

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



INCIDENCIA TRIBUTARIA DE LA MICROFORMA DIGITAL COMO MEDIO DE SUSTENTO DE LA FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES DE COSTO Y GASTO EN UN ENTORNO DE FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA

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

Alfredo Javier Espinoza Céspedes

Código 19930279

Asesor

Mónica Byrne Santa María

Lima – Perú

Abril de 2022

**TAX IMPACT OF THE DIGITAL
MICROFORM AS A MEANS OF
SUPPORTING THE RELIABILITY OF COST
AND EXPENSE TRANSACTIONS IN AN
ELECTRONIC AUDIT ENVIRONMENT**

UNIVERSIDAD DE
MEXICO
SCIENTIA ET PRAXIS
MCMLXII

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	v
ABSTRACT.....	vi
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA MICROFORMA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	3
1.1 La microforma digital en un ámbito de fe pública en un contexto tributario.....	3
1.2 El código tributario y la conservación física de documentos.....	7
1.3 El código tributario y la conservación digital de documentos	11
1.4 El fedatario informático en el medio tributario	15
1.5 El firmado de la microforma digital para su aplicación con efectos tributarios.	20
1.6 Los criterios de SUNAT respecto de los archivos y microformas digitales.	21
CAPITULO II: LA FEHACIENCIA Y CAUSALIDAD EN LAS OPERACIONES DE COSTO Y GASTO EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO A LA RENTA.	24
2.1 La Fehaciencia del costo y gasto en el impuesto a la renta.....	24
2.2 Diferencias entre fehaciencia y causalidad en el impuesto a la renta.....	29
2.3 La prueba documental en materia procesal civil.....	30
2.4 La prueba documental en materia administrativa.....	34
2.5 Análisis de constitucionalidad de la Ley 28186.....	37
2.6 Análisis de barrera burocrática de la ley 28186	49
CAPITULO III: LA FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA, EL EXPEDIENTE ELECTRONICO DE FISCALIZACIÓN Y LA SUSTENTACIÓN DE LA FEHACIENCIA DEL COSTO Y GASTO DE LAS OPERACIONES ELECTRÓNICAS EN EL MARCO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	511
3.1 Fiscalización Electrónica.....	511
3.2 El Sistema integrado del expediente virtual	522
3.3 Mesa de partes virtual.....	566
3.4 Uso del documento electrónico en la región.	577
CONCLUSIONES	633
RECOMENDACIONES	655
REFERENCIAS.....	666

RESUMEN

La investigación está centrada en la problemática relativa a la pérdida del costo o gasto por falta de sustentación fehaciente en una operación tributaria. Ello debido al desincentivo generada por la Ley 28186 en el uso de la microforma. Para lo cual se analizó las definiciones detalladas en el decreto legislativo 681 vinculadas a la microforma, microarchivo, entre otras definiciones. Se analiza lo pronunciado por el tribunal fiscal con referencia a la sustentación fehaciente de una operación tributaria y se analiza lo previsto por institución encargada de administrar los tributos respecto del uso de las microformas y la conservación de los documentos.

Respecto de la ley 28186 se analizó la posible vulneración constitucional y la posible barrera burocrática. concluyéndose que no calificaba de inconstitucional ni de barrera burocrática. Asimismo, se detalla los efectos generados en el uso de la microforma y la conservación de los documentos fuente en forma paralela de acuerdo con lo establecido en la Ley 28186 y los efectos en el no uso de la microforma. Concluyéndose que el no uso de la microforma podría generar mayores costos de cumplimiento tributario, originada en la pérdida del costo o gasto, al no poder sustentar fehacientemente una operación tributaria por falta de ubicación oportuna de los documentos de sustentación.

Finalmente se plantean la necesidad de dejar sin efecto lo dispuesto por el Art. 1 de la ley 28186 y modificar la resolución de superintendencia 084 del 2016.

Palabras clave: Microforma, fehaciencia, costo, gasto, impuesto a la renta.

ABSTRACT

The research is focused on the problem related to the loss of the cost or expense due to the lack of reliable support in a tax operation. This is due to the disincentive generated by Law 28186 in the use of the microform. For this purpose, the definitions detailed in Legislative Decree 681 related to the microform, microfile, among other definitions, were analyzed. The pronouncements of the tax court with reference to the reliable support of a tax operation are analyzed, as well as those provided by the institution in charge of administering taxes with respect to the use of microforms and the conservation of documents.

Regarding Law 28186, the possible constitutional violation and the possible bureaucratic barrier were analyzed, concluding that it did not qualify as unconstitutional or as a bureaucratic barrier. Likewise, the effects generated in the use of the microform and the conservation of the source documents in parallel in accordance with the provisions of Law 28186 and the effects on the non-use of the microform are detailed. It was concluded that the non-use of the microform could generate higher tax compliance costs, due to the loss of the cost or expense, as it is not possible to reliably support a tax operation due to the lack of timely location of the supporting documents.

Finally, the need to leave without effect the provisions of Art. 1 of Law 28186 and modify the superintendence resolution 084 of 2016 is raised.

Keyword: Microform, supportinf, cost, expense, income tax.

INTRODUCCIÓN

La investigación titulada “Incidencia Tributaria de la Microforma Digital como medio de sustento de la fehaciencia de las operaciones de costo y gasto en un entorno de fiscalización electrónica” tiene por finalidad analizar la importancia de la microforma como documento de prueba fehaciente, el cual tiene como origen la fe pública brindada por un fedatario juramentado conforme lo previsto por el Decreto Legislativo N.º681 (Dec. Leg. N° 681), conocido en nuestro medio como fedatario informático.

Asimismo, se analizarán las deficiencias normativas que vulneran la simplificación administrativa, procedimientos administrativos vinculadas a la vulneración de la esencia de la microforma como medio de conservación de los documentos y como las normas señaladas pueden constituir una barrera que afecta el mundo empresarial que pretende fortalecer y hacer más eficiente.

También se desarrollará la importancia de la prueba, las falencias del expediente electrónico de fiscalización en cuanto a la documentación que contiene y que es presentado por el contribuyente en un medio físico; también se estudia cómo la microforma puede contribuir a garantizar el debido procedimiento y la fe pública respecto de la documentación que se adjunta al expediente electrónico de fiscalización. Contribuyendo a que las pruebas presentadas a través del medio físico y subidas al expediente de fiscalización por un funcionario de la administración tributarias garanticen que realmente corresponden a lo originalmente presentado por el contribuyente y no pueda posteriormente ser cuestionadas en un procedimiento administrativo de reclamación o apelación, ni ante un procedimiento judicial.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el contribuyente tiene la posibilidad de presentar documentación por la mesa de partes virtual, la cual establece una temporalidad en relación con la forma como deben presentarse los documentos originales; en tal sentido, es una realidad que la microforma contribuye a garantizar que la documentación presentada por dicha plataforma y subida al expediente electrónico de fiscalización es realmente la misma información (sin adulteración) que la presentada a nivel de la plataforma implementada como mesa de partes virtual.

Además, se efectuará un análisis de la realidad de otros países respecto del avance de la fiscalización electrónica, la obtención de información por medios electrónicos y la forma como se viene trabajando en la conservación de los documentos físicos a través de medios informáticos.

Finalmente se propondrá propuestas normativas que contribuyan a garantizar la calidad de la prueba y que permitan la reducción de los costos administrativos del contribuyente vinculados a la conservación física de documentos.



CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA MICROFORMA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1.1 La microforma digital en un ámbito de fe pública en un contexto tributario

En un contexto tecnológico y en el ámbito de modernidad, tanto la sociedad como el Estado requieren de elementos que otorguen una real seguridad jurídica a las actividades en contextos tributarios, uno de los elementos esenciales que surge en dicho ámbito es la microforma digital, que es un elemento tecnológico creado por el sistema legal peruano para ir dejando paulatinamente el uso del papel y permitir que el Perú ingrese rápidamente al mundo de la informatización y digitalización con valor legal en medio de una configuración de fe pública.

La microforma digital aparece por primera vez en el marco legal peruano desde el 14 de octubre del año 1991, fecha en que se aprobó el Dec. Leg. N.º 681, oportunidad importante que llegó a lograr un alto nivel para la modernización de las actividades empresariales en nuestro país, por cuanto se buscó otorgar un ámbito regulatorio directo para la aplicación, en un contexto de usabilidad, de diversos mecanismos tecnológicos que permitieran el avance de los sistemas archivísticos y documentales tanto físicos como electrónicos.

Decreto Legislativo N.º 681 fue el fruto de facultades legislativas otorgadas al poder ejecutivo en el año 1991 en busca del desarrollo de un contexto inversor privado que permita que los diversos sistemas empresariales logren crecimiento y posicionamiento mediante el uso de la tecnología en sus diversos ámbitos de influencia por la existencia de “las condiciones necesarias para el desarrollo de [esta] en los diversos sectores productivos” (Decreto Legislativo N.º 681, 1991), todo ello con la finalidad de lograr entornos productivos de conservación documental de alto rendimiento y de calidad superior, que eviten la destrucción del soporte papel, siempre con problemas de seguridad en los archivos físicos.

Por la falta de inversiones en la década de los noventa, la norma bajo análisis buscó dar las facilidades empresariales para que mediante la utilización de mecanismos tecnológicos aplicables a los sistemas de archivos físicos y electrónicos se logre la

generación de un adecuado mecanismo que diera las condiciones jurídicas adecuadas para la dación de valor jurídico a los conglomerados de papel que requerían ser convertidos a documentos electrónicos mediante la implementación del sistema de microformas digitales mediante las técnicas certificadas de micrograbación, acreditadas por aquella época por ITINTEC, luego por INDECOPI y ahora por Instituto de la Calidad - INACAL.

Luego de la certificación institucional antes referida, se implementó el concepto de plataforma para la creación de microformas, según diversos cambios instituidos por la Ley 26612, esta nueva institución jurídica se entiende aplicable a los procesos de digitalización tanto para la implementación de documentos digitales generados desde los originales en papel y además para aquellos documentos digitales no generados en líneas certificadas para su conversión a microformas digitales con valor legal por su generación en un ámbito de fe pública en un medio de valor legal al estar a cargo de un fedatario juramentado.

De acuerdo con los mecanismo implementados a nivel de la Ley 26612 aprobada el año 1996, se plantearon los mecanismos legales que permitieron modificar el Decreto Legislativo N.º 681; a partir de este nuevo avance normativo, se entiende con claridad el concepto de microforma digital, el cual de acuerdo con lo previsto en su artículo 1, es toda imagen desarrollada bajo parámetros exigentes de calidad a partir de un determinado documento que cuenta con mecanismos validados de fe pública y valor legal, que permite realizar acciones tecnológicas eficientes a nivel de todo tipo de proceso, generando mecanismos de compactación en un marco de absoluta digitalización de elementos tanto tangibles como no tangibles; lo importante es contar con el mecanismo portador que genere el principio del equivalente funcional para efectos que lo almacenado pueda recuperarse en forma idónea para su posterior análisis con el uso de elementos para su visionado posterior y su futura reproducción, independiente de la tecnología utilizada, en ámbitos directamente similares o iguales al medio originalmente utilizado; con la última actualización normativa encontramos que también se debe entender como microforma los resultados generados a partir del uso de la informática y la telemática que estén elaborados de acuerdo a las exigencias normativas nacionales (Ley 26612, 1996, artículo 1).

La norma que analizamos, es muy importante porque incorpora al Derecho peruano una conceptualización clara de lo que es una microforma, las misma que se plantea como una imagen especial que cumple ciertas características como la reducción,

la condensación, la compactación o la digitalización de los elementos materiales que son puestos a disposición del fedatario juramentado, denominado a nivel de los centros empresariales como fedatario informático, nombre que también se viene aplicando a nivel del Estado, situación que requiere una reforma sobre el particular para consolidar la denominación del dador de fe pública en medios electrónicos (Mendoza Antonioli, 2016).

La trascendencia de la microforma es que permite una pertinente conservación documental para el resguardo, en el tiempo, de los grandes almacenes de papeles que sirven de sustento tributario para los contribuyentes y además de los elementos probatorios para los procesos de fiscalización tributaria en el contexto previsto por la Superintendencia de Administración Tributaria -SUNAT, donde cada contribuyente tiene la obligación de realizar la exhibición documental, la misma que al constar en microformas cuentan con sistemas de recuperación, verificación y visionado de los documentos tributarios, en papel u otro soporte, contenidos en dichos documentos electrónicos o digitales denominados microformas.

Como se puede apreciar con la Ley 26612 (1996) se modernizó el sistema de microformas digitales en el Perú, al darles una aplicación mucho más amplia al generarse un entorno tecnológico que facilite el desarrollo de microformas en ámbitos “informáticos o telemáticos en computadoras o medios similares” (sección microforma, artículo 1) donde los componentes de hardware y software juegan un rol fundamental, pero además de ello, se aprecia una redacción abierta que permitirá en un futuro ir incorporando nuevos mecanismos derivados del avance técnico para mejorar la producción de las microformas al servicio de la sociedad y la tributación.

Con la finalidad de lograr copias exactas de la microforma, el sistema jurídico ha creado el concepto de Microduplicado entendido como toda “reproducción exacta del elemento original que contiene microformas, efectuada sobre un soporte material idóneo similar, en el mismo o similar formato, configuración y capacidad de almacenamiento; y con efectos equivalentes” (Ley 26612, 1996, sección Microduplicado, artículo 1). Siendo la característica más importante de la figura analizada, el hecho de contar con la característica de exactitud respecto a los documentos en formato papel o digital que se proceden a digitalizar con valor legal a nivel de fe pública y con el valor legal que le otorga la norma procesal civil, debiendo cumplirse en forma obligatoria con el mismo formato del documento original, para tal efecto debe asegurarse que se logre su

configuración de forma adecuada para evitar inconvenientes posteriores que impidan la recuperación rápida y segura de los originales digitalizados.

Los conceptos de microforma y microduplicado, al surgir en ámbitos de alta seguridad tecnológica, tiene como elemento base de desarrollo los procesos de micrograbación, los mismos que a la luz de la base legal estudiada es definido como el ámbito tecnológico que permite la obtención de “microformas, a partir de los documentos originales en papel o material similar; o bien directamente de los medios o soportes electromagnéticos, digitales u otros en que se almacena información producida por computador u ordenador.” (Ley 26612, 1996, sección micrograbación, artículo 1). En dicho contexto, deben cumplirse las normas de Calidad exigidas por el Instituto de la Calidad -INACAL y las Normas Técnicas Peruanas de Micrograbación -NTP.

Una vez que se cumplieron todos los pasos para la elaboración de las microformas y sus microduplicados se requiere buscar un lugar donde almacenarlas para impedir que se puedan extraviarse, hurtarse o robarse; es decir, que se requiere construir un lugar seguro a prueba de incendios, inundaciones y sismos; hoy en día para efectos de su gestión documental los microduplicados pueden ser subidos y almacenados en la nube con las respectivas medidas de seguridad tanto físicas como digitales, en vista que siempre se contará con una microforma en su correspondiente microarchivo (Sendón-Varela, 2021).

Ese ámbito físico que permite el almacenamiento de microformas es conceptualizado por el Derecho peruano como microarchivo, y se entiende a este como todo medio “ordenado, codificado y sistematizado de los elementos materiales de soporte o almacenamiento portadores de microformas grabados, provisto de sistemas de índice y medios de recuperación que permiten encontrar, examinar visualmente y reproducir en copias exactas los documentos almacenados como microformas.” (Decreto Legislativo N.º 681, 1991, sección de microarchivo, artículo 1)

El microarchivo requieren mucho orden para que realmente permita encontrar los documentos electrónicos tributarios con la importancia que la ley garantiza, a nivel de una real valoración jurídica que el Derecho le otorga a nivel de contextos de fe pública, hecho que permite el desarrollo de la pertinente codificación que impida que los documentos se confundan o se extravíen en el mundo del ciberespacio. Llegando a exigirse adicionalmente a todo lo dicho, el uso de adecuados mecanismos de

sistematización mediante la configuración de tesauros, índices u otros medios para lograr en el más corto plazo encontrar cada uno de los documentos tributarios convertidos a microformas de acuerdo con lo previsto en la norma sobre el particular (Perafán, 2021).

