetando la reserva de ley, de igualdad y los derechos fundamentales.

En el presente trabajo, se analizará el derecho del administrado a obtener una debida orientación y la consecuente, obligación de la Administración Tributaria a proporcionar orientación y asistencia, reconocidos como tales, en el Código Tributario. Además, se revisarán los efectos provenientes de una inducción a error originada por la Administración Tributaria.

1.1.1 El deber de brindar orientación y asistencia

Por un lado, el artículo 84 del Código Tributario, establece como obligación de la Administración Tributaria, la orientación y asistencia del contribuyente además, de proporcionar, información verbal y educación. Nótese que la obligación enmarcaría a toda la entidad, independientemente del área, sea esta operativa, directiva o normativa, siendo todos ellos los encargados de encaminar sus funciones a cumplir este deber.

Considerando lo anterior, debemos precisar que, según las opiniones desarrolladas por Mauricio Muñoz-Najar y Alfredo Soria (2000): “dentro de la estructura organizativa de la Administración, no todos los operadores tienen similares funciones y como consecuencia de ello, se evidencia una clara separación entre funciones operativas (de ejecución), y las de dirección.” (p. 79)

Así también, la Sunat se ha pronunciado, mediante la Directiva N° 001-95/SUNAT, indicando lo siguiente:

Al respecto, cabe tener en cuenta que conforme al artículo 84 del citado Código, la Administración Tributaria debe proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente; funciones que la Sunat realiza *a través de las oficinas de atención al contribuyente de sus áreas operativas* [énfasis añadido]. (Directiva N° 001-95/SUNAT, 1995)

En ese sentido, de acuerdo a la Directiva N° 001-95/SUNAT, las oficinas de atención de las áreas operativas, serían las encargadas de cumplir con el deber de orientación en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De manera complementaria, los aludidos Muñoz-Najar y Soria resaltan la importancia, de los órganos que realizan las funciones de dirección que consistirían en:

Aquellas que están dirigidas a la buena marcha de la Administración Tributaria, tales como: la definición de políticas y objetivos específicos institucionales; el planteamiento estratégico, a corto, mediano y largo plazo; el control supervisión y evaluación de la ejecución presupuestaria de las actividades; elaboración de normas, directivas y procedimientos para la mejor marcha administrativa de la institución. (p. 79)

De igual forma, Hernández Berenguel, reconoce la importancia de la facultad normativa otorgada a la Sunat, mediante el artículo 83 del Código Tributario, al respecto indica:

En cuanto a la facultad normativa, el código viene propiciando que la SUNAT, órgano administrador de tributos – de los tributos más importantes, especialmente impuestos, en que el acreedor es el Gobierno Central- intervenga jugando un rol decisivo en la preparación de todas las normas tributarias y sobre todo de las reglamentarias, lo que claramente refleja en un desbalance de las normas tributarias que son finalmente dictadas, pues en ellas hay un sesgo que se inclina a favor del Estado, además de que se termina prescindiendo de toda posibles intervención de los administrados para lograr que las normas resulten equitativas. (p. 10)

En un sentido similar, respecto a la potestad reglamentaria que tiene la Administración, el profesor Gamba, señala que:

Sin embargo, es conocido por todos, que las normas tributarias y sancionadoras-tributarias (como decisiones del órgano legislativo y de la Administración, en ejercicio de su potestad reglamentaria) que vienen sucediéndose en nuestro entorno vienen prefiriendo en forma “desmedida” uno de los valores constitucionales en juego, como es el “deber de los ciudadanos a soportar cargas públicas”, en perjuicio de otros valores constitucionales (básicamente, los derechos y principios jurídicos). Así ante las crecientes necesidades recaudatorias, resulta que las normas tributarias vienen atendiendo exclusivamente al interés fiscal, inclinando la balanza hacia poderes de la Administración en desmedro de

las garantías y derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes (también valores y bienes de carácter constitucional). (p. 23)

De las opiniones emitidas se puede concluir lo siguiente:

- (i) La Administración Tributaria al ser un órgano ejecutor, director y normativo, por las funciones propias que realiza, deberá actuar con respeto a las normas constitucionales procurando ejecutar, definir sus políticas y proponer normas reglamentarias atendiendo y considerando la equidad de las partes que conforman la relación jurídico tributaria.
- (ii) La Administración Tributaria al ejercer sus facultades recaudatorias, fiscalizadoras y sancionadoras, debe evitar preponderarlos sobre los derechos de los administrados sin realizar un juicio de valor que justifiquen su actuar, pues la Entidad no sólo es investida constitucionalmente por la Potestad Tributaria sino también se encuentra limitada por garantías y principios reconocidos al administrado.
- (iii) Las consecuencias que originarían la inadecuada orientación o ineficiente asistencia de la Administración Tributaria, no solo afectarían al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sino que representarían una vulneración a garantías constitucionales.

1.1.2 El derecho a recibir orientación y asistencia

Por otro lado, en el artículo 92 del Código Tributario se reconoce como derecho de los administrados la debida orientación y la prestación de un servicio eficiente, destinados al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Nótese, las condiciones y cualidades que deben cumplir, ser debida y eficiente. (Artículo 92, Título V, Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Así, la Administración Tributaria, tendría que otorgar al contribuyente orientación y prestar sus servicios de información, educación y asistencia, de manera correcta y oportuna, de tal manera que permitan, al administrado cumplir con sus obligaciones tributarias, con la confianza de estar actuando conforme a ley.

En este punto debemos advertir la complejidad de legislación tributaria, si a ello le sumamos las constantes modificaciones y aclaraciones de la cual son objeto, se encontraría totalmente justificado que la información, orientación y asistencia que

esperan recibir los contribuyentes de la Administración Tributaria sea correcta, clara, completa y veraz, pues son el órgano especializado en materia tributaria.

En ese sentido, Donayre Lobo (2012), menciona que los incumplimientos de las obligaciones tributarias se originarían, en muchas ocasiones por su desconocimiento:

En efecto, la legislación tributaria es compleja, dispersa e inestable, lo que dificulta el cumplimiento por parte de los administrados de sus obligaciones tributarias.

En muchas ocasiones los administrados incumplen con sus obligaciones tributarias por desconocer las normas tributarias, o conociéndolas, por no interpretarlas correctamente, al ignorar cual es el sentido y alcance de las mismas. (p. 367)

Ahora bien, respecto al reconocimiento constitucional del derecho a la debida orientación este se encontraría en los artículos 39 y 58, que establecen de manera conjunta que los funcionarios y trabajadores públicos, en representación del Estado, tienen el deber de brindar a la ciudadanía la asistencia para orientarlo al desarrollo del país. (Artículos 39 y 58, Constitución Política del Perú, 1993)

En el caso, de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo Nuevo Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 fue aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS (en lo sucesivo, TUO de la LPAG) establece en el numeral 8 del artículo 66 que los administrados tienen derecho a ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones. Por su lado, el numeral 9 del artículo 86, agrega como deber de la autoridad el brindar asistencia a los derechos de los administrados, con la finalidad de preservar su eficacia. (Artículo 66 y 86, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS)

En ese sentido, las normas tributarias y el actuar de la Administración Tributaria deben orientarse a reconocer y garantizar el derecho a la debida orientación del contribuyente, brindando un servicio de asistencia y enfatizando su labor, a fin de conseguir un adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

1.2 Facultades de la Administración Tributaria

Ahora bien, como se mencionó anteriormente, en el presente trabajo de investigación se analizarán los efectos de una indebida orientación e inadecuada asistencia de la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades previstas en el Título II del

Libro Segundo del Código Tributario, las cuales son: (i) Facultad de Recaudación; (ii) Facultad de Determinación y Fiscalización; y, (iii) Facultad Sancionadora.

Al respecto, si bien, según Hernández (2000), reconoce seis tipos de facultades de los órganos administradores de los tributos de la Sunat:

Además de la facultad de determinación de la obligación tributaria, el órgano administrador posee la facultad de resolver en primera instancia los procedimientos contencioso administrativos que sean promovidos por los supuestos deudores tributarios cuando ellos no están de acuerdo con la exigencia de pago notificada por tales órganos, y de actuar inclusive como parte en dichos procedimientos, la de recaudación -incluyendo la cobranza coactiva de la deuda-, la facultad normativa, la de información, educación, orientación y asistencia al deudor tributario, y la de sancionar. (p. 10)

Con el fin de delimitar el análisis del presente trabajo de investigación, se desarrollarán las facultades reconocidas en el Código Tributario: **recaudación de tributos; fiscalización o verificación de la obligación tributaria;** y, la **facultad de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias**. Pues, considero tienen mayor relevancia, desde el punto de vista de interacción con el contribuyente.

