

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



**INCORPORACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ELECTRÓNICA
EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PERUANO**

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

Fanny del Pilar Soto Cabellos

Código 20142503

Karla Mónica La Torre Quiroz

Código 20011204

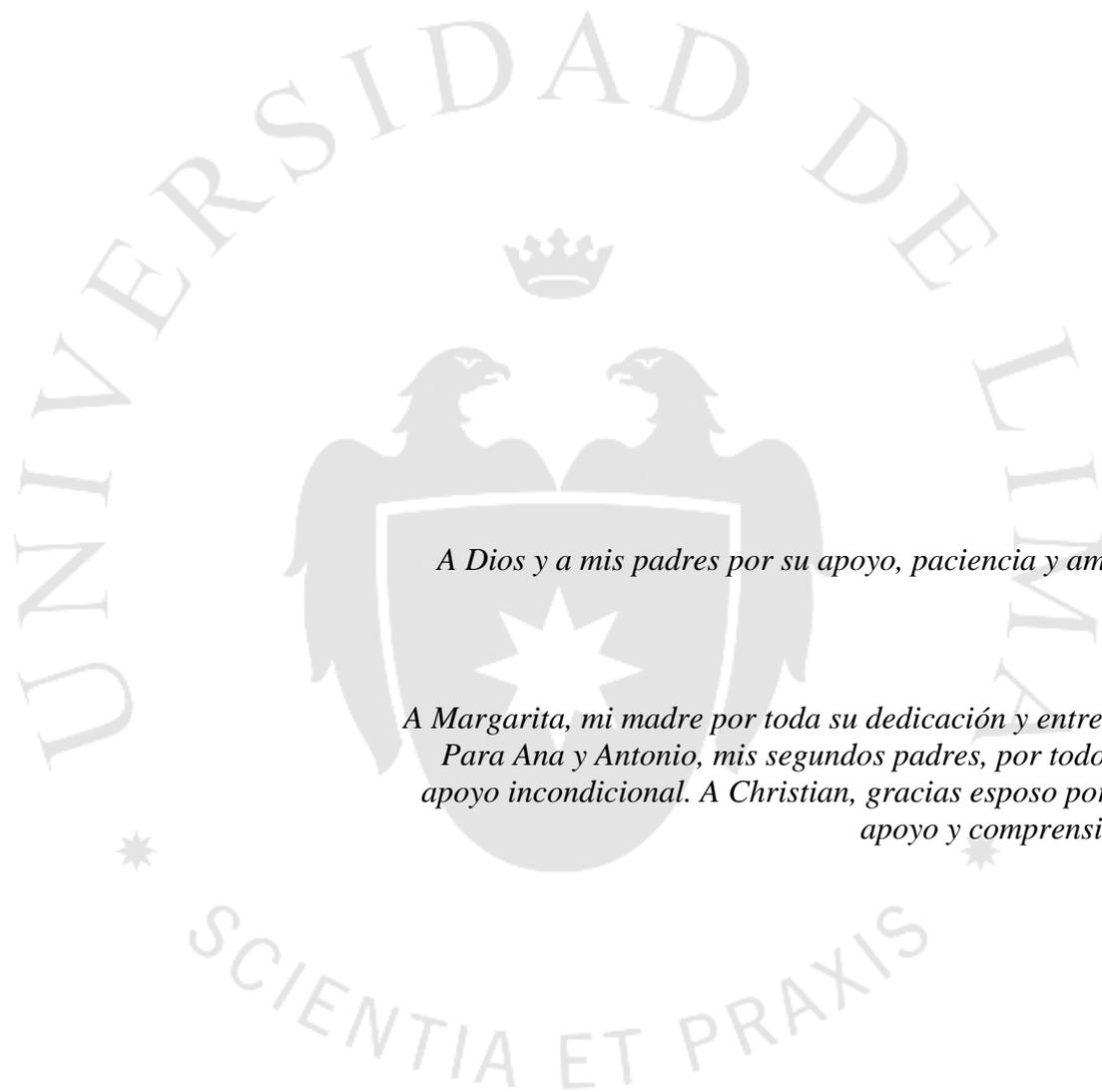
Asesor

Felipe Eduardo Iannacone Silva

Lima – Perú

Julio 2017





A Dios y a mis padres por su apoyo, paciencia y amor.

*A Margarita, mi madre por toda su dedicación y entrega.
Para Ana y Antonio, mis segundos padres, por todo su
apoyo incondicional. A Christian, gracias esposo por tu
apoyo y comprensión.*



**INCORPORACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ELECTRÓNICA
EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PERUANO**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I: EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN EL PERÚ. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN.....	9
CAPÍTULO II: ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN HOY VIGENTE.....	14
CAPÍTULO III: LAS IMPLICANCIAS Y PROBLEMÁTICA DE LA FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA.....	21
3.1 Análisis preliminar de la Fiscalización Parcial Electrónica.....	21
3.2 De la problemática detectada en el procedimiento de la fiscalización parcial electrónica.....	23
3.2.1 De la información que posee la Administración Tributaria.....	24
3.2.2 De los plazos estipulados en la Fiscalización Parcial Electrónica.....	25
3.2.3 El valor de la prueba electrónica.....	30
3.2.4 Interrupción de la prescripción.....	40
CAPITULO IV: FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ELECTRÓNICA.....	44
4.1 Experiencia Comparada: El Caso México.....	44
4.2 El caso Peruano.....	53
4.2.1 La Contabilidad en el Perú.....	53
4.2.2 Hacia la Contabilidad Electrónica.....	62
4.2.3 Hacia la Fiscalización Definitiva Electrónica.....	68
4.2.4 Supuestos propuestos de exclusión de implementarse la Fiscalización Definitiva Electrónica.....	70
4.2.4.1 Operaciones No Reales.....	70
4.2.4.2 Operaciones con valor no fehaciente o no determinado en el IGV.....	87
4.2.4.3 Operaciones entre vinculadas.....	99
CONCLUSIONES	110
RECOMENDACIONES.....	113
BIBLIOGRAFÍA.....	114

INTRODUCCIÓN

Hasta diciembre del 2014, el marco normativo tributario contemplaba dos tipos de procedimientos de fiscalización: la fiscalización parcial y la fiscalización definitiva. Sin embargo, a partir del 1 de enero del 2015, se incorpora la fiscalización parcial electrónica, mediante la entrada en vigencia de la Ley N° 30296.

Pues bien, del análisis de la norma correspondiente observamos que la fiscalización parcial electrónica contiene aspectos que hasta la fecha no se encuentran contemplados por ninguna otra disposición, resultando poco útil tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes.