En ese sentido, debemos ser claros en indicar que el Decreto Legislativo N.º 681 (1991), según lo previsto en su artículo segundo, define claramente los “los efectos legales y el mérito probatorio de las microformas, de las copias fieles autenticadas de ellas y de sus microduplicados, siempre que en su preparación se cumplan los requisitos prescritos” (artículo 2) en el acotado Decreto, por ser una norma que está alineada en todo momento con criterios de calidad.

Por todos los diseños de seguridad exigidos en la norma matriz sobre la producción de microformas consideramos que la microforma en un contexto de digitalización presenta plena aplicación en medios generados a nivel de fe pública en un entorno tributario. Y además consideramos que su utilización en el tiempo será de mucha importancia para seguir con los mecanismos que permiten modernizar el sustento de las operaciones tributarias y, sobre todo, de los archivos particulares de los contribuyentes, situación que generará un plus a las actividades de fiscalización tributaria realizada por la SUNAT en todo el país (Oliver Cuello, 2021).

Lo antes analizado tiene plena aplicación en los tiempo actuales, que venimos viviendo en un contexto de pandemia generada por el COVID-19, donde la fiscalización tributaria se viene desarrollando en forma remota y en un entorno de fiscalización electrónica, donde el sustento fehaciente de las operaciones tributarias debe acreditarse en el medio digital, donde el contribuyente tiene que cumplir con presentar y adjuntar la documentación directamente al expediente electrónico sin necesidad de presentar el documento físico, lo que genera problemas de contrastación con la realidad y además desconfianza por no haber participado fedatario juramentado alguno en dicho proceso. (Álvarez Rodríguez, 2019)

1.2 El código tributario y la conservación física de documentos

En el ámbito fiscal el código tributario tiene diversas exigencias sobre el contexto documental que, tanto el contribuyente como el auditor tributario deben manejar con sumo cuidado, cautela y responsabilidad, por ejemplo, en el marco de la norma cuarta de la parte Preliminar, relativo al Texto Único Ordenado -TUO- del Código Tributario,

vigente a nivel del Perú por disposición del D.S. N° 133-2013-EF, reglamentación que llamaremos TUO.

La referida norma, al estar vinculada al conjunto reglamentario para efectos tanto a nivel del mecanismo de exoneración como en el ámbito generado para incentivar o beneficiar tributariamente a quienes corresponda, para tal efecto se exige expresamente que para aprobar su otorgamiento a nivel de beneficios económicos estos deben estar expresamente “sustentado[s] por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos.” (D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

Debiendo resaltarse que tales exigencias se derivan de los propios atributos que son inherentes a la medida exigida, ello en vista a que por su naturaleza tienen la particularidad de ser concurrentes; situación que está íntimamente vinculada con la fehaciencia que venimos estudiando en la presente investigación.

Es importante resaltar el Art. veintitrés del TUO del Código Tributario al permitir a la administración tributaria regular los diversos aspectos vinculados con el tratamiento documental distinto al derivado de documentos públicos inclusive el recojo de copias o su posterior envío por medios electrónicos o similares.

Por otro lado, el Artículo 56 del TUO del Código Tributario a nivel del ámbito de las operaciones del contribuyente, la administración tributaria está facultada para aplicar diversas medidas cautelares, previa a cualquier solicitud o requerimiento, cuando se presenten casos de documentación falsa, no cumplir con el proceso de exhibición tanto de libros, como de registros y sobre todo por la falta de exhibición y posterior presentación de los documentos directamente relacionados con la contabilidad, las obligaciones tributarias y sobre todo directamente vinculado con situaciones relativas a la generación de obligaciones tributarias.

No menos importante es el tema documental, por ejemplo, cuando se trata del tiempo para fiscalizar, el mismo que se computará a partir que se cumpla con la entrega de todos los documentos o informaciones disponibles en función al ejercicio de la potestad de requerir los actuados documentales en un contexto de fiscalización definitiva. (art. 61, TUO). En este contexto los documentos pueden ser digitales o en papel. En el referido supuesto durante el proceso de fiscalización los plazos son fundamentales y si no existiera un adecuado manejo documental se perjudicarían los plazos y con ello la

oportunidad de los contribuyentes de levantar las observaciones de los auditores tributarios. Situación que puede ser rápidamente cumplida al utilizar el sistema de microformas.

A nivel del contexto de los poderes para fiscalizar otorgados a la SUNAT los documentos juegan un rol fundamental tanto desde la perspectiva del contribuyente como de la administración, por cuanto con ello se puede cumplir lo indicado a nivel del Art. 62 del TUO, en el sentido de poder utilizar la documentación para generar el correspondiente sustento contable por parte del contribuyente y además lograr generar un entorno relacional respecto de las respectivas obligaciones tributarias, al mismo tiempo se llega a un manejo documental que nos permite acreditar hechos vinculados con la hipótesis de incidencia tributaria en un contexto obligacional en materia fiscal.

Sobre el particular debemos tener en cuenta el caso de las personas que no se les exige llevar contabilidad, así como aquellas acciones vinculadas con el ámbito obligacional tributario inclusive aquellas relacionadas con el contexto técnico y tecnológico referidas al software y sus correspondientes algoritmos disponibles en el código fuente. Lo antes señalado también se vincula con las exigencias a las que se encuentran sometidos los terceros en un contexto de generación de obligaciones tributarias.

El manejo y tratamiento documental también es importante en un ámbito de presunciones relativas a un marco de evasión tributaria, en dicho contexto la administración tributaria está facultada para proceder con las incautaciones que sean necesarias a fin de esclarecer las situaciones circunstanciales que rodean el caso bajo análisis. Al respecto es fundamental señalar que la correspondiente documentación que tenga relación directa con las denuncias efectuadas no podrá devolverse. Debe tenerse en cuenta que si el contribuyente no recoge su documentación se activa un protocolo para que la administración conserve la respectiva documentación por cinco (05) años según lo señalado en el Art. 61° del Código Tributario. Situación que a todas luces genera un sobre costo en almacenamiento para la administración tributaria, de ahí la importancia de trabajar en ámbitos seguros y certificados para el desarrollo de microformas que permitirán lograr importantes ahorros al no tener que guardarse con los originales en soporte papel en almacenes físicos por haber logrado su conversión a microformas las mismas que sustituyen los documentos originales según lo señalado en el ámbito del Art. 8 del Dec. Leg. N.° 681.

Debe tenerse en cuenta que el Art. sesenta y dos del Código Tributario también da facultades a la SUNAT para que se pueda utilizar todo tipo de documentación que le permita dar cumplimiento a sus importantes funciones de fiscalización inclusive a partir de la forma de conservación, archivamiento y almacenamiento de estos para su posterior consulta, exigencia que se cumplen a cabalidad con la implementación de las microformas y los microarchivos. Situación que es ampliada con el Artículo 62-A que plantea que no se otorga conformidad por información parcial la misma que se entiende no recibida conforme y, por lo tanto, se presume su falta de entrega en el plazo correspondiente; situación que puede ser cumplida con la presencia del fedatario juramentado y el uso de la microforma.

Para efectos del Artículo 62-B del TUO, vinculada con la fiscalización parcialmente electrónica ordena que el contribuyente sustente las observaciones planteadas por la administración tributaria, y a su vez tiene la obligación expresa de sustentar documentalmente toda observación que pueda surgir durante la intervención de los auditores en materia tributaria vinculados con la administración. Es así que, se aprecia una presencia permanente del espectro documental, a partir del cual el contribuyente tiene que hacer un esfuerzo considerable para lograr una adecuada gestión documental la misma que incluye el archivo de elementos materiales o inmateriales según sea el caso, siempre dentro del plazo que corresponda.

De lo analizado se aprecia la importancia de llevar un adecuado inventario documental, el mismo que al ser convertido al sistema de microformas tiene un potencial muy grande para lograr un adecuado nivel de cumplimiento tributario por las características inherentes a sus sistemas visores, mecanismos de gestión documental y sobre todo a nivel de la seguridad informática requerida. (Art. 69.3, TUO).

También consideramos fundamental que la administración tributaria se encuentra en la obligación, en el marco de actuaciones o procedimientos tributarios, de permitir el almacenamiento, archivo y conservación documental en el marco de la aplicación del expediente digital o electrónico (artículo 86-A, TUO).

Como se puede apreciar claramente la administración tiene que trabajar con documentos físicos y electrónicos, sean estos proveniente de los contribuyentes o de la misma administración, surgiendo en dicho contexto la necesidad de contar con el sistema de microformas aplicables al mundo tributario para lograr fehaciencia y seguridad

jurídica, seguridad tributaria, seguridad tecnológica y sobre todo seguridad en las organizaciones.

1.3 El Código Tributario y la conservación digital de documentos

El Código Tributario vigente a través su TUO a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en adelante TUO del Código Tributario representa la norma pionera para efectos de incorporar el ámbito tecnológico para la conservación documental, es así que se permite el uso de las microformas, en tal sentido, los contribuyentes o terceros al utilizar los medios tecnológicos están obligados a:

- a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, debiendo suministrar a la Administración Tributaria los instrumentos materiales a este efecto, los que les serán restituidos a la conclusión de la fiscalización o verificación.

En caso el deudor tributario no cuente con los elementos necesarios para proporcionar la copia antes mencionada la Administración Tributaria, previa autorización del sujeto fiscalizado, podrá hacer uso de los equipos informáticos, programas y utilitarios que estime convenientes para dicho fin (Literal a) del numeral 2, del Art. 62, TUO Código Tributario).

También es importante el literal c) del numeral 2 al exigir a los contribuyentes “El uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación”.

La Administración Tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos u otros medios de almacenamiento de información. Asimismo, señalará los datos que obligatoriamente deberán registrarse, la información inicial por parte de los deudores tributarios y terceros, así como la forma y plazos en que deberán cumplirse las obligaciones dispuestas en este numeral. (numeral 2, del Art. 62, TUO Código Tributario)

Es de resaltar lo previsto en el numeral 8) del Artículo 63 del TUO, en el sentido que tiene aplicación el sistema relativo a la determinación por base presunta cuando:

El deudor tributario omite llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros. (numeral 8 del Artículo 63° del TUO del código tributario)

Por otro lado, en el marco del numeral 4) del artículo 87 del TUO del código tributario exige y obliga necesariamente a los administrados que lleven:

Los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes. (numeral 4 del artículo 87 del TUO del código tributario)

Adicionalmente a lo señalado, en el 3er párrafo del literal b) del artículo 87, TUO del Código Tributario se exige al contribuyente el señalamiento a la SUNAT del “(...) lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad”.

En el marco relativo a las diversas infracciones a las que se encuentra sujeto el contribuyente en el contexto de las exigencias relativa a la utilización tanto a nivel de libros, informes, registros o diversos elementos probatorios en general, debemos tener presente que el numeral 8) de Art. 175 del TUO del Código Tributario refiere: “no conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizada en sus

aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos”.

El numeral 9) de Art. 175 del TUO plantea que se cometen infracciones al respecto por no “comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.”

Lo antes señalado debe tenerse en cuenta para realizar la concordancia con lo dispuesto respecto a la exigencia y sanción por infracciones relacionadas con facilitar el control de la administración el:

No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información. (numeral 3, Artículo 177, TUO código tributario).

[Adicionalmente, es importante evaluar el hecho de] ... [n]o permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación. (numeral 11, Artículo 177, TUO código tributario).

Por otro lado, la 6ta. Disposición Final del TUO, Código Tributario, plantea la correspondiente autorización para que la “administración Tributaria y [el] Tribunal Fiscal [puedan] sustituir su archivo físico de documentos permanentes y temporales por un archivo en medios de almacenamiento óptico, microformas o microarchivos o cualquier otro medio que permita su conservación idónea.”

Al respecto debe tenerse en cuenta que el hecho de no “comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.” (1ra. Disposición Complementaria Modificatoria del Dec. Leg. N.º 1372). Tal situación se sanciona con multa ascendente al 30% cuyo cálculo está en función a la Unidad Impositiva Tributaria.

Por otro lado, no menos importante es la sanción que recae en el contribuyente por:

No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final , cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información. [Generándose una afectación al Contribuyente por concepto de multa ascendente al 0.3% de los Ingresos Netos] (1ra. Disposición Complementaria Modificatoria, Decreto Legislativo N.º 1372, 2018).

Lo antes señalado, representan claros ejemplos, que nos permite analizar, conocer y determinar la importancia que otorga el Código Tributario al uso de las microformas en el ámbito de fiscalización y auditoría de tributos, por ser un mecanismo jurídico tecnológico con alto valor público, situación que favorece los procesos inherentes al quehacer de la administración tributaria, logrando reducción de costos de almacenamiento, rapidez en los procesos de fiscalización y la generación de una intervención tributaria oportuna y eficiente para lograr un cabal acatamiento del marco jurídico de carácter tributario.

En ese sentido, el Código Tributario y su TUO son pioneros en la aplicación de la figura jurídica de la microforma en sus ámbitos de fiscalización tributaria en nuestro país; para tal efecto el espacio de investigación y análisis de tema es fundamental para mejorar la atención al contribuyentes y para ampliar la base tributaria por cuanto el cruce

de información es más rápido para detectar facturas falsas lográndose altos estándares de fehaciencia para el logro de los objetivos estructurales de la administración.

1.4 El fedatario informático en el medio tributario

Al haberse determinado la aplicación de la microforma en el ámbito tributario, entonces podemos señalar que la participación del fedatario juramentado está garantizada profesional y técnicamente por el Dec. Leg. N.º 681, regulación que logro su modificación a partir de lo señalado en la Ley 26612, en ese orden de ideas los fedatario juramentados pueden ejercer su desarrollo profesional en contextos públicos como privados, para efectos del primer caso estarán prestando servicios en notarias, en el segundo caso lo harán en forma independiente y sin subordinación, por lo que no pueden ser dependiente de la administración tributaria ni estar su planilla, situación que otorga un importante nivel de seguridad al no estar expuesto el sistema de la microforma a la autoridad de turno.

Luego de la puesta en marcha del Dec. Leg. N.º 681, el campo de acción a nivel de la institución del Fedatario Juramentado se amplió al Estado, en vista que se le autorizó a prestar sus servicios profesionales sin ningún tipo de restricción, siempre y cuando, pueda demostrar que no se encuentra afectado por alguna causal de impedimento.

Por ejemplo, el fedatario juramentado no puede estar laborando en la institución pública donde prestará sus servicios profesionales, por lo tanto, tampoco puede estar inscrito en una planilla en una institución pública, debido a que en todo momento está obligado a ser independiente respecto a quien lo contrata, por lo tanto, no debe estar bajo subordinación.

El fedatario informático como profesional facultado para generar diversas acciones que permiten el otorgamiento de fe pública, está capacitado para actuar en diversos procesos de conversión de documentos, sean que estos se encuentren en papel o en soporte digital, para luego de su tratamiento en una plataforma certificada de microformas, con autorización del Instituto de la Calidad – INACAL y supervisado por una institución certificadora como consecuencia del proceso de delegación de INACAL, el resultado de todo ese mecanismo, es decir la microforma, será ingresada a un microarchivo, el mismo que en argot empresarial se le conoce como la bóveda del almacenamiento de microformas.

En cuanto a los microduplicados, al representar la reproducción con 100% de exactitud respecto de la microforma estos, están en la capacidad, de acuerdo con el interés y necesidades tanto de los usuarios como de los fedatarios juramentados, puede ser ingresados a un sistema de gestión documental, de ocurrir algún incidente las copias están resguardadas bajo sistema de doble llave en los microarchivos. En ese sentido, una de las bondades de los microarchivos es que al estar fuera de línea no pueden ser hackeados, ni crackeados.

Para ser fedatario informático se requiere ser abogado con más de cinco años de experiencia, la misma que debe estar debidamente documentada; el futuro representante de la fe pública debe estudiar en un Colegio de Abogados del Perú, luego se procede a realizar juramento frente al Presidente de la Corte Superior de Justicia de la localidad donde estudió, solo después de tal situación está en capacidad de ser registrado ante el Registro Nacional de Fedatarios Juramentados que se encuentran adscrito ante el MINJUS, con mecanismos de consulta en la siguiente dirección: <https://fedatario.minjus.gob.pe/fedatario/public/consulta/registro/registroMain.xhtml>.