Considerando que, nuestro Código Tributario desarrolla las referidas facultades estableciendo condiciones, tipos, características, plazos y supuestos de aplicación. A continuación, se realizarán comentarios y se desarrollaran las nociones básicas que permitirán delimitar el desarrollo de los ejemplos descritos en el siguiente Capítulo III del presente trabajo.

a) Facultad de recaudación de tributos

De acuerdo con el artículo 55 del Código Tributario, consistiría en la función que tiene la Administración Tributaria para recaudar el pago de tributos. Facultando, incluso, contratar los servicios de entidades bancarias y financieras para recibir el referido pago administrado por aquella. Esta facultad incluiría excepcionalmente:

- (i) La posibilidad de trabar medidas cautelares antes que sea exigible coactivamente, cuando: se presenten cualquiera de los supuestos listados en el artículo 56, vinculados al comportamiento del deudor tributario o razones que permitan presumir que la cobranza devendría en infructuosa.
- (ii) Cuando el proceso de fiscalización o verificación lo amerite, la Administración podrá trabar medidas cautelares previas a la emisión de Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 57.

b) Facultad fiscalización o verificación de la obligación tributaria

Por esta facultad, la Administración Tributaria, podrá verificar o fiscalizar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor y podrá ser modificada cuando constate omisiones o inexactitud en los importes declarados.

La fiscalización consiste en la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, formales y sustanciales. Otorgándole determinadas facultades, listadas taxativamente en el artículo 62 del Código Tributario, las cuales son ejercidas en forma discrecional optando, conforme la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, por la decisión más conveniente con el interés público.

Con relación a la referida facultad, la Sunat podrá realizarla con carácter definitiva o parcial, dependiendo de los elementos de la obligación a revisar y el plazo que tenga la Administración Tributaria, para requerir información, la cual será computable desde el momento en que el contribuyente entregue la totalidad de información y/o documentación solicitada.

Ante la necesidad de contar con normas que regulen el Procedimiento de Fiscalización, se emite el Decreto Supremo N° 085-2007-EF que aprueba el Reglamento de Fiscalización de la Sunat, cuyo ámbito de aplicación se limita al ejercicio de la función de verificar la correcta determinación de la obligación tributaria¹ y otorga la posibilidad

¹ Cabe precisar que, para efectos del referido Decreto Supremo, se entenderá por:

d) Procedimiento de Fiscalización: Al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

de emitir, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas. (Decreto Supremo N° 085-2007-EF, 2007)

Este dispositivo sólo regula las actuaciones y documentos emitidos durante el procedimiento de Fiscalización de manera general sin que brinde mayores luces de los criterios que sustentan la discrecionalidad de sus acciones, no se establecen los plazos máximos de revisión, ni los lineamientos internos ni límites en el actuar de sus funcionarios de tal forma que se garanticen el respeto a los derechos a una debida orientación y asistencia completa y oportuna de los contribuyentes, no sólo considerando el interés fiscal sino el interés público, como garantía constitucional.

c) Facultad de determinar y sancionar administrativamente las infracciones

En primer lugar, debemos recordar que la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias, las cuales son sancionables administrativamente por la Administración Tributaria.

Dependiendo del tipo de infracción cometida pueden ser: multas, sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

El artículo 172 del Código Tributario, establece los tipos de infracciones tributarias que comprenderían el incumplimiento de obligaciones formales y sustanciales, cuya determinación será de forma **objetiva**, lo cual significa que para la configuración de las mismas no se requiere medir la intencionalidad en la conducta infractora (Informe N° 182-2001-SUNAT/K00000, 2001). Característica confirmada por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otras las resoluciones N° 06133-4-2017 y N° 06776-4-2018, que señalan que para la determinación objetiva basta la configuración de

No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

la infracción sin considerar la intencionalidad del sujeto infractor. (Artículo 172, Código Tributario, 2013)

Por otro lado, el Código Tributario realiza una enumeración de los principios de la potestad sancionadora, la cual comprende a los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros aplicables; no obstante, no les otorga contenido.

Es importante mencionar que esta facultad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 82 y 166 del Código Tributario, también se ejerce de manera **discrecional**, en ese sentido el actuar de la Administración Tributaria, se encontrará limitado y encaminado al interés público.

Con base en lo previamente indicado, en lo respecta a la discrecionalidad en las facultades de fiscalización, determinación y sanción administrativa de las infracciones tributarias, de acuerdo con lo establecido en el Principio de Legalidad, previsto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.

Entendiendo, que el principio de legalidad implica la valoración de criterios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad; condiciones reconocidas por el Tribunal Constitucional en la STC N° 3741-2004-AA/TC.

Características señaladas, también, por el profesor, Iannacone (2020), al desarrollar la discrecionalidad de la Administración Tributaria, señaló lo siguiente: “Cuando la ley no señala el ámbito de actuación de la entidad administrativa respecto de determinados poderes (por ejemplo sanción administrativa o fiscalización), por lo cual su decisión está condicionada a un análisis objetivo, razonable, proporcional y motivado de circunstancias.” (p. 124)

Al respecto, la profesora Robles (2018), menciona que la facultad de fiscalización está sujeta a un grado de arbitrio intermedio, al señalar lo siguiente:

Conforme lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional, nos encontramos ante un caso de discrecionalidad intermedia cuando el margen de arbitrio se encuentra condicionado a su consistencia lógica y a la coherencia con un concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión, como el interés público. (p. 86)

Con relación a lo mencionado por la profesora Robles, el Tribunal Constitucional si bien califica al interés público como concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión, mediante STC N° 0090-2004-AA/TC en el fundamento 11, nos da un mayor alcance de lo que se entiende por tal concepto, al indicar: “El interés público tiene que ver con aquello que beneficia a todos; por ende, es sinónimo y equivalente al interés general de la comunidad.” Estableciéndolo a su vez como “la base de la motivación de las decisiones, como requisito *sine qua non* de la potestad discrecional de la Administración, quedando excluida toda posibilidad de arbitrariedad.” (STC N° 0090-2004-AA/TC, 2004)

En ese sentido, si bien el Código Tributario, reviste de discrecionalidad el actuar de la Administración Tributaria cuando ejerza sus facultades de fiscalizar y sancionar también limita su actuar al interés público. Término que engloba el respeto de derechos y garantías de los contribuyentes, ello para evitar caer en prácticas arbitrarias.

En relación con lo anterior, el artículo 45 de la Constitución y el Tribunal Constitucional en las resoluciones STC N° 06204-2006-HC/TC, STC N° 5760-2006-AA/TC y STC N° 4053-2007-PHC/TC, entre otras, ha señalado que cuanto más amplio es el margen de decisión que ostenta una autoridad pública, más intenso es el grado del deber de motivación de su ejercicio. A mayor discrecionalidad, mayor deber de motivación, entendida ésta como la explicitación o exteriorización de las razones objetivas que sustentan una decisión, sea administrativa, jurisdiccional e incluso legislativa.

Así, se encontraría reconocida la mayor carga de diligencia y responsabilidad cuando la Administración Tributaria ejerce sus funciones de manera discrecional, pues éstas no deben ser vulneratorias al interés público.

1.3 La inducción a error por parte de la Administración Tributaria como causal de eximente de responsabilidad

En principio, es conveniente mencionar que, de la revisión de los preceptos contenidos en el Código Tributario, no se encontró disposición que contemple de manera expresa, clara y textual a la inducción a error por parte de la Administración como causal de eximente de responsabilidad, es justamente dicha omisión, el cimiento y el marco sobre el cual se desarrollará el presente trabajo de investigación.

Cabe indicar que, sin perjuicio de lo indicado en párrafo precedente, del contenido del artículo 170 del Código Tributario, se encontraron dos situaciones, que eximirían de responsabilidad, únicamente en el caso de la aplicación de sanciones:

- (i) *Cuando la comisión de sanción sea producto de la interpretación equivocada de la norma*, este supuesto contempla que se exime de sanción, ante la falta de pago de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación, hasta la aclaración de la misma; y,
- (ii) *Cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.*

Como se puede apreciar, ninguno de los dos supuestos descritos incluiría a la inducción a error como eximente de responsabilidad, describiendo situaciones de duda razonable sobre el sentido e interpretación de las normas o aquellas que aluden imprecisión u oscuridad en su aplicación, tal como se aprecia en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06046-3-2004 y 07116-5-2002, 1974-009048-0, 1976-01178-0, 1984-018365-0, 1997-2-0695, 1997-2-0777 y 07116-5-2002.

Así, ante la falta de regulación en la normativa tributaria se recurrió a lo desarrollado en el TUO de la LPAG, en la que se contemplarían causales de eximentes de responsabilidad únicamente en los supuestos de infracciones. Incorporando, mediante el numeral 1 del artículo 257, seis condiciones que eximen de responsabilidad por infracciones, que incluirían, en el literal e) **al error inducido por la Administración o por disposición administrativa confusa o ilegal.**

Dicha inclusión representaría el reconocimiento por parte del legislador, de la necesidad de contemplar los supuestos en los cuales, pese a qué, el administrado comete una conducta reprochable no se le debe sancionar, pues esta se originó a causa de la propia Administración o por disposiciones poco claras y confusas. Es importante destacar este reconocimiento, pues en la versión anterior de la Ley del Procedimiento Administrativo General, esta situación era considerada como atenuante. Y como tal, era sancionable otorgándole únicamente una menor sanción que dependería del caso en estricto.