En ese escenario, si bien la fiscalización tributaria se ejerce en forma discrecional y esta incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias; resulta importante que dicha discrecionalidad no exceda los límites establecidos por la ley, razón por la cual las normas y otras disposiciones que regulen el procedimiento de fiscalización deberán contemplar todos los aspectos necesarios para brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Entendemos que, hoy por hoy la regulación sobre la materia se encuentra en la necesidad de cambiar debido a la relevancia que tiene los sistemas informáticos en todos los ámbitos de la actividad humana. Estos nuevos estándares obligan a la Administración Tributaria a incorporar herramientas virtuales que faciliten y contribuyan al cumplimiento de sus funciones.

Pues bien, hace algunos años no imaginábamos los efectos que la tecnología tendría en materia fiscal, desde el ahorro en tiempo y dinero, hasta la

precisión, oportunidad y exactitud que se obtendrían en la revisión de diversas operaciones. Por lo que a la fecha, no imaginamos la realización de la actividad fiscal sin los nuevos productos informáticos que se han ido sumando al paquete de herramientas virtuales con los que actualmente cuenta la Administración Tributaria, desde los Programa de Declaración Telemática – PDT hasta los Comprobantes Electrónicos y el Programa de Libros Electrónicos – PLE.

La finalidad de la virtualización de los procesos fiscales es evidente. Se busca reducir las posibilidades de fraude y/o evasión mediante transacciones ficticias que causan perjuicio al fisco. En este sentido, es necesaria la implementación de acciones que permitan mejorar la recaudación mediante el fortalecimiento de los esquemas de seguridad a través de un sistema digital.

En este contexto, el nuevo procedimiento de fiscalización electrónica parcial introducido en nuestro sistema fiscal busca revisar aspectos muy puntuales, detectando alguna información que no esté correctamente declarada por el contribuyente, incrementado su percepción de riesgo de detección y sanción. ¿Ello supone, acaso, que mientras mayor sea la percepción que tengan los contribuyentes de que existe una Administración Tributaria dotada de mayores recursos para realizar su tarea, el incumplimiento de obligaciones tributarias disminuirá?

Este trabajo busca analizar el nuevo marco que envuelve la labor de fiscalización de la Administración Tributaria. Nuestras observaciones, respecto de la fiscalización parcial electrónica intentan ser un aporte para la mejora y corrección, en su caso, de algunos aspectos de dicho procedimiento que aún no ha sido aplicado en el Perú.

Por tal motivo, en el desarrollo de este trabajo de investigación abordaremos la problemática en torno a la fiscalización parcial electrónica, para dar paso como propuesta a la incorporación de la fiscalización definitiva electrónica en el procedimiento tributario peruano. Lo descrito conlleva a la elaboración de conceptos novedosos tales como la prueba electrónica y la contabilidad

electrónica, citando también determinadas exclusiones a la fiscalización definitiva electrónica propuesta, tales como operaciones no reales, las operaciones entre partes vinculadas y las operaciones con valor no fehaciente o no determinado.



CAPÍTULO I: EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN EL PERÚ. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN

Daniel Yacolca Estares (2012) define la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria como:

“La facultad más importante en su rol recaudador dado que no se limita solo a una gestión tributaria de las declaraciones juradas de los contribuyentes, sino que implica contrastar las declaraciones juradas proporcionadas por los contribuyentes con la realidad económica o veracidad de los hechos declarados”(p. 23).

Al respecto, las acciones de fiscalización en el Perú se han ido incrementando durante los últimos años, su accionar está dirigido principalmente a los contribuyentes que evaden, incumplen u ocultan información con el fin de manipular sus declaraciones juradas.

Todo esto generó que la Administración Tributaria implemente mejoras en los cruces de información, pero sobre todo en sus productos informáticos, ya que parte de la efectividad de un sistema tributario depende de identificar el correcto flujo tecnológico para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pues bien, si bien todos los actos que desarrolle la Administración Tributaria se encuentran sujetos a procedimientos dictados por normas, reglamentos y otros de cualquier índole, de igual forma todos los actos que desarrolle el contribuyente (determinación de la obligación tributaria) se encuentran sujetos a fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria.

Al respecto, el artículo 59° y 61° del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establecen lo siguiente:

“Artículo 59°.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.*

“Artículo 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

- * Asimismo, uno de los objetivos del proceso de fiscalización es reducir la evasión mediante un conjunto de tareas que permita que las actuaciones del contribuyente sean detectadas, generando la percepción de que “un incumplimiento significa asumir un considerable riesgo de ser sancionado en forma severa” (Castro, 2014, p. 10) es decir el trabajo de la Administración Tributaria es difundir el riesgo en cada brecha de incumplimiento.

Al respecto, tal como lo señala la Administración Tributaria:

“La generación de riesgo es uno de los aspectos claves para propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones

tributarias. Esto se debe a que cuanto mayor es la posibilidad de detectar y sancionar a los infractores, mayor es el grado de cumplimiento y, por ende, mayor es la recaudación”. Recuperado: http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributos/tribut100/actualidad1.htm

Dentro de las actuaciones tradicionales de difusión del riesgo, se encuentran las acciones inductivas, los operativos, las verificaciones y las auditorias, distribuidas en función a las brechas de incumplimiento tales como contribuyentes no registrados, contribuyentes no declarantes, contribuyentes que declaran y no pagan y contribuyentes que no declaran el monto correcto.

Por tanto, Elizabeth Nima Nima (2013) señala que:

“Fiscalizar implica desplegar ciertas actuaciones respecto de una persona natural o jurídica, a los efectos de verificar si respecto de ella se produjo algún hecho imponible, y de haber ocurrido ello, si cumplió oportuna y adecuadamente con la obligación de su cargo, para lo cual la Ley otorga facultades discrecionales” (p. 10)

Sobre el tema, el artículo 62° del Código Tributario precisa lo siguiente:

“Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios”.

Dentro de las fiscalizaciones, la Administración Tributaria selecciona a un contribuyente con la finalidad de realizar una profunda revisión del cumplimiento de sus obligaciones, pero siempre dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico, ya que el criterio discrecional debe ser ejercido respetando los principios sobre los cuales debe desarrollarse el

procedimiento de fiscalización, ya que su finalidad es obtener certeza sobre la realización de los hechos imposables y sobre los diferentes elementos que los integran.

Asimismo, dentro de las facultades discrecionales podemos encontrar el exigir a los deudores tributarios y/o terceros la exhibición y/o presentación de toda aquella documentación que sustente su contabilidad y/o que se encuentre relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, así como solicitar la comparecencia de deudores tributarios y/o terceros, efectuar inspecciones en los locales, practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Por otro lado, mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, se publica el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT (en adelante Reglamento de Fiscalización), el mismo que establece las reglas y define aspectos importantes del procedimiento de fiscalización.