Entre los Cursos que debe aprender el Fedatario Informático, los mismos que se encuentran bajo supervisión y autorización del Ministerio de Justicia, al tratarse de Abogados que estarán en capacidad de otorgar fe pública al proceso de conversión de microformas en un marco específico de calidad, de acuerdo con el Decreto Supremo 009-92-JUS, modificado por D.S. 010-2019-JUS, deben cumplir lo siguiente:

6.3 El programa de especialización y capacitación para obtener el diploma o certificado de idoneidad técnica, debe tener la siguiente duración y contenido:

1. Cuando se trate de abogados: Como mínimo 150 horas lectivas por un periodo no mayor de un semestre académico; es decir, quince semanas, siendo programadas un mínimo de 90 horas teóricas y 60 horas prácticas las cuales deben referirse, entre otros aspectos, al proceso de micrograbación. Asimismo, necesariamente deben contener los siguientes cursos: Derecho Informático, Informática Jurídica aplicada a Fedatarios, Ética informática, Firma Digital, Normas Técnicas Peruanas sobre Micrograbación, Archivística Digital, Fe Pública Informática, Seminario de investigación aplicada con sustentación de trabajo final. (Decreto Supremo N.º 009-92-JUS, 1992, artículo 6).

2. Cuando se trata de notarios: Como mínimo 75 horas lectivas por un periodo no mayor de medio semestre académico; es decir, ocho semanas, siendo programadas un mínimo de 45 horas teóricas y 30 horas prácticas las cuales deben referirse, entre otros aspectos, al proceso de micrograbación. Asimismo, necesariamente deben contener los siguientes cursos: Derecho Informático, Firma Digital, Normas Técnicas Peruanas sobre micrograbación, Archivística Digital, Seminario de investigación aplicada con sustentación de trabajo final. (Decreto Supremo N.º 009-92-JUS, 1992, artículo 6).

Como se puede apreciar los futuros fedatarios tienen que esforzarse para aprobar todos los cursos exigidos por Ley, pero tales exigencias lo forman para la vida profesional durante el otorgamiento de fe y durante la confección de microformas y microduplicados en un contexto de seguridad informática a prueba de intrusiones, por las diversas configuraciones tecnológicas que deben implementarse a nivel de hardware y software. La norma también aclara que los profesionales que cumplan los requisitos pueden ingresar al Programa de Especialización y Capacitación, pero se aclara que, de aprobar todos sus cursos solo pueden acceder a una constancia de participación, más no al Certificado de Idoneidad Técnica que los acredita como Fedatarios Informáticos.

Además, es obligatorio que como parte de su formación el fedatario juramentado tenga capacitación práctica, de tal manera que se asegure que los egresados del programa de especialización y capacitación de fedatarios juramentados para conozcan y dominen la teoría como la práctica, debiendo estar en capacidad de aplicar sus conocimientos en casos concretos a través de sus acciones fedantes que permiten producir las microformas.

Los Fedatarios Juramentados para actuar lo hacen en una en ámbitos de calidad, lo que les permite producir microformas que cuenta con sus correspondientes certificaciones de comprobación de ámbitos físicos y lógicos y además, obligatoriamente deben ser ratificadas cada 03 años. En ese sentido, en las referidas líneas de desarrollo de microformas debe existir una adecuada confluencia entre Hardware y software en un medio de alta calidad.

También, requieren de un manual de producción de microformas que contiene los elementos base y fundamentales para generar microformas con valor legal y fe pública. El referido documento define los objetivos del servicio, el campo de aplicación, el marco legal, las definiciones, la organización, estructura y funciones de la organización,

miembros de apoyo, acciones del fedatario juramentado como funcionario con capacidades para dar fe pública, descripción general, criterios que permitan su elaboración, revisión, aprobación y actualización del manual de producción de microformas.

Adicionalmente se requiere indicar una descripción de la línea de producción de microforma y sus correspondientes procesos, mecanismos de seguridad, ámbitos de evaluación, tecnologías a implementar, formas de producción de microformas sean de una estructura de papel a una estructura de digital o de un contexto netamente digital a otro ámbito digital, generación de actas de apertura, actas relativa al cierre de operaciones, actas para plasmar la debida conformidad, declaraciones juradas confidenciales e íntegras, plan de producción de microformas, registro diario de actividades de micrograbación.

Finalmente se debe indicar el uso de una bitácora de seguimiento, un patrón de resolución para los escáners, mecanismos para el control de los inventarios de microformas, evaluación de producción, verificación a nivel de soportes para microformas, hardware y software a utilizar, arquitectura de la red, control de cambios.

A continuación, presentamos a detalle los elementos fundamentales para la producción de microformas, sean estas a partir de elementos materiales a partir del papel a digital bajo la modalidad conocida como Papel a Digital y la segunda clase en ámbitos netamente electrónicos denominada como Digital a Digital. En ambos casos es de vital importancia previamente haber elaborado y aprobado el manual de producción de microformas.

En relación con la primera modalidad el proceso empieza con la recepción documental de todos los aspectos materiales que deben procesarse a nivel de la productividad de microformas, en esta etapa es necesario levantar un acta de recepción documentaria a fin de tener certeza sobre los documentos que se convertirán a microformas esta etapa debe tener la supervisión correspondiente del fedatario juramentado o de su asistente, situación que acredita que desde un inicio los documentos recibidos estén debidamente acreditados lo que evita cualquier oportunidad de suplantación documental.

Seguidamente se procede a la etapa de preparación documental donde se realizan las acciones necesarias para impedir la existencia de grapas, fastener, anillos, etc., que

puedan afectar los escáners de alta producción. Luego se realiza la etapa de digitalización del acervo documental recibido, todo ello es efectuado en la estación donde se encuentran los escáners de alta producción dejándose constancia en un formato de algún problema que se pueda presentar o de los documentos que deben ser reprocesados por tener un problema físico o un deterioro que pueda afectar gravemente el documento original en soporte papel.

Como parte de la calidad, los escáner son calibrados antes de usarse, dejándose constancia a nivel de lo creado por cada resultado de tal procedimiento. Terminado este proceso se procede con las acciones para controlar el ámbito cuantitativo de calidad de cada documentación digitalizada verificándose los documentos primigenios contra los documentos resultantes por haber sido digitalizados, de tal forma que de encontrarse alguna falla en la imágenes se procede con el reproceso de todo lo que sea no conforme.

De cumplirse con todas la exigencias legales, luego del proceso de verificación de lo digitalizado se procede a realizar el indizado de la documentación digitalizada de acuerdo con la metadata requerida, se continua con el control de calidad de lo indizado para posteriormente proceder el fedatario juramentado al firmado digital de los documentos en las estaciones de trabajo que han sido certificadas con dicho procedimiento; posteriormente el fedatario juramentado cumple con la verificación de la validez del procedimiento dejando constancia del tal situación para luego proceder a autorizar la generación de los medios portadores, a cargo de los asistentes del fedatario, los cuales contienen las microformas digitales.

Finalmente, toda la producción de microformas es validada por el fedatario juramentado y en coordinación con el área de informática se ingresa las microformas al microarchivo, también conocida como la bóveda de almacenamiento de microformas, este lugar físico debe tener cada una de las condiciones de seguridad previstas por la Norma Técnica Peruana y la Legislación sobre la materia. El microarchivo como ámbito físico donde se resguarda el resultado de la micrograbación, puede ser propio o tercerizado.

Para el caso de la producción de microformas de digital a digital el procedimiento es similar, con la diferencia que se inicia con documentos ya no en papel sino de creación informática o electrónica desde el origen. Debiendo tenerse en cuenta cada una de las etapas de verificación previstos para el procedimiento con documentos en soporte papel.

También es posible trabajar con una estación central y la remisión de documentos firmados digitalmente a partir de estaciones remotas, las mismas que son transformadas en microformas en las estaciones centrales debidamente autorizadas y acreditadas por las supervisoras facultadas por INACAL.

1.5 El firmado de la microforma digital para su aplicación con efectos tributarios.

En un mundo informático inseguro como el que se vive en el siglo XXI es fundamental lograr incorporar en el ámbito tributario determinados elementos técnicos que permitan la plena identificación de las partes que realizan acciones con efectos tributarios.

En ese sentido, la tecnología ha logrado establecer a la firma digital de tipo asimétrica, es decir que cuenta con dos claves de seguridad, como el sistema de claves, en el sentido de ser una pública y otra privada, deben utilizarse en la actualidad como el mecanismo de firmado, identificación y vinculación con las operaciones tributarias en forma segura. Esta tecnología es importante porque identifica al firmante y si se procede a cifrarlo se genera integridad al documento, es decir que si es modificado los contribuyentes se podrán enterarse (Ley N.º 27269, 2000).

Por lo tanto, al incorporarse la microformas al contexto tributario, estas son firmadas digitalmente por los fedatarios informáticos durante el proceso de otorgamiento de fe pública en una plataforma de producción debidamente acondicionada de acuerdo con la Ley.

Al utilizar la firma digital para la generación de las microformas con efectos tributarios se logra un entorno de seguridad que favorezca la integridad de las operaciones de los contribuyentes, al evitarse que sus documentos tributarios convertidos a microformas puedan cambiarse o adulterados.

En este orden de ideas podemos apreciar una importante confluencia técnico normativo entre el ámbito tributario, el uso de la microforma y la incorporación de mecanismo de firmado digital para evitar intromisiones no deseadas, adulteración de documentos fiscales y sobre todo lograr un real respeto en relación a la aplicación de documentos electrónicos que presenten valoración jurídica con el prestigio que da la fe pública; todo ello es aplicable tanto al mundo físico como a los entornos web (Espinoza, 2020).

1.6 Los criterios de SUNAT respecto de los archivos y microformas digitales.

La Administración tributaria se ha pronunciado respecto del uso y conservación de los archivos y microformas digitales, por ejemplo, tenemos:

A través de carta, dirigida al Sr. Carlos Ganvini Vidal, en su calidad de gerente general de la confederación nacional de comerciantes, a través del cual la Administración tributaria respondió a una consulta:

¿Es posible archivar y conservar en imagen digital documentación física relacionada a aspectos tributarios, tales como facturas de compra y venta, boletas, documentación de aduanas, libros de planillas, etc; toda vez que la legislación tributaria sólo establece el archivo de movimiento contable mediante microformas o soportes magnéticos? (Carta 120-2005-SUNAT/2B0000).

Al respecto la administración tributaria “concluye que sí es posible archivar mediante el sistema de imagen digital toda la documentación relacionada con hechos que determinen tributación” (Carta 120-2005-SUNAT/2B0000), sin embargo también señaló la importancia de lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley N.° 28186 respecto de los datos e información con incidencia tributaria indicando que “ no podrán destruirse, aun cuando se hubieren conservado mediante microformas, de acuerdo al Decreto Legislativo N.° 681, normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias, los originales de los documentos, información y antecedentes de las operaciones” (Carta 120-2005-SUNAT/2B0000).

La carta emitida, a nivel de la institución tributaria, bajo comentario recoge lo planteado por el Art. 1° de la Ley 28186, sin embargo consideramos que la Ley en mención desincentiva el uso de las microformas, más aún en un entorno de fiscalización electrónica, donde la generación de expedientes de fiscalización electrónica es una constante y sobre todo en un entorno de pandemia donde el funcionario tributario no se presenta en el ámbito del domicilio de cada contribuyente, pudiendo darse el caso que el contribuyente presente documentación que no esté reflejando la documentación que obra en sus archivos.

A través del Informe 023-2019-SUNAT/7T0000 se formula la consulta vinculada a la conservación física de los documentos con incidencia tributaria donde se indica que

“si en el caso que dichos documentos hayan sido migrados a archivos digitales (microformas), el deudor tributario estará en la obligación de conservar tales originales a pesar de que el tributo haya prescrito” (p. 1).

Concluyendo la SUNAT en el Informe bajo observación que “no existirá la obligación de conservar los originales de la documentación que haya sido migrada a archivos digitales (microformas), cuando esta se encuentre relacionada con tributos respecto de los cuales hubiere transcurrido el plazo de prescripción” (Informe 023-2019-SUNAT/7T0000).

Mediante Informe 102-2020-SUNAT/7T0000 se consultó a SUNAT si ¿es permitida la deducibilidad de un costo o gasto para el impuesto a la renta sustentado en una imagen digital es decir un documento escaneado. aun este haya sido remitido por el proveedor del servicio o bien y sea conservada en un medio electrónico?

Al respecto la respuesta emitida por la administración tributaria señala que el documento escaneado no reúne las características y requisitos del comprobante de pago siendo que al no reunir los requisitos y características del comprobante no podría sustentar costo o gasto aún dicha representación digital este almacenada en un medio electrónico. De igual forma lo indica para la sustentación del crédito fiscal, indicando que al no ser considerado el documento escaneado como comprobante de pago, por no reunir las características y requisitos de este, no puede sustentar el crédito fiscal de una operación de compra, aun cumpliendo el documento escaneado con los requisitos y características de un comprobante de pago, salvo que la operación haya sido cancelada en su integridad utilizando un medio de pago, se haya pagado la percepción y contenga los requisitos señalados en el Art. 1 de la Ley 29215.

Luego de la verificación y análisis de la carta y los informes de la Administración tributaria podemos señalar lo siguiente:

- Los comprobantes emitidos en forma física y posteriormente escaneado no permiten acreditar el gasto y/o crédito fiscal.
- En la misma línea, los informes físicos que sustentan la fehaciencia de una operación y que posteriormente son escaneados por el contribuyente no representan el original y no sustentan, por si solos, la exigencia de probar fehacientemente la realización de las transacciones.

- Las microformas de los diversos comprobantes físicos, los contratos e informes vinculados a las operaciones de las empresas, sí permiten sustentar en forma fehaciente el costo o gasto en el cálculo de la renta neta previsto por la Ley del impuesto a la renta y sustentar también el crédito fiscal.
- Los documentos físicos que están respaldados o acreditados vía microformas no podrán destruirse de acuerdo con el artículo 1° de la Ley N.° 28186, situación que afecta a los administrados y genera sobre costos de almacenamiento y conservación documental, lo que se desincentiva la utilización de las microformas en la conservación de documentos.



CAPITULO II: LA FEHACIENCIA Y CAUSALIDAD EN LAS OPERACIONES DE COSTO Y GASTO EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO A LA RENTA.

2.1 La Fehaciencia del costo y gasto en el impuesto a la renta

En un contexto en el cual la administración tributaria viene desarrollando cada vez más acciones de fiscalización y habiéndose implementado normativamente la fiscalización electrónica, es importante conocer y distinguir el concepto de fehaciencia con referencia al concepto de causalidad, ambos se desprenden del mismo cuerpo legal en el ámbito del impuesto a la renta. La fehaciencia del costo o gasto se encuentra implícita a nivel del texto legal tanto del artículo veinte como del treinta y siete de la vigente Ley del impuesto a la Renta.

Debiendo entenderse que la renta bruta se encuentra representada por los diversos elementos regulatorios a los que se aplica el referido impuesto, el que es obtenido a partir de determinado ejercicio gravado por ley. Por lo que todo ingreso proveniente directamente del proceso de enajenar “(...) bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago” (Ley del Impuesto a la Renta, D.S. N.º179, 2004, artículo 20).

La normatividad sobre Renta indica que “Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley” (Ley del Impuesto a la Renta, D.S. N.º179, 2004)

Por otro lado, el artículo 37º con referencia al cálculo de la renta neta plantea que:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (Ley del Impuesto a la Renta, D.S. N.º179, 2004, artículo 37).

Como podemos apreciar ni el artículo 20° ni el artículo 37° de la norma que regula la renta, desarrolla el concepto relativo a la fehaciencia.

Con la finalidad de comprender el marco conceptual de fehaciencia, del punto de vista tributario, tomaremos como referencia diversos ámbitos jurisprudenciales aprobados a nivel del Tribunal Fiscal mediante múltiples resoluciones publicadas.

La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1184-3-2013 señala:

Este tribunal ha señalado en las Resoluciones N.º 434-3-2010 y 6011-3-2010 que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido; que en cuanto a los medios probatorios, en las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 120-5-2002 y 3708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de comprobantes de pago o el registro contable de éstos mismos; que a tal efecto se ha indicado en las resoluciones N.º 6368-1-2003 y 3708-1-2004, que es preciso se investigue todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley de Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del código procesal civil, criterio que fluye de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1759-5-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria:

El Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 1759-5-2003 señala que “Una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados”.