Al respecto, Neyra Cruzado (2018), realiza un análisis de la inducción a error como eximente de responsabilidad, ciñéndose a lo reconocido el TUO de la LPAG, aplicable a la legislación ambiental, en los siguientes términos:

Esto es así debido a que, en virtud del principio de predictibilidad o confianza legítima contemplado en el Título Preliminar del TUO de la LPAG, la autoridad administrativa tiene la obligación de brindar a los administrados información veraz, completa y confiable sobre los procedimientos a su cargo. Esto, a su vez, permitirá que los administrados se formen una idea adecuada de los procedimientos y requisitos que deben cumplir para ver satisfechas sus expectativas.

Pues bien, en el error inducido por la administración, se da la vulneración manifiesta del citado principio. Este «mal consejo» genera, como consecuencia principal, que la autoridad administrativa no podrá sancionar al administrado y, como consecuencia secundaria, al interior de la propia administración, que se tenga que determinar la responsabilidad del funcionario que emitió dicho acto. (p. 340)

Por otro lado, de acuerdo al profesor Morón Urbina (2020), ubicaría a la eximente de responsabilidad en la valoración de antijuridicidad y culpabilidad, pues todos los elementos del tipo infractor suponen la realización de una conducta calificada como infracción administrativa. (pp. 513-514)

En ese sentido, a pesar que la conducta del administrado enmarque dentro del hecho descrito por la norma como infracción no correspondería ser sancionable, pues mediante este dispositivo no se cumplirían todos los elementos que concluyan en una actuar reprochable y en consecuencia, se le eximiría de sanción.

Es importante indicar que, de acuerdo a los aludidos Morón Urbina y Neyra Cruzado, los casos del error inducido por la Administración o por disposición administrativa confusa o ilegal, tienen como base el Principio de Predictibilidad o de Confianza Legítima, prevista en el numeral 1.15 del Norma IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG. (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, 2019)

Dispositivo, que considero, otorga al administrado una garantía de acceder a información veraz, inequívoca y confiable por parte del Administración, encaminando, dicho sea de paso, a cumplir con deber de brindar asistencia a los administrados y el derecho a ser asistidos para el cumplimiento de sus obligaciones, relaciones recíprocas y de igualdad. Y que, conforme el Norma III del Título Preliminar del TUO de la LPAG, se encontrarían protegidas por el **interés general** que constituye un límite en el actuar de la Administración Pública sometiendo el ejercicio de sus funciones al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

Con lo anterior queda claro, que la inducción a error por parte de la Administración Tributaria, está reconocida como eximente de responsabilidad, en el ámbito del TUO de la LPAG, solo en los casos aplicables a sanciones.

Entonces, ante la falta de regulación en la normativa tributaria, se presentan las siguientes **interrogantes** (que constituyen los ejes del presente trabajo de investigación): *¿Qué sucedería si la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades (recaudar, fiscalizar o sancionar) reconocidas como tales en nuestro Código Tributario, no cumple o cumple de manera inadecuada su labor de orientar y asistir, ocasionando que el contribuyente se equivoque y cumpla de manera errada o, en el peor de los casos, no cumpla sus obligaciones tributarias? ¿La Administración Tributaria se encontraría facultada a determinar y cobrar un mayor impuesto, sancionar conductas u omisiones infractoras, a sabiendas que, la responsabilidad de tales actos no fueron del contribuyente sino producto de una mala orientación de sus funcionarios?*

Estos cuestionamientos serán aclarados a lo largo del desarrollo del presente trabajo de investigación, además, nos llevarán a reconocer que ante un caso de inducción de error por parte de la Administración, los contribuyentes son la parte más débil de la relación jurídico tributaria.

CAPÍTULO II: CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DE LA INDUCCIÓN A ERROR GENERADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL EJERCICIO DE SUS DIFERENTES LAS FACULTADES

En el presente capítulo se analizarán los principales efectos e implicancias tributarias provenientes de una inducción a error originada por la indebida orientación o inadecuada información proporcionada por la Administración Tributaria, en el ejercicio de las facultades otorgadas por nuestro Código Tributario.

Para estos efectos, el análisis se centrará en las actuaciones de la Administración Tributaria, revisando diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, en los casos en los que el contribuyente invocó “inducción a error” o “induce a error” por parte de la Administración Tributaria, buscando entre las resoluciones fallos y argumentos similares que los vinculen y, finalmente, obteniendo como resultado los criterios que implicarían vulneración a los derechos del administrado.

Además, este análisis se complementará con jurisprudencia del Tribunal Constitucional, vinculadas al crédito por reinversión en educación y opiniones desarrolladas por juristas y profesores que reforzarían nuestra propuesta final. Con el propósito de reconocer y buscar una relación jurídico tributaria igualitaria basada en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones.

Ahora, respondiendo a una de las preguntas matrices planteadas en el Capítulo I, del presente trabajo de investigación: ¿Qué sucedería si la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades (recaudar, fiscalizar o sancionar) reconocidas como tales en nuestro Código Tributario, no cumple o cumple de manera inadecuada su labor de orientar y asistir, ocasionando que el contribuyente se equivoque y cumpla de manera errada o, en el peor de los casos, no cumpla sus obligaciones tributarias?

Con el propósito de responder dicho cuestionamiento, es conveniente desarrollar algunos ejemplos que expongan los principales argumentos alegados por el administrado, la Administración Tributaria y, finalmente, el criterio asumido por el Tribunal Fiscal

como órgano resolutor en última instancia administrativa sobre materia tributaria, en el ejercicio de las diferentes facultades de la Administración Tributaria.

2.1 En la facultad de recaudación

Entendida esta como la facultad que tiene la Administración Tributaria de recaudar los tributos. Utilizando para ello acciones inductivas, cartas, esquelas, comunicaciones, citaciones, compulsas e incluso su plataforma para realizar notificaciones y brindar información, cumpliendo así su labor de asistir, comunicar e informar al administrado sobre sus obligaciones tributarias.

En relación con lo anterior, según Revilla, el objetivo no es recaudar por recaudar, pues “la mejor Administración Tributaria no es necesariamente aquella que obtiene mayores ingresos” (como se citó en Muñoz-Najar Bustamante & Soria Aguila, 2000, p. 78)

Ahora, de la revisión de diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal (en lo sucesivo, RTF) se observó la aplicación de diferentes criterios aplicables a los casos presentados ante su despacho, merituando el actuar de la Administración Tributaria a través de documentos u otros medios que se encuentran a disposición del contribuyente. Es importante mencionar que, únicamente se tomarán, para el desarrollo de los siguientes ejemplos, los argumentos vinculados a la inducción a error alegada por el contribuyente:

- a. Resolución del Tribunal Fiscal N° 04291-8-2015: En este caso, el Tribunal Fiscal, señala que la comunicación con error en la fecha de comisión de infracción, notificada por la Administración Tributaria, no constituye un acto de inducción a error, puesto que, fue efectuada para inducirla a cumplir con la declaración omitida y con el pago de la infracción (Resolución del Tribunal Fiscal N° 04291-8-2015, 2015). Confirmando la posición de Sunat:

Tabla 2.1

Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 04291-8-2015

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
04291-8-2015	El <u>contribuyente</u> mencionó que la Administración Tributaria lo habría inducido a error, notificando una comunicación (23.06.2014), para la subsanación de la infracción establecida en el artículo 176.1 del Código Tributario, indicando en el documento una fecha de infracción errada (DICE: 02.07.2014, DEBE DECIR: 02.04.2014). Considerando ello, se procedió a presentar la Declaración Jurada Anual el 03.07.2014 y pagar multa con la rebaja del 90%.	De los criterios esbozados por el Tribunal Fiscal consideró que la fecha de errada es un error material, indicando que posteriormente fue “subsanada” con la emisión y notificación de la Resolución de Multa. Señaló además, que la comunicación fue efectuada para inducir a cumplir con la declaración omitida y con el pago de la infracción como parte de la aplicación discrecional de sanciones, y que no podría considerarse que la notificación de la comunicación de infracción constituye una inducción a error.
	Por su parte, la <u>Administración Tributaria</u> , señaló que no cumplió con presentar su declaración dentro del plazo de 3 días otorgado por la Comunicación, no correspondiéndole la gradualidad en el pago de la multa.	

Si bien, la comunicación inductiva no constituye un documento formal mediante el cual se le notifica la comisión de una infracción al contribuyente, pues deben ser notificados con la Resolución de Multa, la cual tendrá necesariamente requisitos específicos de validez, establecidos en el artículo 77 del Código Tributario.

Es claro, también que hubo un error en la fecha de comisión de infracción indicada en la comunicación, argumento que no es negado por la Administración Tributaria ni por el Tribunal Fiscal, circunstancia que podría haber ocasionado a su vez un error en el contribuyente al considerar que la infracción fue cometida, según la comunicación, el 02 de julio de 2014, procediendo a subsanar, al día siguiente, 03 de julio del 2014. Acogiéndose equivocadamente a un beneficio del 90% que ya no le correspondía de acuerdo a los criterios establecidos en el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario (Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, 2007). Cabe indicar que, de la lectura de la RTF, no se evidencia la fecha de notificación de la Resolución de Multa.