Al respecto, Elizabeth Nima Nima (2013) señala lo siguiente:

“En este mismo sentido, el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, cuando se refiere al procedimiento de fiscalización que puede iniciar específicamente la SUNAT, establece que mediante dicho procedimiento la referida entidad comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a la obligación tributaria” (p. 12).

Como puede observarse los dispositivos legales anteriormente mencionados propiciaron a la Administración Tributaria a implementar mecanismos más adecuados que permitieron ejercer un adecuado control de cumplimiento tributario de los contribuyentes.

Como resultado de lo mencionado, hasta diciembre del 2014, el marco normativo tributario contemplaba dos tipos de procedimientos de fiscalización: la fiscalización parcial y la fiscalización definitiva. A partir del

1 de enero del 2015, entra en vigencia la fiscalización parcial electrónica, incorporada mediante la Ley N° 30296, que agrega un último párrafo al artículo 61° del Código Tributario:

“Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62°-B.”

Cabe indicar que mediante el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, se modificó el Reglamento de Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, con el objetivo de incorporar diversas disposiciones que permitan aplicar este procedimiento, cuando se trate de una fiscalización parcial realizada por medios electrónicos.

Ante lo mencionado, podemos indicar que la efectividad de las acciones de fiscalización apuntaba a identificar el problema de evasión del contribuyente, de esta forma se empezó a fiscalizar al evasor con mayor incidencia, razón por la cual se hizo necesario la fiscalización virtual, ya que desde hace algún tiempo la Administración Tributaria centralizaba su lucha contra la evasión en el accionar de los auditores.

CAPÍTULO II: ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN HOY VIGENTE

En el Perú, según el marco regulatorio del procedimiento de fiscalización, la fiscalización que realiza la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante SUNAT) puede ser definitiva o parcial. A ambos procedimientos, le denominaremos el procedimiento convencional de fiscalización.

Como lo menciona, Daniel Villavicencio Eyzaguirre y Oscar Agüero Aguilar (2014):

“La Administración Tributaria en base a las normas legales que la facultan tiene como función examinar y corroborar la información declarada por los deudores tributarios, así mismo como parte de sus funciones puede revisar cualquier deficiencia en la declaración presentada y/o determinar mediante procedimientos permitidos la base de cálculo, la cuantía y el importe del impuesto que corresponde al obligado tributario” (ps.223, 224).

Ahora bien, en el marco de la facultad que tiene la administración tributaria para realizar la fiscalización, se debe tener en cuenta la diferencia que existe entre la fiscalización definitiva y la fiscalización parcial; en ese sentido nos encontraremos frente a una fiscalización parcial cuando se revise uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. Teniendo en cuenta que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, el carácter de una fiscalización parcial deberá ser comunicado al deudor tributario, asimismo dicha comunicación debe contener los aspectos que serán materia de revisión.

Como se aprecia, nuestra legislación contempla la posibilidad de realizar la revisión de uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, lo cual permitiría que la Administración Tributaria pueda revisar para un mismo

periodo un elemento que no haya sido revisado, dentro de una fiscalización parcial.

En el desarrollo de este capítulo queremos poner énfasis, que en el procedimiento de fiscalización se contempla y se practica la fiscalización definitiva y parcial, ya que la Administración Tributaria cuenta con todos los elementos para llevarlas a cabo. Son fiscalizaciones que se realizan de manera presencial, **en el cual el insumo principal es la información proporcionada por el contribuyente** de manera física, y/o archivos proporcionados de la información contable de la empresa, así concuerda Elizabeth Nima Nima (2013):

“Desde una perspectiva conceptual y práctica, el ejercicio efectivo y cabal de la facultad de fiscalización supone la existencia de un deber de colaboración por parte de los contribuyentes y de terceros con la Administración Tributaria” (p.10).

Este énfasis, resulta de suma importancia, puesto que si revisamos el Código Tributario este también contempla la fiscalización parcial electrónica, sin embargo la Administración Tributaria aun no la ha ejecutado, a pesar que ya existe la Resolución de Superintendencia que indica el procedimiento que los sujetos fiscalizados deben realizar para el desarrollo de este tipo de fiscalización, y que será materia de discusión en los próximos capítulos.

En consecuencia, el presente capítulo **analiza el procedimiento de fiscalización vigentes y que actualmente aplica la SUNAT.**

Antes de explicar cómo se inicia el procedimiento de fiscalización, debemos mencionar que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional. Para esto nos apoyamos en lo señalado por Luis Castro (2014):

“En ese sentido, el Código Tributario nos está estableciendo que el ejercicio de la facultad de fiscalización se ejerce sin estar reglado. Sin embargo, es preciso mencionar que algunos de los aspectos del ejercicio de la facultad de fiscalización han sido normados en el

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Pero ello no desvirtúa que la mayor parte de los aspectos del ejercicio de la facultad de fiscalización no se encuentren “reglados”. Un claro ejemplo de un aspecto no reglado es justamente la selección de los contribuyentes (...)” (p. 54).

En efecto, en ninguna parte de las normas legales referidas al proceso de fiscalización, se detallará los pasos a seguir para que la administración tributaria seleccione a los contribuyentes que serán fiscalizados, y de allí el carácter discrecional para aplicar esta facultad.

“Es importante establecer que la discrecionalidad en la selección le permite a la Administración Tributaria decidir entre una estrategia y otra de selección, de tal manera que pueda direccionar las acciones de fiscalización hacia los segmentos que considere más pertinentes, descartando a otros” (Luis Castro, 2014, p.54).

Una vez que la SUNAT realiza la selección de los sujetos fiscalizados, el procedimiento de fiscalización, se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación de la Carta de Presentación del Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento en el domicilio fiscal del sujeto fiscalizado.

A través de las Cartas se indicará si se encuentra inmerso dentro de un procedimiento de fiscalización Parcial o Definitiva, el tributo(s), período(s), o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías. Sobre este punto, debemos tener en cuenta que nuestra legislación contempla que para la fiscalización definitiva y parcial, la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación aduanera, ello en virtud a lo señalado en el inciso e) del artículo 1° del Reglamento de Fiscalización.

En cuanto a la notificación del Requerimiento, según el artículo 4 del Reglamento de Fiscalización, se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

El mencionado Requerimiento, establece un plazo para que el sujeto fiscalizado exhiba y/o presente la información solicitada en su domicilio fiscal, dicho plazo puede ser prorrogado a solicitud del sujeto fiscalizado, y su otorgamiento será evaluado por la SUNAT.