El Tribunal Fiscal a nivel de la Resolución N.º 2859-5-2021 propone que:

Si bien la recurrente señaló que las funciones de la gerenta de administración y gerente de administración, eran actividades que podían requerir el traslado de dicho personal a su establecimiento de Chancay o fuera de sus oficina, ello no basta para afirmar que su personal realiza actividades fuera de sus oficina, sino que dicha afirmación debe ser acreditada con medios probatorios que sustenten las actividades a desarrollar, tales como agendas de trabajo, comunicaciones, correos electrónicos, que acrediten la necesidad del desplazamiento.

Asimismo, el ente resolutor Fiscal señaló mediante múltiples resoluciones entre ellas la resolución del Tribunal Fiscal N.º12011-10-2013 que “No es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación” criterio similar a lo referido lo encontramos en las resoluciones N.º19094-2-2011 y N.º09247-10-2013.

Según disposición del Tribunal Fiscal contenido en el ámbito de la Resolución N.º11490-8-2015 señala que “Los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios”. Criterio similar es planteado en la resolución del Tribunal Fiscal N.º05203-4-2008.

Finalmente, con referencia a la fehaciencia de las operaciones, el tribunal fiscal en la Resolución N.º 4450-4-2021 del 21 de mayo del 2021 señala que: “Cuando el contribuyente presenta elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten respaldar la fehaciencia del servicio. En caso la Administración Tributaria persista con la observación debe llevar a cabo investigaciones adicionales para verificar la fehaciencia de la operación”.

Por tanto, tomando como referencia los fundamentos dados por el Tribunal Fiscal, una operación cumple con la fehaciencia, en un sentido tributario, y por ende permite sustentar costo o gasto a fin de lograr la determinación de la renta bruta y/o la renta neta del impuesto a la renta cuando:

- Para efecto de bienes: Adicional a la documentación formal como es el comprobante de pago por las compras, el contrato que prueba la existencia de una compra-venta e incluso los medios de pago o retenciones efectuadas al proveedor, deberá acreditarse que los bienes fueron recibidos, por ejemplo con

la emisión de las guías de remisión tanto para el remitente y como para el transportista, donde se visualice el sello o firma de la persona que lo recibió.

- Asimismo, los partes de ingresos al almacén, el detalle del Kardex donde se pueda tener la certeza del ingreso de los bienes, entre otros elementos que ayuden a validar la realidad de la operación y que los bienes fueron realmente recepcionados, requeridos y que en el contexto de la empresa en marcha se utilizaron durante el proceso productivo o también para efectos de su comercialización.
- En el caso previsto para los servicios: Adicional a la documentación formal como es documento emitido como comprobante de pago, la generación del contrato de compra venta e incluso los medios de pago o retenciones efectuadas al proveedor Es necesario presentar elementos indiciarios en un contexto de razonabilidad respecto de una real y además efectiva prestación de los servicios requeridos, tales como informes previos o definitivos, avances o coordinaciones efectuadas entre el proveedor y el contribuyente, conformidades generadas previas a la facturación, correos electrónicos de coordinación, agendas de trabajo, entre otros dependiendo del servicio realizado al amparo de lo dispuesto por el mundo tributario, que permitan validar que el servicio realmente fue prestado por el obligado que emitió el correspondiente comprobante de pago.
- La carga de la prueba para sustentar fehacientemente el costo o gasto registrado y que fue realmente deducido durante la determinación de la renta neta imponible, recae en el contribuyente. Debiendo adjuntar cada uno de los medios probatorios que le puedan crear convencimiento en el agente fiscalizador al generarse la certeza y convicción que el bien fue adquirido o el servicio fue prestado. Sin embargo, en el marco de lo previsto por el tribunal fiscal debe adjuntarse elementos mínimos probatorios razonables y suficientes distintos al contrato, factura y medio de pago y la administración tributaria tuviera dudas respecto de la autenticidad, idoneidad y cumplimiento de las operaciones documentadas, correspondiendo a la administración tributaria realizar los cruces de información u otra acción prevista por el ordenamiento tributario o jurídico para corroborar o desvirtuar las pruebas ofrecidas.

- Como hemos podido apreciar en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal no basta con presentar el mecanismo que sustenta la compraventa, es decir el contrato, además del medio de pago, la detracción y los comprobantes de pago, para determinar con alto nivel de fehaciencia el cumplimiento del servicio y por lo tanto que éste realmente se prestó o que el bien fue transferido en la adquisición registrada. En ese sentido, para cumplir con el proceso de acreditación y lograr determinar fehacientemente costo o gasto deben presentarse otros medios de prueba descritos en los puntos anteriores que demandan de espacio físico, por el volumen probatorios que estos pueden significar (informes previos y definitivos, agendas, correos electrónicos de coordinación, partes de ingreso, entre otros documentos) estos mecanismos de prueba requeridos para realizar la sustentación del costo o gasto pueden ser custodiados a través de una microforma que cumpla con características de reducción, condensación, compactación y digitalización de los elementos materiales puestos a disposición de un fedatario juramentado, denominado fedatario informático.

La microforma, bajo las características señaladas, permitirá sustentar adecuada y oportunamente, ante el requerimiento del agente fiscalizador, permitiendo al contribuyente la deducibilidad del costo o gasto, en la medida que podría accederse en tiempo real al acervo documentario (micrograbado y microarchivado) que permita acreditar fehacientemente el costo o gasto, influyendo directamente en la reducción de sobre costos tributarios que las empresas suelen tener por no contar u ubicar oportunamente la documentación que permita sustente fehacientemente el costo o gasto. Influyendo también la microforma en la reducción de costos administrativos por el volumen del espacio requerido para su conservación (en el entendido que prospere el planteamiento que se efectúa en la presente investigación). Es importante resaltar que la microforma al ser convertida y producida en procesos masivos genera un costo menor al valor que tiene una fotocopia.

2.2 Diferencias entre fehaciencia y causalidad en el impuesto a la renta.

El artículo 37 de la norma relativa a la aplicación del pago del impuesto por la renta generada señala:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179, 2004, artículo 37).

De acuerdo con lo detallado y comentado en el punto 2.1 del presente trabajo la norma bajo análisis no contiene una definición de fehaciencia, sin embargo, hemos verificado su importancia al momento de acreditar un costo o gasto. El concepto de fehaciencia está estrechamente ligada a la realidad de la operación y para ello es importante adjuntar medios probatorios que brinden seguridad y calidad de prueba siendo un elemento muy importante los documentos electrónicos con valor legal y fe pública a nivel de la incorporación de las microformas con fines tributarios y sobre todo para probar la fehaciencia.

El texto legal del primer párrafo del Art. 37º de la Ley del Impuesto a la Renta plantea la causalidad vinculada con el gasto como la relación surgida entre la relación causa efecto respecto del gasto y del ingreso o potencial ingreso, asimismo define la relación causa efecto a nivel del gasto y del mantenimiento de la fuente para generar los ingresos o potenciales ingresos.

La diferencia entre causalidad y fehaciencia es muy importante, debido a que la causalidad se refiere a la relación del gasto con el ingreso o con el potencial ingreso o con el mantenimiento de la infraestructura o fuente que incide en el logro de ingresos. En cambio, la fehaciencia está relacionada con la forma de sustentar el gasto realizado que realmente fue ejecutado y por quien emitió el comprobante de pago.

Para ejemplificar la diferencia señalada, consideraremos un gasto registrado por el contribuyente cuyo único sustento es un comprobante de pago, un contrato sin fecha cierta y un medio de pago. El concepto detallado en el comprobante de pago generado por el proveedor podría estar vinculado a la generación de ingresos, por ejemplo, el concepto del comprobante sería la supervisión en la construcción de un puente en una carretera concesionada por el estado y adjudicada al contribuyente en evaluación.

El detalle del gasto previsto en el comprobante de pago podría ser causal, si el servicio está estrechamente vinculado a la generación de ingresos de la concesionaria. Sin embargo, el contribuyente al no haber presentado, mayores medios de prueba, que los descritos al inicio del ejemplo, podría el gasto no ser fehaciente, es decir no genera certeza ni convicción que quien emitió el correspondiente comprobante de pago efectivamente haya ejecutado la supervisión descrita en el comprobante de pago.

Del ejemplo podemos apreciar que el contribuyente estaría teniendo un sobre costo tributario al no poder sustentar documentariamente y en forma fehaciente que el gasto se ejecutó. Como ya se mencionó anteriormente, para la sustentación del gasto en forma fehaciente es importante la presentación de una microforma fedateada electrónicamente que contenga el informe elaborado por el arquitecto, las coordinaciones efectuadas en la ejecución de la obra, los informes previos, los correos electrónicos entre otros documentos que deberían estar microformados para garantizar una adecuada sustentación, reducción de sobrecostos tributarios y una reducción de gastos administrativos. En el caso que la institución tributaria tuviera dudas sobre dicho contenido, considero que es función de la SUNAT realizar las constataciones que se requieran para corroborar o desestimar la información presentada. En el proceso de fedatación digital, es el fedatario quien da fe de que la información micrograbada tiene características del original. Criterio que va en línea con la RTF N.º 04450-4-2021.

2.3 La prueba documental en materia procesal civil

Desde una perspectiva constitucional el artículo primero de la Constitución Política de 1993 plantea la “defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”, por lo tanto, corresponde al Estado peruano la obligación de aprobar los mecanismos de presentación de pruebas para acreditar hechos o acciones en el que participen los ciudadanos en los diversos ámbitos del quehacer social.

Actualmente se encuentra vigente el TUO del Código Procesal Civil, marco normativo vigente gracias a la RESOLUCION MINISTERIAL N°010-93-JUS y que cumple los preceptos constitucionales y normativos exigidos en el Perú; el TUO antes referido prevé los efectos de la presentación de pruebas tanto físicas como electrónicas con efectos procesales que permitan su presentación en ámbitos judiciales.

En ese sentido, encontramos en el Art. 164 del referido código procesal que, para efectos del proceso de diligenciamiento por medio de correo electrónico, facsímil, u otro medio análogo, se requiere necesariamente el número de la célula generado en un marco refrendado por firma, cuando se requiere de firma, es necesario que desde la perspectiva jurídico tecnológica, se debe hacer una interpretación sistemática que de como resultado, la exigencia del uso de la firma digital aprobada por la Ley 27269; debiendo incorporarse “el correspondiente reporte técnico que acredite su envío.” (Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, artículo 164), lo que significa que necesariamente se requiere acuse de recibo de la operación firmada digitalmente.

En el Art. 192 de la norma en análisis, nos plantea que los documentos son medios de prueba típicos y en el marco de lo dispuesto a nivel del artículo 233 del TUO del Código Procesal Civil, considera que será documento “(...) todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho.” Estableciéndose en el Art. 234 de la norma acotada señala la clasificación de los documentos de acuerdo con el siguiente orden:

Los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado (Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, 1993, artículo 234).

En dicho contexto, se aprecia que la microforma es un documento que expresamente incorpora la norma procesal por ser un documento electrónico con cualidades superiores al escaneado simple, el mismo que como ha podido analizarse las más mínimas exigencias jurídicas para efectos procesales, además es una realidad que no ha seguido los exigentes parámetros de calidad y fe pública que utiliza la microforma; el escaneo simple no permite acreditar fehacientemente un hecho humano, una actividad del ser humano o cualquiera de sus resultados al no existir los mecanismos que permitan acreditar los parámetros, la forma, el ámbito, la tecnología ni los responsables que intervinieron al momento en que se procedió a digitalizar con la simplicidad del caso, sin mayor rigor técnico ni jurídico, situación que no genera fecha cierta, idoneidad, calidad ni valor legal pleno por su forma de creación y producción.

Por el contrario, la norma señala que la microforma es un documento válido para su presentación como medio de prueba, en vista que se crea en un ámbito especial de configuración tecnológica y legal, con la participación de un funcionario que cumple el rol de otorgamiento de fe pública, es el fedatario informático que incorpora su firma digital, en el contexto de la producción a nivel de la micrograbación, en el contexto de un proceso altamente calificado como de calidad que le otorga al documento electrónico elaborado, situación que genera confianza desde el momento de su intervención con las seguridades informáticas incorporadas para su implementación durante el proceso de producción de las microformas, culmina con un documento electrónico que cuenta con pleno valor legal, al extremo que, de acuerdo a lo indicado en el Decreto Legislativo N.º 681 adquiere la calidad y funciones de un documento original, todo ello permite contar con las condiciones tecnológicas, organizativas y jurídicas para estar en capacidad de seguir el procedimiento jurídico para la eliminación de los documentos sean en papel o electrónicos, previa consulta del posible valor histórico que puedan tener según lo previsto por el Archivo General de la Nación.

Por lo tanto, si en materia tributaria se exige conservar los documentos en papel habiéndose procedido a generar microformas con fe pública y valor legal, se está afectando el principio de legalidad por no tenerse en cuenta lo dispuesto en la ley especial de generación de microformas, que le otorga al documento electrónico el valor de original, al generarse un proceso de sustitución de la documentación original en papel al formato electrónico por su incorporación a un proceso de micrograbación.

Es básico recordar que, para efectos tributarios la norma sobre fedatación informática (Decreto Legislativo 681), sufrió cambios fundamentales que fueron realizados por la Ley 26612, con total claridad se señala la importancia que adquieren las microformas por tener idoneidad y validez para revisiones generadas en contextos de trabajo cotidiano de la administración tributaria al establecerse que:

Los microarchivos y los documentos contenidos en ellos son válidos para cualquier revisión de orden contable o tributario, así como para exámenes y auditorías, públicas o privadas. Pueden ser exhibidos ante los inspectores, revisores, auditores y autoridades competentes, directamente, mediante su presentación en pantallas o aparatos visores, sin requerirse copia en papel, salvo que tenga que ser presentados los documentos en algún expediente o en caso similar. (Decreto Legislativo 681, 1991, artículo 13)

También es vital analizar la incidencia de las microformas en ámbitos netamente virtuales estandarizados y de calidad como los contextos bancarios que:

Las microformas, los microduplicados y los documentos contenidos en ellos pueden ser utilizados en la transferencia electrónica de fondos, en la transferencia electrónica de datos informatizados (EDI) y otros servicios de valor añadido, conservando para todos sus efectos legales su valor probatorio. (Decreto Legislativo 681, 1991, segundo párrafo del artículo 13)

Huerta Guerrero (2003) señaló, que “(...) el derecho a la igualdad implica que todas las personas deben ser tratadas en forma igual por parte del estado, señalando que respecto de la desigualdad material podría implicar un trato desigual, no considerado como una discriminación sino como una diferenciación.”

Lo que se sintetiza a partir de una configuración de a) Igualdad en el tratamiento para aquellos que son iguales según las exigencias legales; b) Todo proceso discriminatorio genera desigualdad entre los que son iguales y; c) Todo proceso diferenciador genera un real proceso desigual a nivel de quienes no son iguales.

Con referencia al Art. 1° de la Ley 28186 el estado no estaría dando la calidad de documento original a la microforma que proviene de un documento físico con incidencia tributaria, en la medida que obliga al contribuyente a mantener la documentación en forma física por el periodo de prescripción, aun el contribuyente haya procedido a mantenerlo en microforma. Esta supuesta diferenciación no sería tal toda vez que, en todo el ordenamiento jurídico, respecto de las pruebas el estado reconoce como original a los documentos que se encuentran en microforma y no obliga al administrado a mantener los documentos físicos que dieron origen a la microforma, por tanto no se encuentra una justificación válida que obligue desde la perspectiva tributaria, que los documentos que se encuentran en microforma deba también mantenerse en físico, no solo genera una discriminación en cuanto al tratamiento de los documentos originales (se estaría obligando a mantener 02 originales, en la medida que ambos tienen la condición de original de acuerdo al Decreto Legislativo 681 además un costo adicional para los contribuyentes, en la medida que muchos de ellos mantienen grandes volúmenes de documentación los cuales deben ser conservados en ambientes adecuados para tal fin.