- b. Resolución del Tribunal Fiscal N° 18550-1-2013: Con relación al siguiente caso, el Tribunal Fiscal consideró a la información contenida y señalada por la propia Administración en el Comprobante de Información Registrada (Ficha RUC) de Sunat Operaciones en línea es “referencial” acreditándose la infracción por

declarar en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal N° 18550-1-2013, 2013):

Tabla 2.2

Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 18550-1-2013

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
18550-1-2013	El contribuyente señaló que en base a la información de sistemas informáticos proporcionados en la Ficha RUC, visualizadas en Sunat - Operaciones en Línea (de figurar como dependencia 021- IR.Lima PRICO cambió a 021- Intendencia Lima) presentó su declaración en lugar distinto al establecido por la Administración Tributaria.	El Tribunal Fiscal mencionó que se acreditó la comisión de la infracción y que los datos de dependencia incluidos en el Comprobante de Información Registrada tienen carácter referencial y que no se podría inferir cambios de dependencia. Que, mediante el Decreto Supremo N° 259-2012-EF (vigente desde 01.01.2013), se modifica el ROF, y que la Administración se vio en la obligación de realizar cambios en el CIR, de los contribuyentes a los cuales alcanzaba esa medida. Finalmente, señala que el recurrente no se encuentra en la Resolución de Superintendencia 309-2012/SUNAT, y siendo el caso, debió ser necesariamente notificado.
	La Administración manifiesta que el recurrente presenta su declaración del PDT 601 de 04-2013, incurriendo en la infracción establecida en el artículo 176.7 del Código Tributario. Y que, el cambio de dependencia figura en Resolución de Superintendencia 309-2012/SUNAT que debió ser notificada al contribuyente.	

Al respecto, mediante el artículo 29 del Código Tributario se establece que el lugar de pago será aquel fijado por la Sunat, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Por otro lado, el motivo de la designación de los directorios o dependencias establece como criterio el “interés fiscal” y el propio Reglamento de Organización y Funciones, que constituyen actos de administración interna, referidos al funcionamiento de la propia entidad.

A mi parecer, el consignar o modificar datos de dependencia, en la Ficha RUC de plataforma web, de *IR. Lima PRICO* a *Intendencia Lima*, cuyo llenado corresponde únicamente a esta entidad, debió ser considerada como inducción a error. Más aún, si la Sunat utiliza su plataforma web no sólo como un banco de datos del contribuyente sino como buzón de notificaciones. Realizando constantemente campañas de actualización de datos e induciendo a través de sus canales de atención (presencial, telefónica y virtual) a revisar de manera frecuente la información ahí consignada.

Nótese, en estas resoluciones, que el Tribunal, no discute el actuar de la Administración Tributaria, justificando su comportamiento en subsanaciones posteriores

o restando a estos instrumentos (comunicaciones o plataformas web) valor probatorio, pese a que la información veraz y adecuada contenida en los mismos es responsabilidad de la entidad. Es importante mencionar que, en ambos casos, se confirma lo alegado por la Sunat.

- c. Caso contrario, se observó en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 05580-5-2006, mediante el cual a fin de no perjudicar al administrado, el Tribunal Fiscal declara fundada la queja presentada contra la Sunat, pues esta habría iniciado acciones de cobranza coactiva respecto a una Resolución de Multa notificada que consignó de manera errada el plazo para su impugnación, induciendo a error al contribuyente (Resolución del Tribunal Fiscal 05580-5-2006, 2006):

Tabla 2.3

Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 05580-5-2006

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
05580-5-2006	El contribuyente indicó que, se le notificó la Resolución de Multa (que sustituye al cierre de establecimiento comercial, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario) en la cual se señaló expresamente al contribuyente que tendría un plazo de veinte (20) días hábiles para interponer reclamación.	El Tribunal Fiscal consideró que el recurso fue presentado oportunamente y no resulta aplicable la cobranza. <u>Aplicando supletoriamente</u> , lo establecido en el numeral 24.2 del artículo 24 de la Ley de Procedimiento Administrativo General.
	La Administración manifiesta que la Resolución de Multa fue declarada inadmisibile por extemporánea, al haber sido interpuesta fuera del plazo de los cinco (05) días.	Siendo el criterio de Observancia Obligatoria que, en el caso que la notificación de un acto de la Administración exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar para determinar el vencimiento del plazo que corresponda, por lo que, la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna.

En este caso si bien, el contribuyente fue resarcido por el Tribunal Fiscal, es importante resaltar y no dejar de lado el actuar lesivo de la Administración Tributaria quién en primera instancia declara inadmisibile el reclamo de una Resolución de Multa por haber sido interpuesta de forma extemporánea iniciando incluso medidas de cobranza coactiva.

No reconocer ello, sería mostrarse conforme con los criterios no garantistas en primera instancia, esperando que sea recién a nivel del Tribunal Fiscal o en algunos casos el Poder Judicial que se aplique supletoriamente la LPAG vigente.

Con relación a, este último caso expuesto, además se comenta lo mencionado por Morón Urbina (2020), al indicar que:

Si el administrado actuare siguiendo las pautas que le da la autoridad acerca de si el acto administrativo agota la vía, sobre los recursos que proceden, las instancias que lo apreciará, sobre la fecha de vigencia o el plazo para la interponer los recursos, estaremos en el caso de la inducción al error por parte de la negligencia, malicia o desconocimiento de la autoridad. En tales casos, resulta lógico que el administrado no deba soportar perjuicios por esta situación, al ser verdadero agraviado por el estado de indefensión existente. (p. 320)

De las resoluciones descritas en las tablas precedentes, se apreció que, los efectos que podrían generar la información errada y/o indebida asistencia u orientación contenida en comunicaciones, resolución multa o incluso en la plataforma administrada por la propia Sunat, habrían generado la pérdida de gradualidad en el pago de una multa, la determinación de infracción, siendo el caso más emblemático la queja en contra del inicio de cobranza coactiva por no presentar la reclamación dentro del plazo, pese a que, la Administración Tributaria en la Resolución de Multa notificada habría informado al contribuyente un plazo errado para su interposición, calificada como negligencia lesiva para el administrado y que habría provocado la intervención y posterior pronunciamiento del Tribunal Fiscal emitiendo la Resolución de Observancia Obligatoria, citando textualmente a este colegiado, ésta se emitió “a fin de no perjudicar al administrado con los actos procedimentales incorrectos o inoportunos que pudiera realizar como consecuencia de la negligencia de la Administración”.

- d. En los siguientes casos los contribuyentes alegaron inducción a error provocada por la orientación brindada por funcionarios de la Administración Tributaria; y, pese a que, el Tribunal Fiscal resuelve inhibirse del conocimiento de queja y remitir los actuados por falta de competencia (artículo 213 de la Ley 27444), se extraen los argumentos de las partes y los efectos que habrían ocasionado a los administrados:

Tabla 2.4

Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 01044-3-2013 y 00895-Q-2013

N° RTF	Hechos alegados por el administrado	Efecto
01044-3-2013	El <u>contribuyente</u> sostiene que se le notificó una resolución de multa por no haber presentado la declaración jurada, y que a fin de recibir orientación se apersonó, al día siguiente, a las oficinas de la Administración, se le informó que debía pagar o fraccionar el integro de la deuda. Sin embargo, el orientador no se le explicó que al pagar dentro de los tres días hábiles de recepcionado el valor, podía acogerse al descuento del 60% del monto de la multa.	Pérdida de un beneficio de gradualidad mayor al acogido.
00895-Q-2013	La <u>quejosa</u> sostiene que al ingresar a territorio nacional del Puesto de control fronterizo de Santa Rosa (Iquitos) consultó al funcionario aduanero acerca del trámite para el ingreso legal nacionalización de sus mercancías (muestras) informó que debía firmar una Declaración Jurada de Equipaje-Ingreso y Comprobante de Custodia. Sin embargo, correspondía que sus mercancías se amparen en una Declaración Simplificada de Importación.	Comiso de bienes

En estos casos la indebida orientación realizada por los funcionarios de la Administración Tributaria habría perjudicado a los administrados, actuando ellos confiados en la asistencia previamente recibida por la entidad.

2.1. En la facultad de fiscalización o verificación de la obligación tributaria

De manera inicial, cabe mencionar que el Código Tributario da alcances generales de la Facultad de Fiscalización puesto que, indica que se ejerce en forma discrecional, que incluye la inspección, investigación y control; adicionalmente, enumera las facultades discrecionales de las que goza y los tipos de fiscalizaciones. De igual forma, en el Reglamento de Fiscalización de la Sunat, se regularía de manera muy amplia al Procedimiento de Fiscalización.