Ahora bien, la Administración Tributaria, puede emitir otros requerimientos, luego que realiza el análisis de toda la información proporcionada por el contribuyente, en la función que ejerce de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. En dichos requerimientos, se solicitará el sustento de operaciones que el agente fiscalizador considere producto del análisis de la información del contribuyente y de terceros.

Como lo menciona, Daniel Villavicencio Eyzaguirre y Oscar Agüero Aguilar (2014):

“Como resultado de la revisión de los libros contables y demás documentación, pueden originarse diversas observaciones, las que de no ser debidamente sustentadas, podrían concluir en una mayor determinación de la obligación tributaria. Tales observaciones, entre otras, podrían ser: Diferencias ddjj y registro de ventas, diferencias ddjj y registro de compra, comprobante de pago de ventas no registradas, comprobante de pago de ventas no declaradas (...)” (p.276).

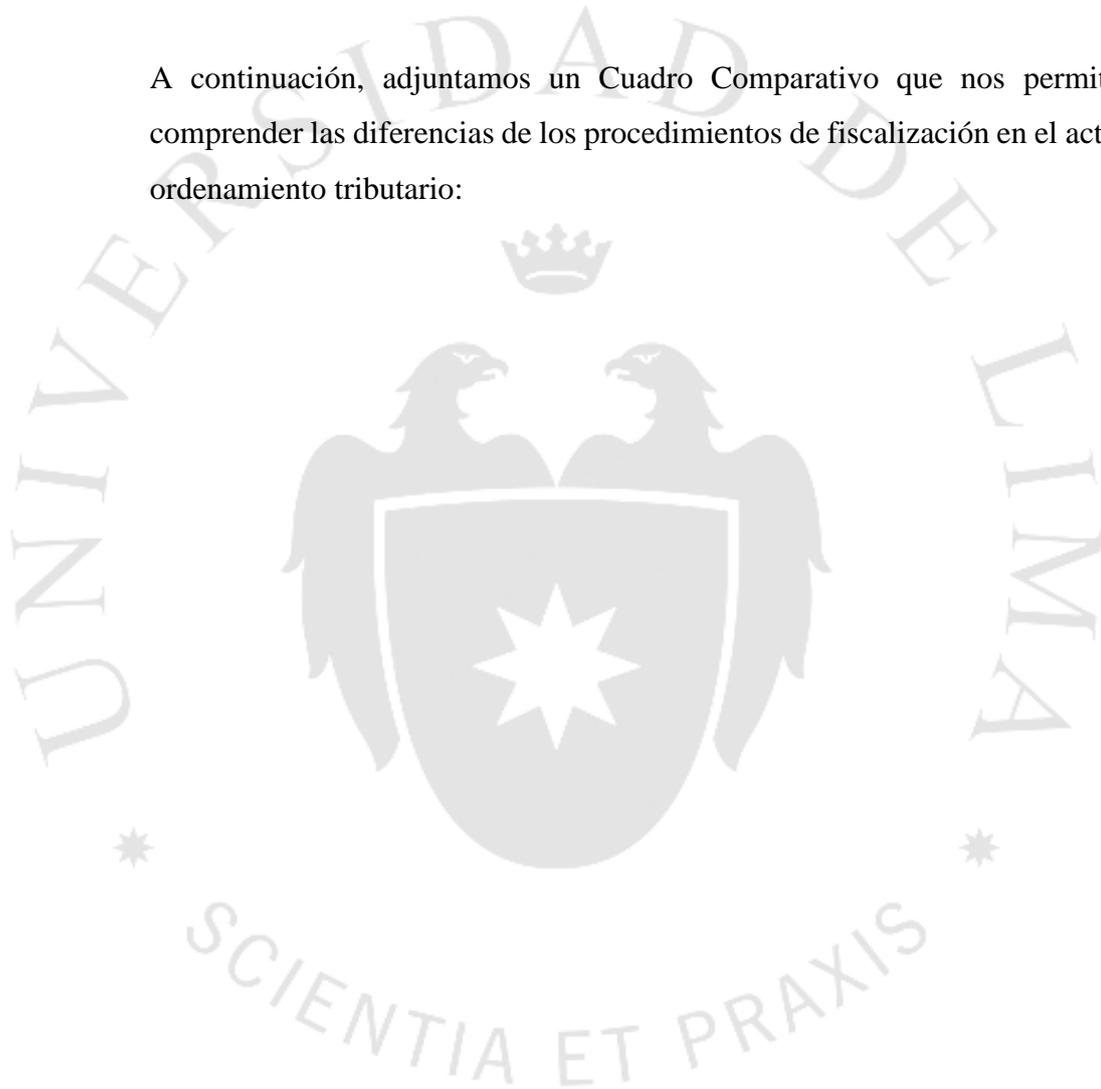
* Continuando con el procedimiento de fiscalización, se tiene que comunicar al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en los requerimientos notificados, para lo cual se notificará el cierre del Requerimiento, ello se desprende de los artículos 6° y 8° del Reglamento de Fiscalización.

En lo referente al plazo, se tiene que el procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse en el plazo de 1 año, y para la fiscalización parcial en el plazo de 6 meses, computados a partir de la fecha en que el sujeto fiscalizado entregue la totalidad de la información a la SUNAT, en el primer requerimiento. Lo señalado, tiene como efecto que la administración tributaria

una vez transcurrido dicho plazo ya no podrá notificar al sujeto fiscalizado otro acto en el que se le requiera información.

En cuanto a la finalización del procedimiento de fiscalización, el artículo 10° del mencionado Reglamento, señala que se concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa.

A continuación, adjuntamos un Cuadro Comparativo que nos permitirá comprender las diferencias de los procedimientos de fiscalización en el actual ordenamiento tributario:



DIFERENCIAS	FISCALIZACIÓN PARCIAL	FISCALIZACIÓN DEFINITIVA	FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA
--------------------	------------------------------	---------------------------------	--

INICIO	Se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento.	Se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento.	Se inicia el día hábil siguiente a aquel en que la SUNAT deposita la carta de comunicación del inicio del citado procedimiento acompañada de la liquidación preliminar, en el buzón electrónico del sujeto fiscalizado.
	Base Legal: Artículo 1° del Reglamento de Fiscalización	Base Legal: Artículo 1° del Reglamento de Fiscalización	Base Legal: Artículo 9-A del Capítulo II del Reglamento de Fiscalización
DOCUMENTOS QUE SE NOTIFICAN	-La Carta, a través del cual se comunicará al Sujeto Fiscalizado que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización Parcial, y se presentará al Agente Fiscalizador, además se indica los períodos, tributos. Además se indica los aspectos a fiscalizar. -Requerimientos, en el cual se solicita: *La exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias *Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso de Fiscalización. * Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.	-La Carta, a través del cual se comunicará al Sujeto Fiscalizado que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización Definitiva, y se presentará al Agente Fiscalizador, además se indica los períodos, tributos. - Requerimientos, en el cual se solicita: *La exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. *Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso de Fiscalización. *Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.	La carta de inicio del procedimiento y la liquidación preliminar. Mediante la carta se comunica al sujeto fiscalizado el inicio del procedimiento de fiscalización parcial electrónica y se le solicita la subsanación del (los) reparo(s) contenido(s) en la liquidación preliminar adjunta a esta o la sustentación de sus observaciones a la referida liquidación
	Base Legal: Artículo 3° y 4° del Reglamento de Fiscalización.	Base Legal: Artículo 3° y 4° del Reglamento de Fiscalización.	Base Legal: Artículo 9-B del Capítulo II del Reglamento de Fiscalización.

DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de 6 meses , computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.	El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de 1 año , computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.	La SUNAT, dentro de los veinte 20 días hábiles siguientes a la fecha en que vence el plazo establecido en el párrafo anterior, notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104°, la resolución de determinación con la cual se culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa. La citada resolución de determinación contendrá una evaluación sobre los sustentos presentados por el deudor tributario, según corresponda.
	Base Legal: Artículo 61° y 62° -A del Código Tributario	Base Legal: Artículo 62-A del Código Tributario	Base Legal: Artículo 62-B del Código Tributario
NOTIFICACION	En el Domicilio Fiscal Base Legal: Artículo 104° Código Tributario	En el Domicilio Fiscal Base Legal: Artículo 104° Código Tributario	Buzón Electrónico Base Legal: Artículo 62-B y 104° del Código Tributario
PLAZO PARA LA SUBSANACION DEL REPARO O LA SUSTENTACION DE LAS OBSERVACIONES	El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento.	El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento.	10 días hábiles
	Base Legal: Artículo 8° del Reglamento de Fiscalización.	Base Legal: Artículo 8° del Reglamento de Fiscalización.	Base Legal: Artículo 9-C del Reglamento de Fiscalización.
PRÓRROGAS	Si resulta aplicable Base Legal: Artículo 7° del Reglamento de Fiscalización.	Si resulta aplicable Base Legal: Artículo 7° del Reglamento de Fiscalización.	Es inaplicable, excepto por caso fortuito o fuerza mayor. Base Legal: Artículo 9-C del Reglamento de Fiscalización / Artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 303 – 2016/SUNAT
SUSTENTO	Presentación física del sustento al agente fiscalizador. Base Legal: Artículo 4° y 7° del Reglamento de Fiscalización.	Presentación física del sustento al agente fiscalizador. Base Legal: Artículo 4° y 7° del Reglamento de Fiscalización.	Presentación de observaciones y sustento a través de la clave sol Base Legal: Artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 303 - 2016/SUNAT

CAPÍTULO III: LAS IMPLICANCIAS Y PROBLEMÁTICA DE LA FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA

3.1 Análisis preliminar de la Fiscalización Parcial Electrónica

En el capítulo II se concluyó, que la fiscalización definitiva y parcial son **procedimientos de fiscalización vigentes y que actualmente aplica la SUNAT**, y de acuerdo al procedimiento descrito, es una fiscalización como la llamamos convencional o tradicional, puesto que el agente fiscalizador revisa la información proporcionada por el contribuyente en su domicilio fiscal, y luego del análisis de dicha información, de ser el caso se emitirá y comunicará las observaciones respectivas.

Ahora bien, el Código Tributario contempla la denominada fiscalización parcial electrónica, la cual tiene asidero legal a partir del 1° de enero del 2015, con la entrada en vigencia de la Ley N° 30296, que agrega un último párrafo al artículo 61° del Código Tributario para incorporarla; sin embargo, si bien es cierto se encuentra vigente, en la actualidad la Administración Tributaria no la lleva a cabo debido a las implicancias que la misma genera, las cuales serán comentadas en los siguientes capítulos.

Por ello, en éste capítulo teniendo como punto de partida la normativa legal referente a la fiscalización parcial electrónica se realizará un análisis para determinar las implicancias y problemática de este procedimiento tributario. El último párrafo al artículo 61° del Código Tributario, señala:

“Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos

de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62°-B.”

De la verificación de las normas sobre la materia, se observa que la fiscalización parcial electrónica se encuentra definida como el procedimiento que se inicia a partir del análisis de la información de las declaraciones del propio deudor o de terceros; así como, de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacena, archiva y conserva en sus sistemas. Es decir, solo procederá iniciar este procedimiento si existe alguna inconsistencia, luego de analizar estos medios de información.

Con esta modificatoria al Código Tributario, se tendría una especie de definición y el alcance de este tipo de fiscalización.

Según Cindy Pacheco (2015):

“El procedimiento de fiscalización parcial electrónica recoge la facultad discrecional de la SUNAT, con lo cual puede exigir al contribuyente sustente las observaciones efectuadas, en caso no estuviera de acuerdo con la liquidación enviada por la SUNAT” (p. A2).

En cuanto a la reglamentación del procedimiento para la fiscalización parcial electrónica, éste fue publicado el 20 de marzo 2016 mediante Decreto Supremo N° 049-2016-EF, en el cual se señalaba que la vigencia era en el plazo de 90 días hábiles, computado desde la publicación en el diario oficial El Peruano.

Es decir, con la dación del Decreto Supremo N° 049-2016-EF, se introduce una modificatoria al Reglamento de Fiscalización, la cual corresponde en parte a la regulación del procedimiento de fiscalización parcial electrónica. Es así, que en su Capítulo II, sobre el inicio del procedimiento de fiscalización parcial electrónica se señala:

“El procedimiento de fiscalización parcial electrónica se inicia el día hábil siguiente a aquel en que la SUNAT deposita la carta de comunicación del inicio del citado procedimiento acompañada de la liquidación preliminar, en el buzón electrónico del sujeto fiscalizado”

Según lo descrito, al tratarse de un procedimiento de fiscalización parcial electrónica, todo el procedimiento se realizará utilizando medios electrónicos, en ese sentido a diferencia de una fiscalización definitiva o parcial que la hemos llamado de forma convencional, la notificación de la carta de presentación no será de manera presencial, si no utilizando el buzón electrónico (para el cual se tiene que ingresar con la Clave SOL, es decir un ambiente personalizado del contribuyente) en el cual se deposita la carta de comunicación del inicio y surte efecto al día siguiente.