En ese sentido, se aprecia el valor trascendente de la microforma a nivel de las diversas situaciones sociales, inclusive en el ámbito tributario para fines de cumplimiento

y fehaciencia ante la administración tributaria; por lo tanto, la obligación de mantener documentos físicos una vez obtenidas las microformas podría afectar directamente el principio instaurado a nivel de la Constitución Política relativa a la igualdad ante la Ley, (evaluación que se desarrollará más adelante), porque el activar mecanismos para la generación de microformas da como resultados tener documentos iguales y con el mismo valor legal que los originales en papel u otro soporte, tal como se desprenden de los estudios de la presente investigación.

2.4 La prueba documental en materia administrativa

Desde la perspectiva administrativa el TUO de la Ley 27444 permite el uso del ámbito tecnológico en todos y cada uno de los contextos generados en el mundo de la administración pública donde se requiera contar con mecanismos de prueba; al respecto, es necesario resaltar que se plantea el uso de la microforma en el marco administrativo, como se verá más adelante.

En el ámbito del TUO antes indicado debe tenerse en cuenta que, en el numeral 1.1 del Art. Cuarto del Título Preliminar se plantea con claridad el principio de legalidad el mismo que regula que: “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.”, para tal efecto dando cumplimiento a este principio se deberá dar cumplimiento a lo indicado y planteado en la Ley especial regulada por el Dec. Leg. 681 afectado normativamente por la Ley 26612 que incorpora el desarrollo de la microforma a nivel del documento digital en un marco de fe pública facilitada por el fedatario informático en un ámbito de pleno valor legal.

Todo ello se refuerza por lo expresado en el numeral 1.5 del Art. Cuarto del Título Preliminar del TUO que señala, los ámbitos de aplicación del principio de imparcialidad, en el entendido que no se puede realizar ningún tipo de discriminación a los ciudadanos y por el contrario se les debe dar un trato igual; al indicarse claramente que: “Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.”

Al respecto, el Art. 29-A del TUO de la Ley 27444, referido al Procedimiento Administrativo Electrónico, dispone que este puede ser en forma total o parcial, siempre

y cuando se esté en capacidad de emitir constancia del soporte utilizado, sea expediente papel o en formato electrónico, lo importante es que toda la información resultante se encuentre debidamente agrupada para su posterior verificación y fiscalización. Se debe resguardar en todo momento que no se vulneren las garantías y principios del debido procedimiento, a fin de no afectar derechos fundamentales de los administrados; debiendo adoptarse las medidas necesarias contra cualquier contingencia que pueda limitar o afectar sus derechos; para tal efecto deberá otorgarse los reglamentos, requisitos y condiciones mediante la aprobación de un Decreto Supremo emitido para tales efectos.

Respecto a los parámetros vinculados con la eficacia legal y validez jurídica de los procedimientos y actos administrativos por medios digitales o electrónicos se aplica el principio iusinformático del equivalente funcional en el sentido que todo lo efectuado en el mundo cibernético tiene el mismo valor que los realizados en el mundo físico. Para tal efecto el TUO de la Ley 27444 plantea que el uso de “(...) medios electrónicos, al igual que la firma digital y los documentos presentados por dicha vía, que han seguido los procedimientos establecidos por las entidades administrativas, tiene la misma validez de los documentos tradicionales o de la firma manuscrita de ser el caso.” (Art. 29-A del TUO de la Ley 27444)

Se aprecia la existencia de mandatos administrativos previstos en el Artículo 29-A del TUO de la Ley 27444, tales como el contar con un escrito electrónico, utilizar las firmas digitales, manejar las tecnologías en el contexto electrónico son cumplidas en exceso, con un alto nivel informático y telemático al utilizarse en los procedimientos administrativos las microformas, con el plus de ser generadas con valor legal y fe pública por un fedatario juramentado conocido en el Perú también como fedatario informático; situación que es concordante con lo señalado por el Art. 29-B de la indicada norma, al referirse al Expediente electrónico en los siguientes términos:

29-B.1 El iniciar el procedimiento administrativo en una entidad pública a través de documentos electrónicos conforma el expediente electrónico

29-B.2 Para identificar el expediente electrónico se debe asignar un número único e inalterable que permita el seguimiento e identificación en la entidad donde se inicia el procedimiento administrativo

29-B.3 La numeración de los documentos electrónicos, ingresados al expediente electrónico, debe ser correlativo. Con los documentos electrónicos

se genera un índice digital, el cual con la finalidad de garantizar su integridad debe ser firmado por el responsable de la entidad (Artículo 29-B del TUO de la Ley 27444, 2001).

En relación con lo estudiado en la presente investigación y en los artículos antes señalados, todo ello, nos lleva a la certeza que la microforma sin ningún tipo de inconveniente puede ser incorporada para la generación de un documento electrónico altamente seguro y con respaldo legal; situación jurídica y tecnológica que es respaldada por señalado en el Art. 153.3 del TUO de la Ley 27444, referido al ámbito de la intangibilidad del expediente, artículo que en forma clara, directamente indica que: “Las entidades podrán emplear tecnología de microformas y medios informáticos para el archivo y tramitación de expedientes, previendo las seguridades, inalterabilidad e integridad de su contenido, de conformidad con la normatividad de la materia.” Situación que por los mecanismos de calidad, plena valoración jurídica y fe pública incorporados a nivel de la microforma, ella, es llamada a ser el medio de prueba que satisfacen los lineamientos exigidos para el Procedimiento Administrativo General, para el Procedimiento Civil, y todo tipo de procedimiento regulado en sistema legal peruano.

Desde aquella perspectiva se logra certeza para diferenciar claramente que un escaneo simple de documentos no tiene el mismo valor legal de lo que presenta una microforma, que es un documento digital o electrónico que cuenta con procedimientos de calidad en su confección con altos mecanismos de seguridad informática para el resguardo documental con fecha cierta, que requiere de equipos y software acreditados en un manual de producción auditable por una supervisora de calidad, que exige la presencia de un dador de fe pública (fedatario informático o fedatario juramentado) con conocimientos de los desarrollos del Derecho Informático, de los procesos generados a nivel de la Informática Jurídica y el uso intensivo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC); el referido dador de fe en ámbitos digitales requiere estar inscrito en el Registro Nacional de Fedatarios del MINJUS.

Finalmente, podemos afirmar que la microforma así generada es el documento electrónico o digital de alto nivel técnico y jurídico que acredita hechos, situaciones y acciones tanto humanas como empresariales en el mundo electrónico que cumple con el principio de legalidad señalado en las normas generales como especiales tanto

administrativas, tributarias y jurídicas en general analizadas en la presente investigación; lográndose un ámbito de certeza y valor legal al utilizar las microformas para alcanzar la fehaciencia que exige la norma tributario y que un escaneo simple no está en capacidad de cumplir ni generar prueba plena por su propia estructura de creación, frente a los resguardos legales exigidos para la microforma sea desde lo tradicional en papel hacia lo moderno vía a digital o, del medio digital sin valor legal al digital con valor legal. En ese sentido, la prueba documental en materia administrativa también queda acreditada con el uso de las microformas.

2.5 Análisis de constitucionalidad de la Ley 28186

Desde una contexto técnico, el Decreto Legislativo 681 se modificó mediante la Ley 28186, siendo importante analizar la constitucionalidad de dicha Ley, la cual dispuso la conservación de los documentos originales, con incidencia tributaria, aun estos hayan sido conservados en microformas, estableciendo una clara distinción respecto de los demás documentos que no tienen incidencia tributaria donde no se exige la conservación del documento fuente cuando son conservados en microformas.

La carta magna peruana en su artículo 2º numeral 2 señala respecto de a los derechos de todo ser humano, que existe: “(...) la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.

Por otro lado, el máximo órgano constitucional peruano mediante la Sentencia N.º 0261-2003-AA/TC señaló que: “La naturaleza jurídica de la igualdad reposa en una condición o presupuesto indispensable para el ejercicio de los distintos y plurales derechos individuales. Es decir, que funciona en la medida en que se encuentra conectado con los restantes derechos”

El Tribunal Constitucional precisó los alcances del principio de igualdad señalando:

- Dentro de la actuación estatal existen barreras que limitan los poderes del estado a todo nivel.
- Ante una arbitrariedad o abuso del poder, el contribuyente está en capacidad de generar una efectiva reacción jurídica.

- Utilizado para delimitar actuaciones establecidas en situaciones prohibidas.
- Para remover los dificultades generada en el ámbito social y político.
(Sentencia N.º 0261-2003-AA/TC)

García Toma (2008), respecto de las diferencias o distinciones que pueden presentarse en la ley señala, en cuanto al principio de igualdad propone que no existe impedimento para establecer distinciones o diferencias entre las personas, lo importante es que el tratamiento diferenciado se encuentre orientado al cumplimiento de la finalidad de la acción legal adoptada en determinado tiempo; lo importante es lograr cierto resultado en un contexto de alta legitimidad donde las decisiones tengan un marco de razonabilidad generada en un ámbito de proporcionalidad con los elementos aplicados para tomar la decisión debidamente motivada. En dicho contexto, toda diferencia debe estar sustentada en un accionar legítimo, validable, razonable, específico y objetivo. Por tanto, cuando la diferencia no es establecida sobre situaciones objetivas, esta no tendrá sustento ni debe aplicarse.

La Constitución Política del Estado peruano plantea que todo peruano puede gozar del principio igualdad tal como se ha regulado en el Art. 2º. inciso 2., de acuerdo con la siguiente redacción: "Toda persona tiene derecho: A la igualdad ante la ley.

Respecto del principio de igualdad el Tribunal Constitucional mediante la sentencia 048-2004 plasmó objetivamente que dicho principio contiene un doble significado, por un lado, como principio en sí mismo y, por otro lado, como derecho fundamental en íntima relación con el derecho subjetivo que recae sobre cada persona, es decir, vinculado con el derecho a no ser discriminado en función a las razones detalladas y especificadas en la Constitución.

Asimismo, el Tribunal Constitucional para evaluar el principio de igualdad, ha establecido la utilización del test de igualdad a través de los Expediente N.º 004-2006-PI/TC y N.º 45-2004AI/TC señalando los pasos a seguir basados en un marco principista idóneo, necesario y proporcional, lo que fue plasmado mediante los siguientes pasos:

- a) Adecuación a un determinado marco legislativo que prohíba toda discriminación.
- b) Aplicación de niveles de "intensidad" respecto de la aplicación

- c) Verificación de un marco idóneo de objetividad para lograr la finalidad.
- d) Aplicación de una real examen que permitan alcanzar altos niveles de idoneidad.
- e) Verificación y análisis de los estados de necesidad imperantes.
- f) Exploración de los ámbitos de proporcionalidad, sean en forma estricta o ponderada.

Nuestro máximo órgano de la constitucionalidad en su sentencia N.º45-2004AI/TC planteó que en el ámbito dirigido a la aplicación de la igualdad, es necesario tener en cuenta la existencia de restricciones que puedan generar barreras a la aplicación de los derechos de los sujetos por contraposición con los poderes públicos, debiendo tenerse en cuenta que el ser humano es un fin en sí mismo, al que no puede vulnerarse su derecho a la igualdad; no obstante ello, podría incorporarse de acuerdo a ciertas circunstancias por excepción un trato diferenciado sin discriminación que module el principio de igualdad mediante la aplicación de niveles de graduales respecto a su intensidad, sean por su gravedad, por ser medianamente grave o levemente grave.

En dicho contexto se tratará de un proceso intensivo con gravedad por le existencia de un ámbito discriminador relativo con los orígenes, la aplicación de la raza, problemas con el sexo, ámbito económico o un problema religioso, lo que va aparejado con la aparición de algún tipo de contexto que impida el ejercicio de determinados derechos planteados por la constitución. Estaremos frente a una situación cuya intensidad será calificada como media cuando el proceso discriminatorio tiene base constitucional que trae como resultado que se impida ejercer determinado derecho o algún ámbito vinculado con un interés legitimado respecto de algo. Finalmente será de formato leve en relación con la intensidad presentada a nivel del acto discriminador como hecho no proscrito por el marco constitucional y se impida ejercer ciertos derechos.

Como se viene indicando, la variabilidad de la intensidad va aparejada con los fundamentos respecto del principio de necesidad en un contexto de proporcionalidad entre las hipótesis manejadas en relación con los niveles de intensidad previstos en el marco regulatorio aprobados de acuerdo con Ley. Todo ello debe ser aplicado en el

contexto de una adecuada ponderación que permita determinar la adecuada proporcionalidad de la medida adoptada en un contexto de constitucionalidad durante la determinación del ámbito objetivo en una realidad que lleve a determinar su finalidad en el marco de los bienes jurídicos que pueden estar siendo afectados; a fin de alcanzar legalmente legitimidad para una aplicación legal diferenciada, debiendo realizarse una verificación de la idoneidad de la medida en un contexto de causalidad que va desde el medio hasta la propia finalidad regulatoria prevista por el Derecho Constitucional. De no cumplirse con tales preceptos se estará incurriendo flagrante inconstitucionalidad; sea a nivel del contexto de igualdad relativa a su objetivo o en el ámbito de lo objetivo y la correspondiente a la finalidad de la medida; no debiendo olvidarse de aplicar el análisis respecto al ámbito de necesidad en contextos alternativos que pueden aplicarse en un marco de realidad frente a un medio hipotético respecto de la finalidad estudiada.

Respecto al ámbito de la proporcionalidad en un contexto extremo requiere de un alto nivel comparativo en relación con el ámbito de realización de la finalidad gravada por la Constitución respecto del nivel de intensificación aplicado al ámbito del Derecho a la Igualdad, para ello será fundamental utilizar la conocida institución aplicada en diversos contextos llamada “Ley de la Ponderación” que tiene raigambre constitucional, en el sentido de entender que, cuando es más grande el nivel de insatisfacción respecto a una afectación debe generarse un correlato sobre el nivel de importancia en relación con lo que se satisface, lo que en la práctica genera determinado ámbito que afectará al Derecho a la Igualdad, lo que en la práctica terminará con un proceso que colisionará a nivel de los principios de corte igualitario a los que se les aplique un ámbito con marcada diferenciación. Pero todo ello, no debe impedir seguir una adecuada forma para su aplicación sucesiva, verificando si fue o no idónea en su proceso de intervención, por lo que la misma puede ser constitucional o no. Si todo se desarrolla en un ámbito idóneo se tendrá que ir hacia el análisis del principio de necesidad. De lograrse la superación dle mismo, se tendrá que analizar el contexto de la ponderación en un marco de estricta proporcionalidad. (Sentencia N.º45-2004 AI/TC,2004)

Ahora bien, teniendo como referencia los criterios establecidos a nivel de la sentencia N.º45-2004 AI/TC emitida por órgano constitucionalmente autónomo y

descrita en los párrafos previos, respecto del nivel constitucional o no en el marco de la regulación que se haya emitido, procederemos a efectuar el análisis de constitucionalidad del artículo primero de la Ley 28186 que afectó en cierta medida el ámbito de aplicación tributario del Decreto Legislativo 681. Todo ello, cobra importancia a la hora de analizar la modificación efectuada al decreto legislativo 681, que regula “(...) el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivos de documentos e información tanto respecto de la elaborada en forma convencional como la producida por procedimientos informáticos”.

El Decreto Legislativo 681 indica:

Los medios portadores de las microformas, obtenidas con arreglo a lo dispuesto en esta Ley, sustituyen a los expedientes y documentos originales micrograbados en ellos para todos los efectos legales. Siempre que las disposiciones legales exijan la conservación de documentos y archivos por cierto plazo o hasta un término señalado, se entiende que tal obligación puede cumplirse mediante el mantenimiento de los archivos de microformas obtenidos conforme a esta Ley. (Decreto Legislativo 681, 1991, artículo 8)

Posteriormente mediante Ley 28186 se establece la conservación de documentos con contenido tributario señalando:

No podrán destruirse, aun cuando se hubieran conservado mediante microformas, de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º681, normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias, los originales de los documentos información y antecedentes de las operaciones y situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, así como toda otra documentación relacionada con los hechos que determinen tributación, mientras el tributo no esté prescrito (Ley 28186, 2004, artículo 1).