A nivel jurisprudencial el Tribunal Fiscal mediante resolución N° 0793-5-1996 indica que para llegar a las conclusiones vertidas durante el procedimiento de fiscalización, la Administración debe:

Realizar una serie de actos que exceden lo que puede considerarse una mera verificación o constatación del contenido de los libros y registros contables. En resumen, la comprobación de que se trata de créditos sin sustento ha sido fruto de

una real labor de fiscalización que ha supuesto el examen de los documentos sustentatorios y cruce de datos de información que obra en los archivos de la Administración (Resolución del Tribunal Fiscal N° 0793-5-1996, 1996).

De la resolución precedente se puede observar que, el Tribunal Fiscal, hace una clara distinción entre la verificación y fiscalización. Un criterio similar al esbozado, mediante RTF N° 121-4-2001, en la cual se menciona que procede emitir Orden de Pago en los casos en los que la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados, siendo esta un mera constatación sustancial de una obligación exigible en base a la información consignada en los registros comparándola con las declaraciones juradas. Mientras que la fiscalización implica un examen y evaluación de libros y registros, de documentación sustentatoria y operaciones realizadas. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 121-4-2001, 2001)

De manera complementaria, a través de las RTF N° 09515-5-2004 el Tribunal Fiscal da alcances a cerca de la facultad de fiscalización, en los siguientes términos:

La facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración Tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar *la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios* [énfasis añadido].

...

Que, ahora bien, sin perjuicio del carácter discrecional de la facultad de fiscalización, la Administración debe ejercer ésta teniendo como **límites** las facultades contenidas en el artículo 62° del Código Tributario, así como, los *derechos de los administrados recogidos en el artículo 92° del citado Código, en*

otras normas del mismo cuerpo legal, en la Constitución y en normas especiales [énfasis añadido]. (N° 09515-5-2004, 2004)

Respecto a una última RTF, es importante resaltar que, mediante las funciones de fiscalización, la Administración Tributaria realiza una serie de acciones con la finalidad determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, sin que ello signifique la vulneración de los derechos del contribuyente.

Con las diferencias, naturaleza y límites a la facultad de fiscalización ya más claras. A continuación, se desarrollaran los principales argumentos del contribuyente que aducen inducción a error, y también los criterios asumidos por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, vinculadas a esta función:

- a. En las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06367-2-2004, 07811-5-2004 y 00262-1-2005 los administrados alegaron inducción a error originados por la por presión y/o coacción ejercida por la Administración Tributaria, por presentar declaraciones juradas rectificatorias. En estos casos, el Tribunal Fiscal aduce que la recurrente no presentó medios probatorios que sustenten sus argumentos ni presentaron rectificatorias posteriores con el fin de corregir su declaración, conforme se aprecia a continuación:

Tabla 2.5

Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 06367-2-2004, 07811-5-2004 y 00262-1-2005

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
06367-2-2004	El contribuyente alegó inducción a error originada por la presentación, de declaraciones juradas rectificatorias durante procedimientos de fiscalización, las cuales fueron presentadas por presión del funcionario a cargo de la fiscalización.	La recurrente no presentó medio probatorio que sustente su argumento, ni presentó declaraciones rectificatorias posteriores a fin de corregir dicha situación.
	<i>*La RTF no menciona lo alegado por la Administración Tributaria al respecto</i>	
07811-5-2004	El contribuyente manifiesta que las declaraciones rectificatorias fueron presentadas bajo coacción e inducción de la Sunat.	El recurrente no presentó medio probatorio que sustente su argumento.
	<i>*La RTF no menciona lo alegado por la Administración Tributaria al respecto</i>	

(Continúa)

(Continuación)

00262-1-2005	El contribuyente indicó que, en Fiscalización, el auditor procedió al cierre de la misma, negándole la opción de justificar y sustentar los gastos reparados. Por el contrario, se le presionó a presentar declaraciones rectificatorias a fin de realizar las regularizaciones respectivas.	Respecto a la coacción e inducción a error por la Sunat, no presenta medio probatorio alguno que sustente su argumento.
	Las Declaraciones Juradas rectificatorias surtieron efecto automáticamente dado que determinó mayores obligaciones tributarias en base a lo previsto en el artículo 88 del Código Tributario.	

- b. Un criterio similar fue aplicado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00507-1-2005, mediante la cual, el contribuyente aduce que la inducción a error fue producto de la deficiente información entregada por los funcionarios de la Sunat, pues originalmente había efectuado el cálculo de manera correcta. Al igual que el caso anterior, el Tribunal Fiscal alega, para su denegatoria, la falta de presentación de pruebas (Resolución del Tribunal Fiscal N° 00507-1-2005, 2005):

Tabla 2.6

Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 00507-1-2005

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
00507-1-2005	El contribuyente manifestó que la deuda se deriva de la deficiente información entregada por los funcionarios de la Sunat, pues originalmente había efectuado el cálculo de manera correcta, lo que fue corregido al momento de la presentación del PDT, lo que acredita la inducción a error.	No presentó prueba alguna destinada a desvirtuar el cálculo de la base imponible y/o coeficiente determinado por la Administración Tributaria a efecto de calcular pagos a cuenta, no siendo admisible el argumento en el sentido que fueron los propios funcionarios los que indujeron a error, puesto que la determinación es realizado en base al art. 85 Ley del Impuesto a la Renta.
	La Administración Tributaria señala que la determinación de pagos a cuenta utilizó el sistema de coeficiente regulado en el inciso a) del Art. 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.	

En los casos expuestos en las tablas precedentes, se observó, que el contribuyente cuestiona la adecuada labor de los funcionarios de la Administración Tributaria, alegando que fueron inducidos a determinar importes errados, lo cual desnaturalizaría el derecho a la autodeterminación del que goza los contribuyentes. Si bien, finalmente el Tribunal Fiscal confirma lo alegado por la Administración Tributaria, por falta de medios probatorios. De ser cierto, lo

alegado por los administrados, sería una clara vulneración a los derechos del contribuyente, predominando el interés fiscal por recaudar sobre el interés público, que requiere garantías y el respeto por los derechos de ambas partes.

- c. Otro criterio asumido por el Tribunal Fiscal, en múltiples resoluciones, fue el considerar a las declaraciones como actos voluntarios formales, siendo los contribuyentes responsables por su presentación y contenido. En estos casos, los contribuyentes habrían realizado declaraciones juradas rectificatorias por inducción de la Administración Tributaria y alegaban un acuerdo previo con los funcionarios de la misma.

Tabla 2.7

Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 04742-1-2006, 02310-3-2011, 20857-2-2011 y 09751-10-2014

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
04742-1-2006	El recurrente sostiene que si bien aceptó los reparos de depreciación lo hizo con la condición que dicha aceptación tendría incidencia para el Impuesto a la Renta y no respecto al Crédito Fiscal.	Las Declaración Jurada es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria, careciendo de sustento lo alegado por el recurrente. Confirma la Resolución de Intendencia apelada.
	La Administración Tributaria señala que carece de sustento lo alegado en el sentido que acordó con la Administración la aceptación de reparos.	
02310-3-2011	La recurrente sostiene que la Administración la ha inducido a rectificar sus declaraciones en base a observaciones realizadas durante la fiscalización.	Respecto a lo señalado por la recurrente, cabe mencionar que constituye un acto voluntario formal que no corresponde a un acuerdo entre contribuyente y la Administración, siendo aquellos los responsables ante el fisco por su presentación y contenido. Confirma la Resolución de Intendencia apelada.
	La Administración Tributaria señala que la multa fue emitida por la infracción tipificada en el artículo 178.1 del Código Tributaria, pues consigna una mayor obligación tributaria	
20857-2-2011	La recurrente sostiene que, por inducción del auditor, quien le manifestó que en virtud de la facultad discrecional de la Administración de determinar y sancionar administrativamente, no existiría infracción por presentar más de una declaración rectificatoria.	Respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que fue inducida para presentar las declaraciones rectificatorias cabe mencionar que su presentación constituye un acto voluntario formal que no corresponden a un acuerdo entre contribuyente y la Administración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen.
	La Administración Tributaria manifiesta que la recurrente presentó más de una declaración jurada rectificatoria, por lo que corresponde la aplicación de las multas.	

		Confirma la Resolución de Intendencia apelada.
09751-10-2014	*Ampliación de resolución, no se detallan los argumentos de las partes.	Respecto al argumento de la recurrente, cabe mencionar que la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no corresponden a un acuerdo entre contribuyente y Administración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen.

En estos casos, es pertinente recordar la diferencia, desarrollada por el Tribunal Fiscal, entre la verificación y fiscalización, siendo esta última los conjuntos de actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen los deudores tributarios. En los casos expuestos, el contribuyente alega inducción a error, por acuerdos con los funcionarios o por la mala orientación de los mismos, hechos que serían reprochables no sólo a nivel administrativo, sino a nivel Constitucional, pues representa una vulneración al interés público.