Otra particularidad de este procedimiento utilizando medios electrónicos, es que se acompaña junto con la Carta, la Liquidación Preliminar, siendo una diferencia fundamental de un procedimiento de Fiscalización convencional (no electrónico).

Ahora bien, este procedimiento es aplicable a todo sujeto fiscalizado, definido como tal por la propia norma, como la persona respecto de la cual se ejerce la facultad de fiscalización.

3.2 De la problemática detectada en el procedimiento de la Fiscalización Parcial Electrónica.

Luego de realizar un análisis de lo dispuesto por las normas que regulan el procedimiento de fiscalización parcial electrónica, hemos detectado la problemática que hace poco viable el procedimiento mencionado.

Asimismo el análisis descrito da pie a interrogantes en la aplicación del procedimiento, cuya aclaración consideramos debe hacerse de manera legislativa. A continuación esbozamos el desarrollo de lo mencionado.

3.2.1 De la información que posee la Administración Tributaria

Actualmente existen dos formas de presentar de manera electrónica la información de los libros contables: el Programa de Libros Electrónicos – PLE y el Sistema Portal. De acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT y modificatorias, la conservación de los libros y/o registros electrónicos es de obligación del generador del libro (contribuyente); mientras que en el Sistema Portal, el almacenamiento, archivo y conservación recae en SUNAT, y solo respecto del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras según lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 066-2013/SUNAT.

El primer cuestionamiento que podríamos hacer al respecto es el siguiente: Si bien, la SUNAT está llamada a tener acceso directo a la información del contribuyente (contenida en libros, registros y otros documentos electrónicos, como comprobantes de pago), hoy por hoy eso no es de total aplicación, debido a que mediante el Programa de Libros Electrónicos, la obligación de conservar los libros y/o registros electrónicos la tiene el contribuyente, y la SUNAT accede a ella, mediante requerimiento al sujeto al fiscalizado.

- * Cabe indicar que la Administración Tributaria solo almacena, archiva y conserva la información del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras mediante el Sistema Portal.

Es por este motivo que cuando la SUNAT realice el análisis de la información previa para determinar alguna inconsistencia, no tendría las herramientas suficientes para realizar la fiscalización (almacenamiento de toda la información del PLE por ejemplo) lo cual limitaría su función y la fiscalización parcial electrónica se reduciría a un grupo de contribuyentes.

Eso supone que la fiscalización parcial electrónica debe ir acompañada de un desarrollo informático, pues sin este soporte no sería viable que este procedimiento se realice plenamente. Una vez logrado esto, la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT debe modificarse para que la Administración Tributaria tenga la capacidad de almacenar, archivar y conservar los libros y registros electrónicos (PLE).

3.2.2 De los plazos estipulados en la Fiscalización Parcial Electrónica

Continuando con el procedimiento de la fiscalización parcial electrónica, sobre la documentación de esta fiscalización, se tiene que el artículo 9-B del Capítulo II del Reglamento de Fiscalización, estipula:

“Los documentos que se notifican al sujeto fiscalizado en el procedimiento de fiscalización parcial electrónica son la carta de inicio del procedimiento y la liquidación preliminar.

Mediante la carta se comunica al sujeto fiscalizado el inicio del procedimiento de fiscalización parcial electrónica y se le solicita la subsanación del (los) reparo(s) contenido(s) en la liquidación preliminar adjunta a esta o la sustentación de sus observaciones a la referida liquidación. La carta contendrá, como mínimo, los datos previstos en los incisos a), c), d), e) y g) del artículo 2, el tributo o declaración aduanera de mercancías, el(los) período(s), el(los) elementos y el(los) aspecto(s) materia de la fiscalización, la mención al carácter parcial del procedimiento y a que este es electrónico.

La liquidación preliminar es el documento que contiene, como mínimo, el(los) reparo(s) de la SUNAT respecto del tributo o declaración aduanera de mercancías, la base legal y el monto a regularizar.”

Al respecto se tiene que la Administración Tributaria, tendría que hacer un análisis previo de la información que posea, y de encontrar inconsistencias, determinará reparos, las cuales están contenidas en la liquidación preliminar.

En este punto, podemos enumerar cual es la información que posee la Administración Tributaria y que sirve de insumo para determinar

inconsistencias en este análisis electrónico, así tenemos: la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), los comprobantes emitidos de manera electrónica, libros electrónicos Portal, entre otros.

Sin embargo, como su nombre lo indica esta liquidación preliminar, es a priori a una determinación final, y puede ser desvirtuada por el sujeto fiscalizado, en consecuencia el Reglamento de Fiscalización a través del artículo 9-C, establece el plazo de subsanación o sustentación del sujeto fiscalizado y la forma de enviar la información en el caso de sustentación, tal como se indica:

“La subsanación del (de los) reparo (s) o la sustentación de las observaciones por parte del sujeto fiscalizado se efectúa en el plazo de diez (10) días hábiles conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 62-B del Código Tributario. Es inaplicable la solicitud de prórroga.

La sustentación de las observaciones y la documentación que se adjunte de ser el caso, se presenta conforme a lo que establezca la SUNAT en la resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112-A del Código Tributario.”

En correlato la Resolución de Superintendencia N° 303-2016/SUNAT de fecha 21 de noviembre del 2016, aprueba las disposiciones para la presentación de observaciones a la liquidación preliminar y del sustento de dichas observaciones en el procedimiento de fiscalización parcial electrónica de Tributos Internos, la misma tiene como propósito reglamentar los medios para cumplir con el sustento de las observaciones contenidas en la liquidación preliminar y reglamentar la documentación que de ser el caso se desee o corresponda adjuntar. Al respecto, señalamos los puntos más importantes para llevar a cabo este procedimiento:

“Artículo 2. De la subsanación o presentación de observaciones y sustento

2.1 El sujeto fiscalizado en el plazo de diez (10) días hábiles contado a partir del día hábil siguiente a aquel en que la SUNAT deposita la carta de inicio y la liquidación preliminar en su buzón electrónico, debe:

a) *Subsanar el(los) reparo(s) señalados en la liquidación preliminar presentando la declaración rectificatoria correspondiente, o*

b) *Presentar sus observaciones a la liquidación preliminar y el respectivo sustento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3.*

2.2 *Las solicitudes de prórroga del plazo señalado en el presente artículo se consideran como no presentadas*

2.3 *Si el sujeto fiscalizado no puede cumplir con lo señalado en el numeral 2.1 por razones de caso fortuito o fuerza mayor presentadas el último día del plazo, éste se prorroga hasta el primer día hábil siguiente al cese de dichas razones.”*

Hasta aquí visualizamos la implicancia que genera el plazo estipulado por las normas señaladas anteriormente. Puesto que el Reglamento de Fiscalización pone énfasis en que las solicitudes de prórroga presentadas son inaplicables, por su parte la referida Resolución mantiene dicho énfasis incorporando la excepción del caso fortuito o fuerza mayor.