Como podemos apreciar el Decreto Legislativo 681 señalaba que los medios portadores de las microformas, son el medio idóneo para sustituir tanto al expediente como a los documentos base que fueron micrograbados por su nivel de originalidad, de acuerdo con lo dispuesto con el contexto regulatorio que le es aplicable con la correspondiente generación de sus reales efectos prácticos con adecuado sustento legal, sin embargo, la Ley 28186 establece que la papelería con incidencia tributaria está impedida de ser destruida o desaparecida, independientemente que tenga altos niveles de

conservación documental a través de la tecnología de micrograbación, que como sabemos trae como resultado la emisión de las microformas con valor legal, estableciendo un tratamiento diferenciado para los documentos con lo que presentan una real afectación fiscal - tributaria, situación que en la práctica no tiene en cuenta la existencia de una especialidad legal respecto a la generación de microformas, que evitaría tal diferenciación.



a) Análisis principio de igualdad

La ley 28186 establece una diferenciación o un tratamiento diferente a los documentos con incidencia tributaria, por tanto, para efectos del análisis tomaremos la siguiente denominación:

Grupo A: Documentos con incidencia tributaria

Grupo B: Todos los demás documentos del ámbito jurídico, comercial o administrativo (sin incidencia tributaria)

Es importante identificar ambos universos de documentos debido a que la Ley 28186 establece un tratamiento diferente para la conservación de documentos. En función a dicha diferenciación analizaremos las siguientes interrogantes:

¿Es discriminatoria la disposición establecida, en la Ley 28186, de mantener los expedientes y documentos con incidencia tributaria en físico aun estos hayan sido transformados vía medios portadores en microformas de acuerdo con el Decreto Legislativo 681?

¿El principio de igualdad es afectado al realizarse un trato diferenciado respecto a los documentos con incidencia tributaria?

Se trata de una diferencia vinculada al uso o sustento que se le vaya a dar a los documentos para efectos legales.

En ese sentido, las consecuencias de plantear un trato diferenciado son:

- La generación de un sobre costo administrativo en la custodia y conservación de los documentos del grupo A con referencia a los documentos del grupo B.
- El desincentivo en la utilización de microformas para conservar documentos de índole tributario y por ende el posible perjuicio tanto para la administración como para el contribuyente, al no poder ubicarse los documentos con facilidad, para efectos de lograr un real sustento para la determinación de un hecho fehaciente a nivel de las actividades y la operatividad tributaria en el marco de los procesos que se implementan a nivel de fiscalización fiscal. Pudiendo incrementar el costo de cumplimiento y los costos de la tributación.

- Los usuarios del grupo B pueden tener acceso fácil, rápido, en tiempo real y a un bajo costo de los documentos micrograbados con efecto legal en sus procedimientos administrativos, judiciales, comerciales, laborales entre otros.

Las consecuencias descritas permiten que las empresas que manejan documentos del grupo B puedan sustentar y tener acceso fácil, rápido, en tiempo real y a un bajo costo de los documentos micrograbados con efecto legal en sus procedimientos administrativos, judiciales, comerciales, laborales entre otros; en relación con los documentos del grupo A que por el volumen de la documentación a conservar generan un sobre costo en las empresas y personas. Pudiendo incluso ser más grave debido a que al mantener la documentación en papel o medio físico original, luego de haber sido desincentivado a utilizar la microforma, el contribuyente pudiera, respecto de una operación real, no ubicar la documentación que sustente la operación en forma fehaciente ante el agente fiscalizador generando ello un costo de cumplimiento y un incremento real de la tasa contributiva de las empresas o personas, al no contar en el plazo señalado por la institución que administra el ámbito Tributario con el respaldo respectivo.

Los documentos utilizados para el grupo B pueden ser fácilmente ubicados, generando también un menor costo administrativo en comparación con los documentos del grupo A que pudieran tener problemas de ubicación y acceso para el sustento documentario incrementando los costos de cumplimiento tributario. El mayor costo de cumplimiento implícito y la diferencia generada por la norma genera una distorsión al principio de igualdad, generando discriminación. Para un mejor comprender es importante evaluar con rigor toda distorsión al principio de igualdad.

El proceso que lleva a la diferenciación señalada entre los documentos del grupo A y los documentos del grupo B ¿vulneraría alguno de los motivos prescritos en la Constitución Política del Estado, tales como raza, sexo, idioma, religión, opinión? Del análisis efectuado considero que la diferenciación señalada en la Ley 28186 no estaría vulnerando ninguno de los motivos prescritos en la Constitución, ni limitara el ejercicio o goce de un derecho fundamental, por tanto, no calificaría como de intensidad grave ni media.

Sin embargo, la discriminación identificada, que obliga a mantener los documentos físicos para efectos tributarios, distorsiona un interés legítimo de todo ciudadano y empresa a reducir sus costos administrativos y sus costos de cumplimiento

tributario. Por tanto, dicha distorsión estaría generando una discriminación con intensidad leve.

b) Motivación tratamiento diferente:

Evaluaremos si la vulneración leve del principio de igualdad que tiene como sustento el tratamiento diferenciado de los documentos con incidencia tributaria respecto de los grupos A y B identificados tiene o promueve un objeto y un fin constitucional.

La exposición de motivos de la Ley 28186 señala en el análisis de la propuesta:

La aprobación de la presente propuesta se plantea a partir de las normas establecidas en el código tributario que no obstante que reconoce el uso de las referidas tecnologías, establece por regla general que los deudores tributarios deberán conservar sus libros y registros llevados en sistema manual o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, mientras el tributo no esté prescrito y en ese sentido se plantea la derogación de la norma. (Exposición de motivos Ley 28186, 2004)

El análisis costo beneficio planteado por la exposición de motivos de la Ley 28186 señala los siguientes aspectos:

Dar seguridad jurídica y claridad a los contribuyentes respecto de las obligaciones de conservar documentos

Evitar que por error se incurra en infracciones sancionadas por el código tributario

Facilitar las labores de control de la administración tributaria

Asegurar que los casos de denuncias por delitos de defraudación tributaria se cuenten con las pruebas necesarias para la evaluación de la conducta de los involucrados. (Exposición de motivos Ley 28186, 2004)

Claramente la exposición de motivos señala que la motivación de la Ley 28186 que modifica el Decreto Legislativo 681 presenta un marco finalista para facilitar todo control requerido aplicar por la administración tributaria y asegurar las pruebas para las posibles denuncias por delito tributario entre otros, sin embargo el contar con el documento fuente en físico a nuestro entender no garantiza que dichas pruebas puedan ser adulteradas, por el contrario el haber sido convertidas a microformas por un fedatario

informativo daría fe que los documentos que fueron puestos a su disposición son los que están reflejados en una microforma, en ambos casos sea en documento físico o en microforma se reflejará la misma información, incluso cuando el documento fuente haya sido adulterado.

Todos los preceptos señalados en la exposición de motivos claramente pueden cumplirse con la microforma, en la medida que al ser considerado como original y mantener todos sus efectos legales no alteraría la idoneidad de las pruebas tanto en el ámbito penal como el administrativo tributario por tanto no estaría adecuadamente sustentada la motivación de la diferenciación generada por Ley.

Es importante señalar que ante un documento en microforma e incluso ante un documento físico que no reflejen la realidad de una operación y ofrecido como prueba en procesos de fiscalización; en dicho contexto la autoridad responsable de la verificación del pago de tributos está facultada para efectuar los cruces necesarios para desvirtuar el documento ofrecido por el ciudadano o por el contribuyente; situación que ya ha sido puesta en conocimiento de los administrados en el marco de lo previsto por la RTF N.º 4450-4-2021

Por tanto, no habría una motivación para un trato diferente, en la medida que el documento conservado en microforma refleja la información del documento que fue puesto a disposición del fedatario informático, incluso cuando la fuente hubiera sido adulterada. Es decir, el documento en microforma no garantiza la idoneidad de la operación reflejada en el documento, lo que garantiza es que es un original del documento exhibido y puesto a disposición del fedatario informático.

c) Idoneidad del trato diferente

Al analizar este punto nos preguntamos ¿hay alguna causa para solicitar que los documentos con incidencia tributaria deban conservarse físicamente, aunque se haya cumplido con su conversión a microforma? tal como lo hemos visto la idoneidad de las pruebas no se alteran por conservarse en microforma, la calidad de la prueba permanece intacta y como lo señala el decreto legislativo 681 en caso se requiera el documento físico se puede emitir una representación impresa del documento microformado, el documento en microforma ha sido verificado y validado por un fedatario informático que brinda fe

pública de la veracidad de los documentos que ha tenido a su disposición. Por tanto, no es idóneo realizar el trato diferenciado que se viene realizando en la actualidad.

d) Necesidad del tratato diferente

La necesidad de acuerdo con la exposición de motivos es brindar seguridad jurídica, facilitar el control de la administración y asegurar las pruebas ante posibles indicios de delito tributario, sin embargo considero que no es necesario mantener el documento fuente para brindar seguridad jurídica o garantizar las pruebas ante indicios de delito tributarios en la medida que con el mismo documento en microforma puede lograrse dicho fin y de quedar duda en la autenticidad de la información que se muestra en la microforma¹ la administración tributaria puede efectuar el cruce de información. Adicionalmente la administración tendría el informe del fedatario informático que estaría dando fe que el documento exhibido y que posteriormente fue convertido en microforma, tal cual como le fue puesto a su disposición.

Con respecto a la calidad de prueba para un posible informe de delito tributario, el decreto legislativo 681 en su artículo 9° señala “que la representación impresa de las microformas mantiene el valor legal en juicios o fuera de él, no modificando la calidad de instrumento público que ellos tuvieran”.

Finalmente respecto de la motivación señalada de facilitar el control de la administración, ello no sería tal en un contexto de expediente electrónico de fiscalización y expediente electrónico de reclamaciones, donde hoy se privilegia el uso de mecanismos tecnológicos que faciliten el manejo y envío de información que requiera ser presentada de parte del contribuyente, siendo incluso ahora de mayor relevancia la utilización de microformas², en la presentación del sustento fehaciente de una operación observada por la administración tributaria.

Por tanto, no habría la necesidad de un trato diferenciado.

¹ La misma duda que pudiera ofrecer el documento físico, ante una posible adulteración de la fuente

² A la fecha los contribuyentes que se encuentran en procesos de fiscalización llevado mediante expediente electrónico presentan la documentación que sustenta sus operaciones en PDF, sin embargo nada garantiza que el documento escaneado y presentado en el expediente electrónico sea una representación del documento original. Pudiendo darse el caso, más en un contexto de pandemia en el cual el funcionario no va a las oficinas del contribuyente, que el PDF presentado haya sido adulterado para intentar sustentar en forma fehaciente la operación observada.

e) Análisis de proporcionalidad.

Se evaluará la posible ventaja que surge de la diferenciación en el tratamiento de la información que tiene incidencia tributaria de la que no la tiene y como hemos podido analizar en los puntos previos no se puede identificar una ventaja positiva que permita mantener un trato diferenciado a nivel del tratamiento de información, por el contrario, sería de mayor utilidad y facilidad para la administración tributaria poder acceder a la información original a través de una microforma³

En función al análisis realizado se concluye con referencia a la Ley 28186 que:

- La modificación establecida mediante Ley 28186 no cuenta con una motivación adecuada que sustente el tratamiento diferenciado de la documentación con incidencia tributaria
- La documentación conservada en microforma no pierde la idoneidad de la prueba para cualquier trámite administrativo, penal o tributario, según lo establecido en el Decreto Legislativo 681.
- El tratamiento diferenciado en un contexto de expediente electrónico de fiscalización, sobre todo en un contexto de pandemia no genera facilidad de control para la entidad tributaria. Por el contrario, los papeles presentados por quienes están obligados a contribuir, previamente escaneada por ellos, no garantiza que sea una representación fiel del documento físico.
- La ley 28186 al incorporar el tratamiento diferenciado para los documentos con incidencia tributaria trae como consecuencia una flagrante vulneración al principio de igualdad, si bien se da a nivel leve, en el entendido que se presenta distorsionando todo interés legítimo del ciudadano y/o empresa a reducir sus costos administrativos y sus costos de cumplimiento tributario.
- Finalmente teniendo en cuenta, de acuerdo al análisis realizado, el art. 1° de relativo a la Ley 28186 afecta en forma leve lo previsto a nivel del principio de igualdad y que no tiene mayor fundamento los demás aspectos evaluados del test aplicado, considero a pesar de las conclusiones vertidas que el artículo

³ A través de la microforma si el funcionario de la administración tuviera dudas de la veracidad de la información que se ha exhibido, debiera utilizar su facultad discrecional de realizar los cruces de información, situación similar a la que debiera efectuar ante las dudas de un documento físico que ofreciera las mismas dudas.

1° de la Ley 28186 que propone el tratamiento diferenciado para la documentación con incidencia tributaria no sería inconstitucional, en la medida que debe primar el valor de facilitar el control de la administración tributaria por parte del administrado, sin embargo si debiera reevaluarse y dejarse sin efecto el artículo 1° de la Ley 28186 porque desincentiva el uso de las microformas y hoy en un contexto de fiscalización electrónica sería de gran ayuda para el control de la administración tributaria, garantizando la calidad de la prueba y ayudaría a reducir los costos de cumplimiento y de fiscalización.

2.6 Análisis de barrera burocrática de la ley 28186

Continuando con el análisis, evaluaremos si la modificación incorporada mediante Ley 28186 al Decreto Legislativo 681 califica o no como barrera burocrática.

Para nuestro análisis partiremos de lo establecido en el Dec. Leg. N° 1256, por el cual se aprueba la Ley de prevención y eliminación de barreras burocráticas. Estableciendo en su artículo 3° la definición de Barrera burocrática, por la cual las instituciones públicas condicional a los agentes económicos y a los administrados durante el proceso relativo con los trámites administrativos que deben cumplir sin tener en cuenta los ámbitos necesarios que lleven hacia una real simplificación administrativa. No toda exigencia puede ser considerada ilegal inclusive por carecer de una aplicación razonable, lo importante es analizar el contexto como se materializa la barrera (Decreto Legislativo 1256, 2016, artículo 3).

La Ley 28186 en su artículo 1° “dispuso la conservación de los documentos originales aun cuando también se hubiera conservado mediante microforma”. Por tanto, evaluaremos los contextos prohibidos por el artículo 1° regulado en la Ley 28186, que plantea no eliminar los documentos físicos, aun conservados en microforma, califica como una real barrera burocrática.

Es importante tener en cuenta que lo previsto en el numeral 3 del artículo 3° del Dec. Leg. 1256 aclara “que la sola exigencia, requisito prohibición no implica necesariamente su carácter ilegal y/o su carencia de razonabilidad”.

Sin embargo, consideramos que la prohibición (de eliminar los documentos físicos originales, para efectos tributarios, que se han conservado en microformas)

condiciona el desarrollo del agente económico en su hábitat natural, es decir, en el mercado. De acuerdo con lo analizado a nivel de los puntos previos, el conservar (prohibición de destrucción) los documentos originales que tienen incidencia tributaria, aun cuando se está conservando en microforma y tiene la calidad de original, generan costos administrativos y costos de cumplimiento que inciden en el sustento de la fehaciencia de los costos y/o gastos, pudiendo aumentar la tasa impositiva a nivel de la renta aplicables a los agentes económicos.

Lo previsto por el párrafo 4 del Art. 3° del Dec. Leg. 1256 indica que “la barrera burocrática se materializa a través de actos administrativos, disposiciones administrativas, entre otros”.

Por tanto la prohibición de destruir los originales de los documentos, aun cuando se hubiere conservado mediante microforma, prevista a nivel del Art. 1° de la Ley 28186 podría condicionar la permanencia, del agente económico, a nivel del mercado al generarle un mayor costo administrativo y un mayor costo de cumplimiento tributario, pudiendo afectar la tasa impositiva real del impuesto a la renta⁴, no califica como barrera burocrática porque la prohibición de eliminar los documentos no fue establecida por un acto administrativo, sino que se estableció mediante Ley. En dicho contexto no sería de aplicación el Decreto Legislativo 1256

⁴ Al no poder ubicar oportunamente los documentos físicos que sustentan la fehaciencia de una operación

CAPITULO III: LA FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA, EL EXPEDIENTE ELECTRONICO DE FISCALIZACIÓN Y LA SUSTENTACIÓN DE LA FEHACIENCIA DEL COSTO Y GASTO DE LAS OPERACIONES ELECTRÓNICAS EN EL MARCO DEL IMPUESTO A LA RENTA

3.1 Fiscalización Electrónica

Mediante Ley 30296 se modificó el Código Tributario, con la finalidad de incorporar el artículo 62°B referida a la fiscalización parcial electrónica, bajo esta modalidad de fiscalización la administración tributaria notificará al contribuyente “el inicio del procedimiento acompañado de una liquidación del tributo a regularizar y los intereses respectivos con el detalle de los reparos.”