Si bien, la declaración es un acto de voluntad mediante el cual se determina la obligación tributaria, también es cierto que la función de fiscalizar incluye labores de investigación que van más allá de un simple cotejo, debiendo realizar durante el procedimiento de fiscalización un análisis de los factores y circunstancias que originaron dicha determinación. Puesto que, el examen realizado durante el procedimiento de fiscalización podría alterar el resultado final, tal es caso de la siguiente resolución.

d. Mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 11116-4-2015 el Tribunal Fiscal revoca la Resolución de Intendencia emitida por la Administración Tributaria, en base a los siguientes argumentos:

Tabla 2.8*Resumen de argumentos expuestos en la RTF N° 11116-4-2015*

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
ROO 11116-4-2015	En mérito a la Resolución de Observancia Obligatoria N° 02760-5-2006, las ganancias generadas por el tipo de cambio no constituyen ingresos mensuales para la determinación de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Sin embargo, no se estableció criterio respecto a la determinación del sistema de coeficientes. Afirma que la diferencia de cambio se origina en ingresos y en adquisiciones. Que la Administración no estipula en los PDT como implementar el criterio, con lo cual induce a error y que no resulta aplicar el Informe N° 234-2009-SUNAT/B00000 a ejercicios anteriores y con ello aplicar sanciones. Siendo que su PDT no permite aplicar el criterio de la Administración.	Las diferencias de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable al inciso a) del artículo 85 del Código Tributario.
	La Administración señala que la recurrente impugnó parcialmente y no cumplió con pagar la deuda no reclamada. Consideró un coeficiente menor. Si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación del renta neta, ello no significa que sean ingresos de la empresa y por lo tanto no deben ser considerados para la determinación del coeficiente.	

Considero que, el fundamento más relevante adoptado por la Sala es que el sistema de pagos a cuenta mediante la aplicación de un coeficiente se sustenta en una relación entre el impuesto calculado y los ingresos gravados del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, lo cual establece un ratio en función al gravamen que recae sobre el total de las rentas; de considerar el REI en el numerador y no en el denominador implica una distorsión y se incrementa indebidamente el coeficiente. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015, 2015)

De los argumentos, de la Administración Tributaria, descritos en la RTF se habría limitado a aplicar literalmente la Resolución de Observancia Obligatoria N° 02760-5-2006, que establece que las ganancias generadas por el tipo de cambio no constituyen ingresos mensuales para la determinación de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin realizar un examen que permita conocer la verdadera naturaleza del hecho imponible ni considerando las situaciones que podrían originar claramente una vulneración a los derechos del contribuyente, pues la distorsión que origina la aplicación parcial del REI, incrementaría el coeficiente afectando finalmente la determinación del Impuesto a la Renta. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, 2006)

2.2 En la facultad de determinar y sancionar administrativamente las infracciones

Considerando las características desarrolladas en el Capítulo anterior y que los efectos de una indebida orientación por parte de la Administración podrían generar que el contribuyente incurra en la comisión de infracciones y que provoquen ser sancionado administrativamente. A continuación, se expondrán las Resoluciones del Tribunal Fiscal que evidencian estas consecuencias:

- a) En los siguientes casos, los contribuyentes alegaron que debido a consultas realizadas e inducción de la Administración Tributaria habrían presentado declaraciones rectificatorias y la solicitud de reconocimiento de pago con error, generando la comisión de infracciones por declarar datos falsos (artículo 178 numeral 1), presentación de segundas rectificatorias (artículo 176 numeral 5) y la no presentación de declaraciones dentro del plazo establecido (artículo 176 numeral 1). Los argumentos expuestos por las partes y los criterios asumidos por el Tribunal Fiscal, fueron los siguientes:

Tabla 2.9

Resumen de argumentos expuestos en las RTF N° 01066-4-2006, 12509-3-2008, 08769-8-2014

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
01066-4-2006	El contribuyente manifestó que no presentó la Declaración del PDT 615 porque la versión ya no se encontraba vigente y no contaba con los datos originales para su presentación. Y por recomendación de la Administración se presentó el PDT con valor cero y posteriormente rectificó con un importe mayor.	El Tribunal Fiscal señaló que la infracción se determina de manera objetiva y que no se puede tomar en cuenta las razones que llevaron a presentar la original con datos falsos sino el hecho objetivo, precisando que toda declaración constituye en acto voluntario formal que es de responsabilidad del contribuyente. Además, no acreditó que la Administración no haya cumplido con su obligación de proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente, tal como lo dispone el artículo 84 del Código Tributario. Confirma la Resolución de Intendencia apelada.
	La Administración Tributaria señala que el contribuyente no discute ni niega la presentación de una rectificatoria con mayor monto.	

(Continúa)

(Continuación)

N° RTF	Hechos descritos por las partes	Posición del Tribunal Fiscal
12509-3-2008	La recurrente señala que fue inducida por la Administración a presentar segundas rectificatorias, y que la diferencia entre importes que no es mayor a S/ 1.	Respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que fue inducida por la Administración Tributaria, cabe mencionar que la presentación de la declaración jurada constituye un acto voluntario formal que no corresponden a un acuerdo entre contribuyente y Administración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido. Confirma la Resolución de Intendencia apelada.
	La Administración refiere que incurrió en infracción prevista en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario, toda vez que presentó una segunda declaración rectificatoria determinando mayor monto.	
08769-8-2014	El contribuyente sostiene que el cambio de Régimen Especial de Renta a Régimen General, se generó por no haber presentado la Declaración Jurada el primer mes sin comunicación alguna, lo que originó que cancelara sus obligaciones con un código diferente; que por inducción a error presentó la solicitud de pago con error y procedió a rectificar sus declaraciones a Régimen General y posteriormente al Régimen Especial de Renta.	Cabe señalar que la presentación de declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no corresponde a un acuerdo entre contribuyente y Administración, siendo los contribuyentes responsables ante el fisco por su presentación y contenido. Confirma la Resolución de Intendencia apelada.
	La Administración señala que no presentó Declaración Jurada dentro del plazo. Que se presentaron rectificatorias de pagos a cuentas, expresando su voluntad de cambiarse de régimen.	

En los tres casos expuestos tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal reconocen la objetividad de determinación de infracciones como elemento determinante para la comisión de infracciones. Posición que iría acorde con lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, no obstante, quisiera resaltar, la importancia de la actuación probatoria exigida no sólo para el contribuyente sino en la misma medida y con mayor responsabilidad para la Administración Tributaria, pues conforme a los Principios Administrativos de Impulso de Oficio y Verdad Material, ésta deberá dirigir y agotar la realización de actos necesarios que permitan obtener elementos que sustenten sus decisiones basados, no sólo en el interés particular del fisco por recaudar sino en el interés público.

Finalmente, con relación a la importancia de la existencia y contenido constitucional en las facultades de la Administración, Gamba (2012) comenta lo siguiente:

Por lo tanto cuando se otorga una facultad a la Administración Tributaria (de recaudación, fiscalización, revisión de controversias, de sanción, entre otras) no basta regular el contenido de la decisión administrativa (por ejemplo solicitar “cualquier” tipo de información a los contribuyentes), sino que además –y esto es lo más importante- la norma debe permitir la plena vigencia (en positivo) de los demás bienes constitucionales que se encuentran en juego (salvaguardar el derecho a la intimidad, el secreto profesional, la proporcionalidad y razonabilidad entre otros). (pp. 22-23)

2.3 Inducción a error como fundamento en Sentencias del Tribunal Constitucional

En las secciones precedentes, pertenecientes al presente Capítulo, se revisaron resoluciones a fin de conocer los criterios asumidos por la Administración Tributaria – Sunat- y el Tribunal Fiscal, haciendo énfasis en los argumentos de los contribuyentes que alegaron incumplimientos a sus obligaciones tributarias inducidas por los funcionarios de la propia entidad.

En este apartado, se apreciarán fundamentos de miembros del Tribunal Constitucional que muestran con mayor claridad los actos que podrían inducir a error al contribuyente, generados por la Administración Tributaria.

Tal es el caso de la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional N° 04700-2011-PC/TC que declara fundada la demanda interpuesta por la Universidad Alas Peruanas S.A., ordenando, finalmente, a la Sunat, que reconozca el crédito por reinversión en educación, otorgado por el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación – Decreto Legislativo 882. De manera más específica, mediante el fundamento 4 del voto del magistrado Beaumont Callirgos agrega, citando al Profesor Laguna Caballero, que la Administración Tributaria aún mantiene información pública sobre la forma de aplicar el beneficio en sus cartillas de instrucciones para el llenado del

PDT, referidos a ejercicios presuntamente caducos mediante la Revista Tributemos publicado en la página web de la Sunat, habrían inducido a error al contribuyente, los cuales actuaron de buena fe.(STC N° 04700-2011-PC/TC, 2011)

Conforme al criterio del mencionado magistrado, la inducción a error se podría generar incluso desde la información pública consignada en la página web de Sunat, lo cual, a mi punto de vista, tiene mucho sentido pues ésta como entidad es la responsable de brindar debida orientación, asistencia e información veraz y eficiente a través de todos sus canales de atención y órganos conformantes, sean estos funcionales, normativos o ejecutores, virtuales, telefónicos y presenciales. Pues como bien, reconoce el Código Tributario, es una obligación del contribuyente, entre otros, determinar y cumplir con sus obligaciones tributarias (basados en un principio constitucional de solidaridad y cooperación) también es cierto que la Administración Tributaria tiene el deber de orientar sus actividades a garantizar el debido cumplimiento de éstas.