Consideramos que el plazo de 10 días hábiles establecidos en ambas normas no resulta razonable, ya que se trata de sustentar las observaciones preliquidadas por la SUNAT, correspondiente a ejercicios cerrados de años anteriores, cuya búsqueda de documentación específica (sobre el elemento y aspecto determinado) puede tomar un mayor tiempo considerando el volumen de información de cada sujeto fiscalizado y el sector económico al que pertenece, de esta forma el sujeto fiscalizado podría alegar la vulneración de sus derechos.

Al respecto sobre la vulneración de los derechos, nos remitimos a lo señalado en el artículo IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 (en adelante LPAG):

“(…) 1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos

a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo (...)”

Por su parte el artículo 29° de la LPAG establece lo siguiente:

“Artículo 29.- Definición de procedimiento administrativo

Se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

Artículo 29-A.- Procedimiento Administrativo Electrónico

29-A.1 Sin perjuicio del uso de medios físicos tradicionales, el procedimiento administrativo podrá realizarse total o parcialmente a través de tecnologías y medios electrónicos, debiendo constar en un expediente, escrito electrónico, que contenga los documentos presentados por los administrados, por terceros y por otras entidades, así como aquellos documentos remitidos al administrado.

29-A.2 El procedimiento administrativo electrónico deberá respetar todos los principios, derechos y garantías del debido procedimiento previstos en la presente Ley, sin que se afecte el derecho de defensa ni la igualdad de las partes, debiendo prever las medidas pertinentes cuando el administrado no tenga acceso a medios electrónicos.

29-A.3 Los actos administrativos realizados a través del medio electrónico, poseen la misma validez y eficacia jurídica que los actos realizados por medios físicos tradicionales. Las firmas digitales y documentos generados y procesados a través de tecnologías y medios electrónicos, siguiendo los procedimientos definidos por la autoridad administrativa, tendrán la misma validez legal que los documentos manuscritos.

29-A.4 Mediante Decreto Supremo, refrendado por la Presidencia del Consejo de Ministros, se aprueban lineamientos para establecer las condiciones y uso de las tecnologías y medios electrónicos en los procedimientos administrativos, junto a sus requisitos”

En función a lo expuesto, consideramos que el plazo establecido de 10 días hábiles vulnera el Principio del debido procedimiento, puesto que este principio está referido a otorgar los plazos necesarios para que el sujeto fiscalizado tenga derecho a su defensa.

En ese sentido, nuestra propuesta es la modificación al plazo establecido a 15 días hábiles, tiempo que consideramos suficiente para el envío del sustento a las observaciones establecidas, ya que un plazo adicional podría generar la “fabricación” de las pruebas solicitadas, resultando estas como no fehacientes.

Asimismo debemos tener en cuenta, que el inicio de la fiscalización parcial electrónica surte efecto al día hábil siguiente de realizado el depósito de la carta y la liquidación preliminar en el buzón electrónico, a diferencia de la fiscalización convencional cuyo inicio de fiscalización se computa cuando el sujeto fiscalizado haya presentado el total de la información.

Por otro lado, en el inciso c) del artículo 62° –B del Código Tributario se señala:

“La SUNAT, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la fecha en que vence el plazo establecido en el párrafo anterior, notificará, de acuerdo a la forma prevista en el inciso b) del artículo 104°, la resolución de determinación con la cual se culmina el procedimiento de fiscalización, y de ser el caso, la resolución de multa. La citada resolución de determinación contendrá una evaluación sobre los sustentos presentados por el deudor tributario, según corresponda.”

Aquí nos preguntamos, ¿será 20 días hábiles, tiempo suficiente para que la Administración Tributaria, pueda merituar las pruebas que se envíen? A fin de responder esta pregunta analizaremos el valor que tiene la prueba enviada

por medios electrónicos con la finalidad de establecer si resulta suficiente el plazo señalado.

3.2.3 El valor de la prueba electrónica

Como ya hemos comentado en los capítulos anteriores, en aplicación de la facultad de fiscalización, le corresponde a la Administración Tributaria verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes mediante el proceso de fiscalización iniciado de oficio.

Es en este procedimiento que puede nacer el cobro de la Administración al contribuyente, razón por la cual resulta importante determinar ¿Qué se debe probar?

De acuerdo con, Viviana Cossío Carrasco (2011):

“En materia tributaria, la actividad probatoria resulta determinante en aras de una correcta determinación de la obligación tributaria, lo que a su vez implica garantizar los principios constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad contributiva” (p.5).

En ese sentido, dentro del procedimiento de fiscalización convencional, son los contribuyentes quienes se encuentran obligados a presentar la información requerida a la Administración Tributaria. Siendo esto así, es importante conocer cuál es el valor de la prueba.

Entonces, al pretender conocer que aspectos comprende la palabra prueba, encontramos que puede ser interpretada como la demostración de la verdad de un hecho, de su existencia o inexistencia. Es decir es el establecimiento, por medios legales, de la exactitud de un hecho que sirve de fundamento a un derecho que se reclama.

De acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (en adelante RAE), el término prueba, puede definirse como: “razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la

verdad o falsedad de algo”. Asimismo, define al término probar como: “justificar, manifestar y hacer patente la certeza de un hecho o la verdad de algo con razones, instrumentos o testigos”.

Si bien hemos definido coloquialmente el término de prueba, resulta necesario conocer su definición técnica, por tanto tal como lo define Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010) la prueba es:

“La concreción en el procedimiento de los hechos que en él se debaten que permite a la Administración formular una proposición estableciendo que algún hecho está acreditado. En este sentido es el resultado del acopio de la actividad probatoria en la realización de la fuente a través de los medios probatorios” (p. 27).

Los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, deben presentar la información requerida dentro del procedimiento de fiscalización y demostrar de esta forma, que su actuación tributaria se encuentra arreglado a Ley. Tal como lo señala Diana Rodríguez (2016):

“La facultad de fiscalización entonces supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible la comprobación de obligaciones tributaria cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que se le proporciones la información tributaria y documentación pertinente con la cual puede determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”(p. 11).

Por su parte la Constitución Política del Perú de 1993 en su artículo 139° establece que es principio y derecho de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Si bien, la prueba no se encuentra regulada expresamente como derecho fundamental, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 010-2002-AI/TC señala que “el derecho fundamental a la prueba tiene protección constitucional en la medida en que se trata de un derecho comprendido en el contenido esencial del derecho al debido proceso”.