La finalidad de la fiscalización parcial electrónica es explotar la información conseguida por la institución tributaria, la misma que ha obtenido de libros y comprobantes sean físicos o electrónicos

Si bien es cierto contamos con el marco legal respectivo la administración tributaria no explota esta modalidad de fiscalización en la medida que aún mantiene las acciones de carácter inductivo (cartas y esquelas), donde se informa al contribuyente las inconsistencias detectadas y se le brinda la oportunidad para que subsane. Las acciones inductivas que desarrolladas por el ente tributario no permiten determinar deuda al contribuyente, demandando escasos recursos de la administración tributaria en efectuar una acción posterior que, si permita, en caso no se regularice la observación detectada en base a la información electrónica, determinar la inconsistencia detectada que estaría influyendo en aplicación de la tasa impositiva por la renta obtenida e incluso por lo determinado a nivel de lo dispuesto por las normas del Impuesto General a las Ventas - IGV.

Por tanto, con referencia a la fiscalización electrónica, la administración tributaria debiera, ya, implementar este procedimiento de fiscalización que permita reducir costos al contribuyente y a la propia administración. El contribuyente a la fecha cuenta con una

plataforma virtual para presentar la documentación que debiera estar respaldada en documento físico o en una microforma con valor legal.

3.2 El Sistema integrado del expediente virtual

La Administración tributaria a fin de lograr una adecuada modernización al servicio del ciudadano viene generando aplicativos para el acceso a los expedientes por medios electrónicos, de tal forma de generar trazabilidad, seguimiento por parte del contribuyente del procedimiento administrativo iniciado y confiabilidad en la documentación adjunta es que ha implementado el sistema integrado de expediente virtual que comprende al procedimiento de fiscalización, a las solicitudes de devolución y el expediente de cobranza coactiva, para lo cual ha emitido algunas normas con el propósito de implementar y viabilizar la operatividad de los expedientes virtuales.

El marco general para poder implementar las notificaciones electrónicas, establecidas en el Código Tributario de acuerdo con lo establecido por D.S. N.º 135-99-EF y sus diversas normas que lo han venido modificando define las formas esenciales para realizar las notificaciones, previstas, por ejemplo, en el artículo 104º inciso b), el mismo que regula lo siguiente: “Por medio de comunicación electrónica, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.”

Con referencia a las operaciones en línea Sunat señala:

SUNAT Operaciones en Línea está diseñado para prevenir, detectar e impedir violaciones a la seguridad durante el envío de información; por lo que resulta conveniente aprobar como un medio electrónico mediante el cual la SUNAT podrá notificar sus actos administrativos, a Notificaciones SOL, disponible en SUNAT Operaciones en Línea. (artículo 9º, Resolución de Superintendencia 109-2000/ SUNAT)

Posteriormente mediante la Resolución de Superintendencia 014-2008/ SUNAT, se aprobó la forma de lograr un adecuado proceso para notificar a los contribuyentes a través del uso del medio digital o electrónico de todas aquellas acciones y actos de carácter administrativo efectuado por la Administración encargada de la administración de los tributos en el Perú, es decir, la Superintendencia de Administración Tributaria *-SUNAT.

Mediante la Resolución de Superintendencia N.º 084-2016/SUNAT y un diverso conjunto de regulaciones modificatorias, se puso en vigencia el Sistema Integrado del Expediente Virtual (SIEV) el cual permite que todos y cada uno de los expedientes de cobranza y fiscalización puedan ser llevados electrónicamente

En los considerandos de la indicada Resolución de Superintendencia se expresa que “el artículo 112º-B del Código Tributario establece que la SUNAT se encuentra facultada a regular, mediante resolución de superintendencia, la forma y condiciones en que serán llevados y archivados los expedientes de las actuaciones y procedimientos tributarios”

Es oportuno referir que el artículo 112º-B del Código Tributario plantea que, “los documentos electrónicos que se generen en los procedimientos tributarios o actuaciones tienen la misma validez y eficacia que los documentos en soporte físico”.

Respecto de la incorporación de documentos en papel al expediente electrónico:

Los documentos en soporte papel deben ser digitalizados para su incorporación al expediente electrónico remitiéndose los documentos en soporte papel al archivo de la SUNAT según la normativa correspondiente. Para dicha incorporación, el SIEV cuenta con las funcionalidades necesarias que permiten registrar en el expediente electrónico la información del documento y su imagen (Resolución de Superintendencia N.º 084-2016/SUNAT, 2016, artículo 4, inciso b).

La Resolución de Superintendencia N.º 262 -2019/SUNAT del 20 de diciembre del 2019 es fundamental porque determinó la aplicación del Sistema Integrado los Expedientes Electrónicos para efectos de su utilización en los diversos procedimientos integrados tributarios que realiza la SUNAT para fiscalizar en forma tanto definitiva como parcial, y es importante también porque incorpora los artículos del 12 al 18º vinculado al expediente electrónico de fiscalización.

Asimismo, señala respecto de los escritos presentados por mesa de partes:

Los sujetos que opten por presentar los escritos electrónicos en la mesa de partes de las dependencias de la SUNAT o en los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT a nivel nacional deben presentar una memoria USB que contenga, en uno o más archivos: a) El escrito electrónico y, de ser el caso, b) Los anexos respectivos. En el escrito electrónico se debe indicar el número del expediente

electrónico con el que está vinculado, debiendo incluirse la firma digital respectiva (Resolución de Superintendencia N.º 262 -2019/SUNAT, artículo 16).

El procedimiento establece que en los escritos electrónicos se incorpore la firma digital del contribuyente.

Para tal efecto, es el numeral signado con el 3.2 derivado del artículo 3º de la Resolución aprobada por la Superintendencia con el número 194-2021/ SUNAT la que señala que en los contextos de generación de expedientes inmateriales o electrónicos para efectos de los procesos de fiscalización que realiza la SUNAT, así como para efectos de lo planteado en los escritos digitales, además de la emisión de las respectivas constancias vinculadas con lo establecido y resuelto por la administración tributaria aprobada por la Res. Sup. N.º084-2016/SUNAT, tienen y presentan plenamente la estructura, calidades y cualidades que requieren los documentos electrónicos para fines tributarios, los mismos que se encuentran aptos y plenos para su interacción documental con el referido expediente electrónico de novísima vigencia.

La resolución de superintendencia 072-2021 del 27 de mayo del 2021 incorpora al expediente virtual los expedientes de reclamaciones, estableciendo que estos pueden acumularse, señalando que los documentos soportados en formato papel deberán ser digitalizados para su almacenamiento y tratamiento vía el expediente electrónico antes señalado, debiendo mantenerse adecuadamente incorporados, en su correspondiente almacén, los expedientes físicos presentados por el contribuyente

El 24 de febrero del 2021 se emite la Resolución de Superintendencia 031-2021 con la finalidad de modificar la Resolución de Superintendencia 084-2016/SUNAT y establecer las normas que permita regularizar, en el expediente electrónico de reclamos, la información presentada utilizando la Mesa de Partes Virtual, asimismo señala la condición que se le brinda a los documentos escaneados del original, siendo las principales modificaciones las siguientes:

- El documento escaneado de un documento físico que corresponde a un expediente electrónico de reclamos no reemplaza al original, de ser necesario el original deberá ser presentado en los ámbitos de centralización de los servicios previsto por la administración.
- El funcionario administrativo de la SUNAT, propuesto por la administración tributaria, es el encargado de proceder con el reemplazo del formato relativo

a los archivos presentados por los contribuyentes, por lo que deberá adjuntar debidamente su firma electrónica

- Los archivos presentados en PDF/A deben ser firmados previamente

Las normas invocadas, entre otras, han permitido que la administración tributaria en el marco de la fecha prevista para el desarrollo y posterior sustentación de la presente investigación esté operando bajo el esquema del sistema que integra el expediente virtual y ha establecido expresamente que los señores y señoras contribuyentes, de acuerdo con lo dispuesto por la Res. de Sup. N.º 084-2016 y sus ámbitos normativos modificatorios, puedan, en relación con la documentación a ser presentada, necesariamente deba estar contenida en documentos electrónicos.

Los expedientes electrónicos habilitados por la administración tributaria otorgan la posibilidad que la documentación presentada, en medio físico (papel u archivo) o presentado vía mesa de partes virtual, deban ser subidos al sistema que gestiona el expediente electrónico. Sin embargo, la norma que habilita al expediente electrónico de fiscalización no señala como debe subirse la documentación presentada por medio físico o presentada por mesa de partes virtual, en comparación con el expediente electrónico de reclamaciones que a través de la Resolución de Superintendencia 031-2021 estableció la forma que el funcionario de la SUNAT debe subir los datos y las informaciones alcanzados por el contribuyente y que no utilizó la plataforma (SOL) para presentar los documentos o archivos que sustentan su reclamo.

Ambos expedientes electrónicos bien de fiscalización o reclamaciones no contemplan la utilización de la microforma como sustento de la documentación original, por parte del contribuyente, indicando expresamente que de requerirse la documentación original esta puede ser presentada en forma escaneada al expediente electrónico y luego regularizar el documento físico original por un centro de servicios pensado y dirigido al contribuyente tributario.

La Resolución de Superintendencia que habilita subir información, presentada por mesa de partes física o virtual, a los expedientes electrónicos de fiscalización y de reclamos no contempla la participación de un fedatario administrativo, ni la participación de un fedatario informático. Lo que estaría generando un posible problema de veracidad tanto de los datos como de la información que se encuentre al alcance de la SUNAT, situación que se agravaría aún más, cuando se requiera obtener una representación

impresa de la documentación que obra en los expedientes electrónicos, en la medida que dicha representación, vinculada con la acción realizada para imprimir lo presentado, no calificaría de copia fiel del original, al haber sido manipulada sin intervención de un fedatario.

3.3 Mesa de partes virtual

Con fecha 08 de mayo de 2020, mediante Res. de Sup. No. 077-2020/SUNAT se aprobó la implementación de la Mesa de Partes Virtual (MPV) que sería administrada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria “con la finalidad de facilitar a los administrados la presentación, por esa vía, de documentos que se presentan de manera presencial en las dependencias de la SUNAT”.

Respecto a lo previsto y aplicable al principio de presunción se toma en cuenta que lo presentado es veraz, por ello es conocido como principio de veracidad, la Resolución de Superintendencia No. 077-2020/SUNAT señala que: “Es responsabilidad de los administrados que utilizan la MPV-SUNAT, el contenido y registro de la información requerida durante la presentación de sus documentos” (artículo 3).

Respecto de la documentación original a presentar, mientras dure el estado de emergencia, señala: “este podrá ser reemplazado por una copia escaneada, en cuyo caso el administrado podrá realizar la presentación de la solicitud u otro documento a través de la MPV-SUNAT” (Res. de Sup. No. 077-2020/SUNAT, 2020, sección Disposición Complementaria Transitoria)

Tal como lo ha señalado la referida Res. de Sup. N.º 077-2020/SUNAT la excepcionalidad es la regla mientras dure la emergencia sanitaria, en el sentido que podrán presentarse documentos escaneados (del original) directamente a la mesa de partes virtual, por tanto a nuestro entender al vencimiento de la declaratoria de emergencia sanitaria, cuando la administración tributaria solicite los originales de la documentación y se utilice la mesa de partes virtual para su presentación, esta deberá ser presentada vía microforma que contenga fe pública y el valor legal que le otorga el Decreto Legislativo N.º 681, de lo contrario debiera ser presentado por mesa de partes física o al agente fiscalizador. Lo antes indicado va en línea de lo señalado por el informe 102-2020-SUNAT/7T0000 el cual indica que un documento escaneado no sustenta el derecho al crédito fiscal. De igual forma, al requerirse el documento original, para la

sustentación de la fehaciencia de una operación, el documento escaneado no sustituiría ni tendría el valor legal del documento original, por lo que el contribuyente al presentar la documentación, mediante el debido procedimiento, por la Mesa de Partes virtual tendrá que hacerlo en el marco de lo planteado por el numeral 1) del Art. 1° del Dec. Legislativo 681, es decir vía microforma con valor legal establecida por fedatario informático.

3.4 Uso del documento electrónico en la región.

Es importante analizar el avance y desarrollo que han tenido los países vecinos con referencia a la microforma, contextos digitales con alta aplicación técnica a los diversos procedimientos administrativos y el uso de expedientes electrónicos, lo que nos permitirá tener una guía a comparar, respecto del avance que hemos desarrollado en el país.

a) BRASIL:

Se emitió el decreto supremo N.º 3.505/2000 el cual tenía por finalidad establecer una adecuada política pública que incida con eficiencia a los procesos de seguridad informática y de la información directamente aplicable a las instituciones, organismos y sobre todo entidades de la Administración Estatal Federativa de la República del Brasil; la referida norma fue derogada por el decreto N.º 9.637/2018, y se emitió el decreto 10.641/2021 teniendo por finalidad establecer una nueva y vigente política aplicable a todo el gobierno federal y nacional sobre la implementación de seguridad informática y de la información en el ámbito de la seguridad pública federal con la finalidad lograr en forma segura los procesos de disponibilidad, integridad, confidencialidad y autenticidad tanto en lo relativo a los datos como al tratamiento de información a nivel nacional. Siendo el objetivo principal de la norma contribuir a la seguridad de la persona, de la sociedad y del Estado, orientando las acciones de seguridad de la información, observando los derechos y garantías fundamentales. Y orientar de aquella forma actividades relativas a:

- Implementación de elementos seguros para la protección de todos aquellos datos que vienen siendo tratados y almacenados a nivel de las instituciones públicas brasileras;

- Aplicación de adecuados mecanismos de seguridad que evite que la información existente en las diversas infraestructuras de nivel crítico sea afectada;
- Determinación de los ámbitos seguros que permitan proteger los datos y la información de los ciudadanos brasileros que se encuentren en alto riesgo de afectación a las medidas de seguridad implementadas, o a nivel de la seguridad de cada una de las acciones y actividades que deriven del nivel de logro de cumplimiento previsto por la legislación iusinformática aplicable por sus altos niveles de especificidad a nivel tecnológico, legal y organizativo (Espinoza Céspedes, 2022).
- Análisis respecto a las mejores estrategias para un eficiente tratamiento de datos e información, donde se incluyan necesariamente diversos criterios para lograr entornos restrictivos para que personas no autorizadas puedan acceder en forma indebida.

Posteriormente emite el Decreto signado con el número 3.996/2001 reemplazado posteriormente por el Decreto 10.543/2020. Este Decreto prevé la utilización del firmado electrónica instituciones públicas de índole federal y regula el nivel mínimo exigido para la firma electrónica en las interacciones con la entidad pública.

El 03 de enero de 2002, se emite el decreto N.º 4.073, modificado por el decreto 10.148/2019 el cual tuvo entre sus aspectos relevantes haber logrado la definición de la política nacional de archivos públicos y privados. Estableciendo el artículo 29 del mencionado decreto que los términos definidos en la ley son aplicables también a los documentos electrónicos.

Según la regulación chilena, la auditoría fiscal electrónica implementada en Brasil denominada arquivos digitais, permite que a través de este procedimiento la información solicitada por el auditor al contribuyente es ingresada mediante un adecuado sistema electrónico que permite validar y autenticar los archivos digitales - SVA. En ese orden de ideas el SVA tiene por finalidad confirmar el contenido del archivo digital el cual debe incluir los archivos de información fiscal. El SVA al recepcionar la información genera mecanismos de codificación para identificar personas utilizando mediante un elemento inmaterial algorítmico a nivel del MD5 (message-digest algorithm five), el cual tiene por

finalidad validar la autenticidad de los archivos presentados. Asimismo, emite un reporte de los archivos digitales presentados. El procedimiento de auditoría electrónica establece su regulación en el manual relativo al sistema normativo para los archivos electrónicos o digitales, el que establece obligaciones y derechos de los contribuyentes.