En casos similares, si bien no contienen taxativamente los mismos fundamentos lo resuelto habría sido emitido en un sentido similar, reconociendo la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación. (STC N° 05410-2014-PA/TC, 2014 y 020253-2013-PA/TC, 2013)

CAPÍTULO III: RECONOCIMIENTOS NORMATIVOS

CORRECTORES DE LOS EFECTOS NOCIVOS

Nótese, en los casos descritos en el capítulo anterior, la importancia de una debida orientación y también las diversas circunstancias en las que el administrado en busca de asistencia u orientación ya sea por desconocimiento de la norma tributaria o en el curso de verificaciones o fiscalizaciones, a fin de evitar mayores contingencias, la imposición de sanciones o que éstas sean menos gravosas, realizan comportamientos que derivan en conductas que provocan situaciones más perjudiciales y lesivas para este.

Es importante mencionar que, no se dan por cierto los diferentes alegatos realizados por los contribuyentes. La finalidad del desarrollo de los argumentos alegados por las partes y el criterio asumido por el órgano resolutor, Sunat o el Tribunal Fiscal, son una oportunidad para detectar las posibles vulneraciones a los derechos de los contribuyentes y así, mejorar, no solo, el desempeño de las funciones en la aplicación operativa que corresponde a los órganos ejecutores, sino, también que los órganos jurídicos que intervienen en el diseño y planteamiento normativo vean la necesidad de incorporar un claro reconocimiento de causales de eximente de responsabilidad de los contribuyentes en los supuestos en los que se compruebe objetivamente que sus acciones u omisiones fueron producto de una incorrecta, imprecisa o ineficiente labor de la Administración Tributaria, en su deber de asistencia y adecuada orientación al contribuyente, señalado en el Artículo 84 del Código Tributario.

En el supuesto, que todo lo alegado por el contribuyente, sea cierto, ocasionaría a manera de resumen: inducciones de subsanación con datos errados o imprecisos, no sólo en documentos sino a través de la plataforma administrada por la propia Administración Tributaria, la inclusión de cifras o afectaciones de tributos incorrectas en las declaraciones juradas o presentar múltiples rectificatorias indebidas, la determinación de tributos con bases o coeficientes errados, la pérdida de beneficios (tales como la gradualidad, devoluciones por pagos indebidos o errados) acogimientos extemporáneos de fraccionamiento, la impugnación fuera de plazo originando medidas de cobranza indebidas y finalmente la determinación de infracciones y sus consecuentes sanciones

administrativas tributarias; siendo estas últimas no sólo multas sino implicarían en algunos casos comisos de bienes, que podrían incluso ser confiscatorios.

Así, los efectos son diversos, y podrían variar dependiendo del nivel de desconocimiento del contribuyente. Al respecto, debemos distinguir, en *primer lugar*, a los contribuyentes, no especializados en materia tributaria, que recurren por asistencia u orientación a la Administración Tributaria y lo hacen para conocer, los requisitos para inscribirse al RUC, para informarse acerca de los regímenes que les conviene según el rubro de su negocio, para enterarse de los beneficios tributarios que les corresponden o solicitar mayor información o explicación sobre alguna notificación recibida en su domicilio, como responder a los requerimientos y las alternativas que tienen para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Consecuentemente, los efectos de una información errada o imprecisa por parte de la Administración Tributaria en comunicaciones, cartas o incluso en la plataforma web administrada por la entidad podría generar un actuar confiado del contribuyente, considerando y dando por cierto el contenido de los mismos, pues se entiende que, la autoridad administrativa de tributos tiene la información correcta de primera mano.

En *segundo lugar*, se encuentran aquellos contribuyentes que tienen conocimiento especializados en tributación los cuales recurren a la Administración, directamente o por medio sus asesores o representantes legales, para aclarar, precisar o actualizar sus conocimientos o para hacer el seguimiento de algunos de los procedimientos tributarios pendientes.

En cualquiera de los dos casos, las cartas, avisos o comunicaciones, esquelas y valores notificados deben contener información clara e inequívoca de tal manera que sea entendible para cualquiera de los contribuyentes aquí descritos, pues las funciones de la Administración Tributaria, no se reducen sólo a establecer obligaciones a los contribuyentes, a ejercer actos recaudatorias y/o medidas represivas o coercitivas sino que, en el caso específico de Sunat, tiene como visión, tal como lo indica su Web Institucional, el contribuir con el bien común, la competitividad y la protección de la Sociedad, mediante la administración y el fomento de una tributación justa [subrayados añadido].

Lo cual iría de la mano, con los Principios institucionales de profesionalismo y vocación de servicio, reconocidos por dicha entidad, resaltando en ambos la excelencia

técnica del capital humano que la conforma y el deber orientado a brindar un servicio de calidad que comprenda y satisfaga las necesidades de los contribuyentes.

Como se indicó anteriormente, la relación jurídica tributaria, se basa en la igualdad de derechos y obligaciones de las dos partes que la componen, deudor y el acreedor tributario, las cuales interactúan con el fin de cumplir con una obligación tributaria establecida por ley.

Con relación a la segunda pregunta planteada en el Capítulo I, ante la falta de regulación tributaria ¿La Administración Tributaria se encontraría facultada a determinar y cobrar un mayor impuesto, sancionar conductas u omisiones infractoras, a sabiendas que, la responsabilidad fue producto de una mala orientación de sus funcionarios? A mí parecer no debería, bajo el amparo de mis siguientes propuestas:

- (i) En el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria el reconocimiento y aplicación de los derechos y garantías otorgadas por nuestra Constitución.
- (ii) En el caso particular, del ejercicio de la facultad de determinación de infracciones y sanciones, además, la aplicación supletoria del TUO de la LPAG, a fin de considerar al error por inducción como una eximente de responsabilidad.

Al respecto, es importante indicar que, de acuerdo a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario se reconoce la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho siempre que no se encuentre previsto en el Código u normas tributarias, con la condición que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Mención especial, merece lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, al mencionar que a los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, **se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272**, habilitando y reconociendo, de este modo, su aplicación como norma unificadora y común. (Decreto Legislativo N° 1311, 2016)

Sin perjuicio de lo anterior, también establece dos supuestos en los cuales no sería aplicable la referida aplicación supletoria, siendo estos los previstos en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar ni lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444. En ese sentido, los únicos supuestos excluidos de la aplicación supletoria, estarían enmarcados por dicho dispositivo y que, conforme lo desarrollado líneas adelante, no contravendrían mi propuesta de solución, pues el artículo que sugerimos aplicar se encuentra previsto en el **artículo 257** el cual estaría estrechamente relacionado con los Principios del Procedimiento Administrativo regulados en la **norma IV** de TUO de la LPAG, y no en las situaciones expresamente prohibidas por el Decreto Legislativo N° 1311.

Con ello claro, en las líneas siguientes, se desarrollan los argumentos a efecto de sustentar mis propuestas de solución, a fin de reconocer al contribuyente garantías que permitan excluir de responsabilidad por inducción a error, concluir con los efectos nocivos de una indebida orientación y obtener, así, una decisión justa por parte de la Administración Tributaria.

3.1 Reconocimiento de derechos y garantías constitucionales en el ejercicio de las facultades ejercidas por la Administración

Para estos efectos, debemos recurrir en primer lugar a lo establecido por el artículo 74 de la Constitución, norma que otorga la Potestad Tributaria, la cual deberá ser ejercida con respeto de los principios de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. En ese sentido, al ser un dispositivo constitucional deberá ser observado por todos integrantes y miembros conformantes de los poderes públicos independientemente de las funciones normativas u operativas que realicen. (Artículo 74, Constitución Política del Perú, 1993).

Además, debemos considerar, dos acepciones previstas en los artículos 43 y 45 de nuestra Constitución, las cuales nos ayudarán en nuestra propuesta, siendo el *primero* el reconocimiento de nuestro **Estado** como uno **social**, lo que implicaría a su vez, la existencia que una relación jurídica impregnada de derechos y deberes para ambas partes, y por lo advertido anteriormente, al tener en ella a una Administración rebotante de facultades, no sólo operativas o ejecutoras sino, además, normativas deberá adecuar sus funciones a un actuar que garantice la igualdad y respeto por los derechos del

administrado, que finalmente, es la parte más débil de la relación (Artículos 43 y 45, Constitución Política del Perú, 1993)

Y en refuerzo de la idea anterior, *además*, la exigencia de ejercer el poder del Estado con las **limitaciones y responsabilidades** que la Constitución y las leyes establecen. Conceptos reconocidos por el Tribunal Constitucional, entre otros, en STC N° 0008-2003-AI/TC, STC 004-2004-AI/TC, STC N° 3741-2004-AA/TC, STC N° 0048-2004-PI/TC, STC N° 00047-2004-AI/TC, STC N° 5854-2005-AA/TC, STC N° 4053-2007-PHC/TC.