Desde el 2018 en Brasil empezó a regir la obligatoriedad de llevar un sistema de contabilidad electrónica que tiene por finalidad unificar los sistemas para recibir, recepcionar, validar, almacenar y autenticar libros y documentos integrantes de la información generada en el contexto de contabilidad como de fiscalidad. La Instrucción Normativa RFB 1.774 de 2017 emitida por el estado de Brasil define la obligación de presentar la información en forma periódica a la administración tributaria quedando a su disposición, dicha información, sin necesidad de ser requerida continuamente.

El sistema electrónico implementado en Brasil es muy similar a lo implementado en el Perú con referencia a la obligación de presentar los documentos electrónicos organizados a modo de libros y la imperiosa necesidad de emitir los comprobantes de pago electrónicos, la diferencia que en Brasil la información presentada solo será conservada por un plazo de 6 años y el contribuyente tiene la obligación de remitir periódicamente su información contable y fiscal.

b) ARGENTINA:

La Ley 11.672 de 1995 regulo a nivel del Art. 49, posteriormente sustituido por el Art. 30 de la Ley 24.624 aprobada el 28/12/1995 permitió utilizar los mecanismos informáticos para todo tipo de manejo de información y documentación financiera. Estableciendo que la originalidad de los documentos electrónicos a nivel de la primera generación digital, electrónica u óptica indeleble; además de los elementos que pueden ser materia de reproducción, debe presenta iguales características de generación documental por la utilización de los documentos que cuenta con su carácter de originalidad, los mismos que tienen y presenta todas las cualidades para ser tenidos por originales con pleno valor de prueba para todo efecto legal.

la Ley 25.5068 planteó es establecimiento y aplicación del sistema de firmado digital, inclusive considerando los elementos base para el uso de la firma electrónica. El artículo 5° de dicho cuerpo legal establece que para efectos de cumplir con los diversos contextos que exige el marco regulatorio para efectos de todo tipo de conservación de los

documentos generados en medios digitales, está situación queda cumplida con el almacenamiento de tales documentos siempre y cuando hayan sido firmados digitalmente.

La Resolución General 3.416 de 2012 de la Administración tributaria Argentina, conocida por sus siglas - AFIP estableció un adecuado marco procedimental en materia fiscal y tributario para efectos de implementar los procesos de fiscalización electrónica. Situación que se encuentra enfocada en lograr altos estándares de control para efectos de logra un adecuado nivel técnico que permita cumplir con las diversas exigencias existentes en el contexto fiscal, el cual debe iniciarse con la notificación del requerimiento inicial electrónico, pudiendo presentar la documentación requerida por medio electrónico.

c) CHILE:

El servicio de impuestos ha establecido vía modificación del código tributario que el contribuyente pueda optar por tener sus datos e informaciones contables y tributarias por medio de la utilización del ámbito electrónico, asimismo puede exigirse la presentación de los soportes que contienen tanto los libros como los registros contables a través del medio digital. La administración tributaria introdujo una modificación que permite otorgar garantías sobre el reconocimiento del derecho que les asiste a los contribuyentes, situación que deberá comunicársele al contribuyente durante el inicio del examen que se está realizando tanto a los datos como el conjunto de información obrante en el ámbito contable y financiero del obligado, y que además se encuentra almacenado los sistemas del ente recaudador y deberá emitirse un acta, informando de la documentación que fue revisada. La información copiada para análisis deberá ser destruida después de la revisión realizada

d) MÉXICO:

Desde el 2014 implemento la obligatoria de llevar contabilidad en forma electrónica y de remitirla en forma mensual a la autoridad administrativa encargada de la recaudación de los tributos, pudiendo acceder a todo tipo de datos e informaciones conforme las obtiene. Asimismo, puede exigir al contribuyente que ponga a disposición los equipos donde se encuentra la información electrónica. En la legislación mexicana no se cuenta con un

procedimiento para la eliminación de la información descargada y analizada por parte de la administración tributaria.

e) COLOMBIA:

En el ámbito de aplicación de la Ley 527 relativa a los Mensajes de Datos, Comercio Electrónico y Firma Digital aprobada en agosto de 1,999 se definió la configuración del sistema informacional a ser utilizado para efectos de la generación, envío, recepción y procesamiento de todo tipo de mensajes de datos tributarios y en tal sentido, se le confiere efectos jurídicos validez o fuerza obligatoria.

Señala expresamente que los mensajes de datos como cadenas de unos y ceros tienen características oficiales y esenciales para considerarlas como original, en vista que presenta altos niveles de integridad desde el momento de su generación, es decir que la tecnología utilizada evita su modificación; hecho que le permitió permanecer en forma completa, lo siendo alterado, situación que le otorga validez como medio de prueba

f) CONSIDERACIONES DE LA REGION:

- Se aprecia que un gran número de países en Latinoamérica lograron altos niveles técnicos que los han llevado a implementar sistemas que permiten la recopilación de datos por medios magnéticos y electrónicos, en dicho contexto, se otorga mérito probatorio a la documentación presentada por medio electrónico, en la medida que la plataforma por el cual se ingresó permita garantizar la seguridad técnica y jurídica del documento
- La seguridad del documento electrónico está estrechamente ligada a la posibilidad de no alterar el contenido de estos. En dicho contexto, muchos países carecen de una política nacional de archivos electrónicos y del desarrollo de expedientes electrónicos administrativos.
- La mayoría de los países no han definido la forma como accederán y analizarán la documentación electrónica presentada por el contribuyente y su periodo de vigencia en el tiempo, por lo que la información descargada para análisis permanecerá en poder de las administraciones tributarias. Chile es el único país que cuenta con un procedimiento para informar al contribuyente de

la destrucción de los documentos descargados para su análisis por la administración tributaria.

- La documentación en papel y/o medio magnético micrograbado bajo los estándares establecidos en la legislación del Perú, garantiza la autenticidad y seguridad de la información confiriéndole el valor probatorio que requieren los procedimientos de fiscalización electrónicos desarrollados por las administraciones tributarias.



CONCLUSIONES

- La microforma por sus características técnicas y normativas es una imagen que al cumplir todo aquello previsto por la regulación dictada el Dec. Leg. N.º 681, y estar incorporada en un medio tangible con alta calidad e idoneidad técnica, permite reproducir en el ámbito digital al documento fuente original, con las mismas condiciones en similitud de condiciones independientemente de su soporte, sea en soporte tangible (a nivel de papel a digital) o intangible (en el contexto digital a digital).
- Los fedatarios juramentados de acuerdo con el marco legal vigente son los depositarios de la fe pública y de acuerdo con las leyes peruanas siempre deben tener independencia total en relación con la institución pública o privada que lo contrata.
- Los medios físicos que permiten portar las microformas, de acuerdo al decreto legislativo 681, son los instrumentos idóneos del sistema jurídico peruano para sustituir a los expedientes y documentos originales que han pasado por un proceso de micrograbados, generándose en dicho contexto los efectos jurídicos previstos en el marco regulatorio de la materia.
- El artículo 1º de la ley 28186 vulnera en forma leve el principio de igualdad. Al exigir la conservación de los documentos físicos que dan origen a las microformas, para todo efecto de naturaleza tributaria, vulnerando lo señalado en el Art. 8 del Dec. Leg. 681.
- La exigencia de no eliminar el documento fuente con incidencia tributaria, cuando son conservados en microforma, planteada en el Art. 1º la Ley 28186, no se encuentra calificada como una barrera burocrática porque no ha establecido por disposición administrativa. Sin embargo dicha exigencia contradice el principio de simplicidad administrativa en la medida que generan costos adicionales a los contribuyentes. Al exigir la conservación de los documentos físicos, cuando se optó por llevar la documentación vía microforma.
- La exigencia de conservar el documento fuente planteado en el Art. 1º la Ley 28186 desincentiva el uso de las microformas como medio de conservación de los

documentos con incidencia tributaria, afectando la calidad, inmediatez y seguridad de las operaciones de carácter tributario.

- Los documentos presentados en microformas tienen valor legal y son parte de los medios de prueba para sustentar fehacientemente el costo y gasto vinculado al procedimiento para determinar la renta neta imponible para efectos del impuesto que grava la renta vinculada directamente con la tercera categoría.
- Los documentos presentados vía mesa de partes física o virtual, en un procedimiento administrativo de fiscalización o reclamos bajo el esquema de expediente electrónico de fiscalización, deben ser incorporados al expediente electrónico, por la administración tributaria. La incorporación de dichos documentos no contempla la participación de un fedatario informático ni administrativo pudiendo haber alteración o error en dicha incorporación generando indefensión al contribuyente y/o posibles nulidades.



RECOMENDACIONES

- Teniendo en consideración que las microformas sustituyen a los documentos y expedientes originales y que el Decreto Legislativo 681 le otorga valor legal y fe pública, la microforma se convierte en el medio idóneo que permite la conservación de documentos mediante dicho dispositivo. Sin embargo, tal como hemos analizados y bajo un entorno de fiscalización en el sistema integrado de expediente virtual y en el contexto donde operará la mesa de partes virtual, la Ley 28816 vulnera la simplificación administrativa, los principios de legalidad e igualdad y genera sobrecostos administrativos al contribuyente, por tanto, se propone que el Art. 1° de la Ley 28816 se derogue.
- Se requiere modificar el inciso b) previsto en el Art. 4 de la Res. de Sup. Intendencia 084-2016 y otras de contenido similar, estableciendo que la digitalización de los archivos presentados en papel u otro medio, debe ser incorporado al expediente electrónico vía microforma y supervisado por un fedatario informático que garantice la fe pública y el valor legal del documento electrónico; de tal forma que la información presentada por el contribuyente pueda ser devuelta o destruida luego de un plazo prudencial si no es recogida.
- Se necesita proceder con la modificatoria de la Res. de Sup. N.° 084-2016 incorporando la posibilidad de adjuntar la documentación original requerida, vía microforma.

REFERENCIAS

- Álvarez Rodríguez, I. (2019). *El Derecho del ciberespacio. Una aproximación*.
<https://raco.cat/index.php/IDP/article/view/373655>
- Carta 120-2005-SUNAT/2B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/c1202005.htm>
- Constitución Política del Perú. artículo 2° numeral 2.
- Decreto Legislativo N.° 1256. (2016, 8 de diciembre). Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas.
<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-aprueba-la-ley-de-prevencion-y-elimi-decreto-legislativo-n-1256-1461978-1/>
- Decreto Legislativo N.° 1372. (2018, 2 de agosto). Decreto Legislativo que regula la obligación de las personas jurídicas y/o entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1212958>
- Decreto Legislativo N.° 681. (1991, 14 de octubre). Dictan normas que regulan el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo de documentos e información tanto respecto a la elaborada en forma convencional cuanto la producida por procedimientos informáticos en computadoras. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H752139>
- Decreto Legislativo N.° 827. (1996, 5 de junio). Amplían los alcances del D. Leg. N° 681 a las entidades públicas a fin de modernizar el sistema de archivos oficiales. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H771201>
- Decreto Supremo 009-92-JUS. (1992, 26 de junio). Reglamento del Decreto Legislativo N° 681, sobre el uso de tecnologías de avanzada en materia de archivos de las empresas. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H755118>
- Decreto Supremo N° 008-2020-SA. (2020, 11 de marzo). Decreto Supremo que declara en Emergencia Sanitaria a nivel nacional por el plazo de noventa (90) días calendario y dicta medidas de prevención y control del COVID-19.
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1256785>
- Decreto Supremo N° 085-2007-EF (2007, 29 de junio). Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H945376>
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22 de junio de 2013). Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1081161>

- Dictamen recaído en el proyecto de Ley N.º 4407/2002-CR. (2019). *Revista del Foro*, 175. <https://www.cal.org.pe/revistadelforo/files/basic-html/page175.html>
- Espinoza Céspedes, J. (2020). El Sistema Peruano de Información Jurídica: un aporte eficiente a la revolución digital y el trabajo en un contexto de sistematización jurídica. *Revista Ius*, 14(45). <https://doi.org/10.35487/rius.v14i45.2020.601>
- Espinoza Céspedes, J. (26 de abril de 2022). *Estrategias y Gestión del Gobierno Digital*. [Conferencia]. Instituto de Educación Superior -ICJ, Lima. Perú.
- García Toma, V. (s.f.). El Derecho a la igualdad, *Revista Institucional*, 8, 109-127. <http://repositorio.amag.edu.pe/bitstream/handle/123456789/260/el-derecho-a-la-igualdad.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00261-2003-AA.pdf>
- Huerta Guerrero, L. A. (2003). El derecho de la igualdad. *Pensamiento Constitucional*, 11(11), 308-334. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/download/7686/7932/0>
- Informe 023-2019-SUNAT/7T0000. (2019, 28 de febrero). [Conservación física de los documentos originales vinculados a asuntos tributarios]. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i023-2019-7T0000.pdf>
- Informe 102-2020-SUNAT/7T0000. (2020, 22 de octubre). [El informe 102 del 2020 emitido por Sunat, deja en claro que el documento escaneado del comprobante de pago no sustenta costo o gasto]. <https://ww3.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i102-2020-7T0000.pdf>
- Ley N.º 26612. (1996, 21 de mayo). Modifican el D. Leg. N.º 681, mediante el cual se regula el uso de tecnologías avanzadas en materia de archivo de documentos e información. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H771081>
- Mendoza Antonioli, A. (2016). Procesos recientes de reforma de la Administración Tributaria en el Perú y la necesidad de acometer uno nuevo. *Ius et Praxis*, 47, 179-199. https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Ius_et_Praxis/article/view/944/896
- Oliver Cuello, R. (2021). Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria. *Revista de Internet, Derecho y Política*, 33. <https://doi.org/10.7238/idp.v0i33.381275>
- Perafán Del Campo, E. A., Polo Alvis, S., Sánchez Acevedo, M. E., & Miranda Aguirre, C. (2021). Estado y soberanía en el ciberespacio. *Via Inveniendi Et Iudicandi*, 16(1). <https://doi.org/10.15332/19090528.6480>
- Resolución de Superintendencia N.º262-2019-SUNAT (2019, 24 de diciembre). Modificación a la Resolución de Superintendencia N.º 084-2016-SUNAT para incorporar al Sistema Integrado del Expediente Virtual los expedientes electrónicos de los procedimientos de fiscalización definitiva y parcial distinto

al regulado en el artículo 62-B del Código Tributario y determinadas actuaciones. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1251120>

Resolución de Superintendencia N.º 084-2016/SUNAT. (2016, 23 de marzo). Aprueban el Sistema Integrado del Expediente Virtual para el llevado de expedientes electrónicos. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1149717>

Resolución de Superintendencia N.º 014-2008-SUNAT (2008, 8 de febrero). Regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H959119>

Resolución de Superintendencia N.º 077-2020/SUNAT (2020, 8 de mayo). Aprueban la creación de la Mesa de Partes Virtual de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1258891>

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05203-4-2008. (2008, 22 de abril). Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_05203.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 12011-10-2013. (2013, 22 de julio). Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y otros. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/10/2013_10_12011.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1759-5-2003. (2003, 28 de marzo). Impuesto a la Renta y otro. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_01759.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 19094. (2011, 16 de noviembre). Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/2/2011_2_19094.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2859-5-2021. (2021, 26 de marzo). Impuesto General a las Ventas y Multas. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/5/2021_5_02859.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09247-10-2013. (2013, 5 de junio). Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/10/2013_10_09247.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11490-8-2015. (2015, 24 de noviembre). Impuesto General a las Ventas y Multas. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_11490.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal N.º1184-3-2013. (2013, 18 de enero). Impuesto General a las Ventas y Multas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/3/2013_3_01184.pdf

Sendón-Varela, J. C., Herrera-Tapia, J., Fernández-Capestany, L., Felipe, M. d. R. C., Chancay-García, L., & García-Quilachamín, W. (2021). Análisis comparativo entre distintas metodologías para la realización de auditorías de seguridad informática, aplicando el proceso analítico jerárquico (Ahp). *Revista Ibérica de Sistemas e Tecnologías de Informação*, E40, 352-367. ProQuest.

Sentencia N.º 0261-2003-AA/TC. (2003). [Recurso extraordinario interpuesto por la Cámara Peruana de la Construcción CAPECO contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima].

Sentencia N.º 045-2004-PI/TC. (2004). Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Abogados del Cono Norte de Lima, contra el artículo 3º de la Ley N.º 27466. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00045-2004-AI.pdf>

TUO de la Ley 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS (2019, 25 de enero). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1226958>

TUO del Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS (1993, 22 de abril). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682685>