Dicho en otros términos, el ejercicio de todas las facultades otorgadas a la Administración Tributaria se encuentra limitada por la Constitución, siendo los funcionarios de ésta, en todos sus estamentos, los encargados de garantizar el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos, a nivel operativo deberán brindar al contribuyente la debida asistencia, orientándola de manera correcta, eficiente, clara y precisa, además, brindando la información necesaria y completa para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, creando así una cultura tributaria que logre la ansiada ampliación base fiscal mejorando la calidad del cumplimiento tributario.

Esto nos lleva a concluir que, a pesar de la falta de regulación tributaria, en los casos de inducción a error por parte de la Administración Tributaria, en el ejercicio de cualquiera de las facultades (recaudación, fiscalización y/o verificación y la determinación de infracciones y aplicación de sanciones) y que provocaron algún efecto nocivo al contribuyente deberán ser eximidos de responsabilidad, pues su falta o incumplimiento de obligaciones tributarias fue provocada por la propia Administración Tributaria.

3.2 Aplicación supletoria del TUO de la LPAG en la facultad de determinar infracciones y sanciones

Complementando la propuesta anterior, y tratándose de la facultad de determinar infracciones y aplicar sancionar, considero deberá aplicarse el numeral 1 del artículo 257 del TUO de la LPAG, la cual contempla al “error inducido por la Administración o por disposición administrativa confusa o ilegal” como una eximente de responsabilidad de infracciones (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, 2019).

En ese sentido, como se desarrolló anteriormente, ya que, el Código Tributario, como norma específica, no prevé a la inducción de error por parte de la Administración como causal eximente de responsabilidad, es oportuno remitirnos a la norma general, pues contempla este supuesto.

Un tema importante a mencionar es, que conforme los principios del procedimiento administrativo establecidos en el norma IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG se le otorga al administrado garantías que permiten asegurar, en un procedimiento ya en curso, el respeto por el derecho a obtener una decisión justa, siendo la Administración la encargada de agotar los medios para confirmar los argumentos realizados por el administrado. Así, entre otros, considero como directrices que reforzarían mi propuesta a los siguientes principios:

- Principio de Predictibilidad o legítima confianza, mediante el cual, la autoridad administrativa debe brindar a los administrados información veraz, completa y confiable, de tal manera que el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre su actuar. (Artículo IV, Título Preliminar, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, 2019)

Al respecto, Rebollo Puig, menciona que las actuaciones administrativas que inducen a error al administrado pueden manifestarse en:

Por ejemplo, con el otorgamiento de información equivocada, consultas mal absueltas -como sucede cuando se consulta si se requiere o no autorización o licencia para determinada actividad o sobre la determinación sobre la competencia de la autoridad para emitir la autorización o licencia, por actuaciones reiteradas en similares supuestos, por mandatos confusos o por la mera inactividad de la administración pública. (como se cito en Morón, 2020, p. 520)

Teniendo en consideración lo anterior, la Administración Tributaria es la encargada de otorgar información certera y completa que conlleven, en el ámbito tributario, al adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Asimismo, en cumplimiento de los Principios de Impulso de Oficio y Verdad Material la Administración Tributaria deberá ordenar la realización de actos y adoptar las medidas probatorias necesarias para esclarecer, resolver y motivar

sus decisiones eximiendo de responsabilidad por infracciones inducidas por una indebida orientación tributaria a través de sus canales de atención. (Artículo IV, Título Preliminar, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, 2019)

Considerando que sus funciones no se reducen a recaudar y/o sancionar sino que sus acciones deben permitir que el contribuyente obtenga una decisión producto de una evaluación garantista y acorde a los principios constitucionales.

Finalmente, debe tenerse presente la finalidad de las disposiciones incluidas en Norma III de Título Preliminar del TUO de la LPAG, la cual establece que “la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico general”. (Artículo III, Título Preliminar, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, 2019)

En suma, la Administración Tributaria, en el ejercicio de todas sus facultades deberá considerar en sus decisiones las garantías y los principios reconocidos en la Constitución y en el TUO de la LPAG y no remitirse únicamente al Código Tributario, puesto que esta norma no regularía, en el caso específico, a la inducción a error por parte de la Administración Tributaria como eximente de responsabilidad.

CONCLUSIONES

- La relación jurídica tributaria existente entre la Administración tributaria y el administrado, consiste en un vínculo basado en la igualdad. Principio advertido en la estructura normativa de nuestro Código Tributario al reconocer a la orientación tributaria como deber de la Administración Tributaria y derecho del contribuyente (administrado).
- La Potestad Tributaria, reconocida en el artículo 74 de la Constitución Política, se encuentra limitada por garantías y principios constitucionales, tales como la igualdad y el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Los parámetros establecidos son vinculantes a todos funcionarios sean operativos, ejecutores o normativos. Pues estas, al ser constitucionales, priman sobre todo el sistema jurídico.
- Las necesidades recaudatorias no deben primar sobre el interés público, garantía que se encuentra orientada al beneficio de todos, siendo este, además, el límite a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. Entendiendo a la función de fiscalización, como los conjuntos de actuaciones encaminados a realizar un examen de los hechos e información tributaria que permita determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y no una mera verificación de libros y declaraciones.
- De la revisión de los casos evaluados ante el Tribunal Fiscal, se evidenciaron vulneraciones y perjuicios causados por la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus diferentes facultades, es importante recalcar que la entidad tiene como deber el brindar una debida orientación y asistencia en todas las funciones realizadas por la administración, garantizando un actuar diligente y respetuoso de los derechos del administrado.
- A nivel del Tribunal Constitucional y reconocida doctrina nacional se encontraron resoluciones y opiniones que reconocen que la inducción a error generada por la Administración proviene incluso por la información equivocada e imprecisa en la web de la entidad, consultas mal absueltas cuyos efectos podrían generar interpretaciones erradas de la norma. Más aún, si consideramos la complejidad y volatilidad de las normas tributarias.

- El Código Tributario, no regula de manera taxativa a la inducción a error como eximente de responsabilidad, siendo necesaria la aplicación supletoria establecida en la Norma IX del Código Tributario. En ese sentido, nuestras propuestas se encuentran encaminadas a:
 - (i) En el caso, de todas las facultades ejercidas por la Administración Tributaria la aplicación de principios y garantías constitucionales basadas en el interés público; y,
 - (ii) En el caso específico de la facultad de determinar infracciones y sanciones, además, el reconocimiento y aplicación supletoria del numeral 1 del artículo 257 del TUO de la LPAG.
- El Decreto Legislativo 1311, reconoce la aplicación supletoria de la Ley 27444, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272, estableciendo únicamente dos supuestos de exclusión: los numerales 1 y 2 de la norma II y el artículo 230 de la referida Ley, los cuales no se incluirían en mis propuestas de solución.

REFERENCIAS

- Decreto Legislativo N° 1311, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 30 de diciembre de 2016.
- Decreto Supremo N° 004-2019-JUS que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 25 de enero de 2019
- Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 22 de junio de 2013.
- Arias Minaya, L. (2021). *Política fiscal y tributaria frente a la pandemia global del coronavirus*. INDE CONSULTORES.
https://www.cies.org.pe/sites/default/files/investigaciones/4_dp_politica_fiscal_tributaria.pdf
- Donayre Lobo, G. (2012). *La consulta tributaria vinculante: ¿un derecho de los deudores tributarios? Defensoría del contribuyente y Usuario Aduanero. Ministerio de Economía y Finanzas, Reflexiones sobre los procedimientos tributarios aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados* Palestra Editores S.A.C.
- Gamba Valega, C. (2012). *Derechos y garantías de los contribuyentes. Aspectos constitucionales. Defensoría del contribuyente y Usuario Aduanero. Ministerio de Economía y Finanzas, Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Palestra Editores S.A.C.
- Hernández Berrenguel, L. (2000). Necesidad de cambios sustanciales en el Código Tributario. *THEMIS Revista de Derecho*, 41.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11647>
- Iannacone Silva, F. E. (2020). *Reforma del Principio de Inmutabilidad de los Actos Administrativos Tributarios. Hacia una nueva dimensión del Derecho Tributario Peruano* [Tesis para optar el Grado Académico de Doctor en Derecho]. Repositorio Institucional de la Universidad San Martín de Porres
https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/6408/iannacone_sfe.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- Moron Urbina, J. C. (2020). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (15ª ed., Vol. I). Gaceta Jurídica S.A.
- Muñoz-Najar Bustamante, M., & Soria Aguilar, A. (2000). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. *Derecho y Sociedad*, 14. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>

Neyra Cruz, C. A. (2018). Las condiciones eximentes de responsabilidad administrativa en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General y su incidencia en la legislación ambiental. *Derecho PUCP*, 80. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201801.009>