En ese extremo, el derecho a la prueba forma parte del derecho al debido proceso, sustentándose en el derecho de ofrecer medios probatorios a fin de que estos sean debidamente valorados con los límites que los dispositivos legales les asignan.

Así tenemos que Giovanni Priori Posada (2013) delimita el contenido esencial del derecho a la prueba en lo siguiente:

- “a) Derecho de ofrecer medios probatorios.- Es el primer contenido esencial del derecho a la prueba. En efecto, las partes que intervienen en un proceso y los terceros legitimados, tienen el derecho de ofrecer los medios probatorios que consideran pertinentes para acreditar los hechos que constituyen sus hipótesis.
- b) Derecho a la admisión de medios probatorios.- Si bien el derecho a la prueba es considerado como un derecho fundamental, y las partes deben tener la oportunidad de ofrecer los medios probatorios que consideren pertinentes, este derecho no es absoluto, tiene limitaciones, en función a los principios procesales que rigen el tema probatorio.
- c) Derecho a que se actúen los medios probatorios.- Una vez que se admitan los medios probatorios por el Juez, éstos deben ser actuados en audiencia de pruebas. (...)
- d) Derecho a que sean debidamente valorados los medios probatorios.- Este es el momento cúlpe del derecho a la prueba. El juez, de acuerdo al sistema de valoración de la prueba que adopta nuestro sistema jurídico procesal, debe apreciar los medios probatorios desarrollados en el proceso de manera crítica: su apreciación debe ser razonada para poder justificar su decisión” (p. 264,269).

Pues bien, los medios de prueba son elementos que se utilizan en un procedimiento a fin de generar convicción respecto de los hechos controvertidos.

Como también lo señala Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010):

“Los medios de prueba son los caminos o instrumentos que se utilizan para conducir al procedimiento a la reconstrucción de los hechos acontecidos. Son aquellos elementos que transportan los hechos al procedimiento. Son los instrumentos regulados por el derecho para la introducción en el procedimiento de las fuentes de prueba” (p. 27).

Asimismo, el artículo 125° del Código Tributario, en lo relacionado a los tipos de medios probatorios indica que en el procedimiento contencioso tributario:

“Los únicos medios probatorios que se pueden actuar en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria”.

Pues bien, la valoración de estos medios probatorios debe estar acompañada de principios que regulan la prueba, a fin de generar seguridad a las partes, estos son, según Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010), los siguientes:

- “ a) Necesidad de la Prueba: Para que se llega a expedir una decisión administrativa, se requiere que sea demostrada por las pruebas aportadas por las partes, o de manera facultativa por la Administración.
- b) Comunidad de la Prueba: También, se le conoce como principio de adquisición de las pruebas. Una vez admitido el Medio probatorio ofrecido por las partes, ésta pertenece al procedimiento, no siendo posible el desestimiento, ni la renuncia de la prueba actuada, pues los medios probatorios pasan a ser de la comunidad del procedimiento.

- c) Publicidad de la Prueba: Los administrados deben tener conocimiento del ofrecimiento de las pruebas, con el objeto de objetarlas, si fuera el caso. También, en otro sentido, se considera que este principio sustenta la motivación de la resolución, pues los administrados requieren conocer como se han valorado los medios probatorios.
- d) Prohibición de la Administración de Aplicar el Conocimiento Privado: Esta vedado que la Administración supla las pruebas con el conocimiento privado, personal o circunstancial que tenga de los hechos.
- e) Contradicción de la Prueba: Es la aplicación del principio procesal de la contradicción. Los administrados tienen la oportunidad de conocer y discutir las pruebas ofrecidas de la contraparte” (p. 29).

Teniendo esto claro, debemos mencionar que el derecho a la prueba no es absoluto, sino que contiene diversos límites. Por ejemplo, límites constitucionales puesto que, las pruebas que se presentan dentro de todo procedimiento deben ser obtenidas respetando los derechos fundamentales y las garantías al debido proceso.

Al respecto, Joan Picó i Junoy (2012) menciona que: “constituye un derecho de prueba la licitud de esta, entendiéndose por tal aquella que ha sido obtenida o practicada sin infracción de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución” (p. 181). Para este autor los límites al derecho de prueba se centran en que la prueba debe ser pertinente y oportuna; pues debe tener la capacidad de generar convicción y debe ser presentada en el tiempo y la forma prevista.

A su vez, adicionalmente existen 3 principios del derecho administrativo vinculados al derecho de prueba: Principio del debido procedimiento, Principio de impulso de oficio y Principio de verdad material. A continuación una breve descripción de estos principios de acuerdo a lo establecido en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG:

“(…)

1.2. *Principio del debido procedimiento: Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundamentada en derecho.*

1.3. *Principio de impulso de oficio: Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. (...)*

1.11. *Principio de verdad material: En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. (...)*”.

Encontramos en estos tres principios que existe, para la prueba, un objetivo principal que se encuentra relacionado con acreditar lo que se alega y generar certeza, en función a quien le corresponde demostrar los hechos controvertidos, es decir a quien le corresponde la carga de la prueba.

Cabe indicar que, la presencia de la carga de la prueba es más notoria en el ámbito judicial, el cual ha brindado herramientas al Derecho Administrativo. Así también mientras en el ámbito judicial se inicia a instancia de parte, en el ámbito administrativo se inicia de oficio mediante el procedimiento de fiscalización.

Así concluyen Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010) sobre la carga de la prueba:

“Es un principio del Derecho Procesal que se aplica igualmente al Derecho Tributario que, por regla general, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos. (...)” (p. 30).

De lo expuesto, consideramos que dentro del procedimiento de fiscalización la carga de la prueba corresponderá tanto a la Administración Tributaria como a los contribuyentes, y eso dependerá de los hechos que se deseen probar, teniendo en cuenta que todos actuamos guiados sobre el principio de buena fe, quien alegue perjuicio al fisco es a quien se le debe imponer la carga de la prueba.

Corresponde ahora cuestionarnos si dentro de la fiscalización electrónica, que en el Perú hasta ahora solo es parcial, el concepto y naturaleza de prueba tiene alguna modificación o incorpora nuevos elementos. Esto en vista que en la fiscalización parcial electrónica se analiza aspectos puntuales de la información presentada mediante sistemas informáticos y que han sido formados gracias a la implementación de productos electrónicos que la propia Administración creo con el fin de facilitarse su labor.

En lo que respecta a la prueba electrónica, se debe precisar previamente que se considera documento todo soporte material que expresa o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica. Razón por la cual, Xabier Abel Lluch (2011) indica que:

“Para aludir a las pruebas derivadas de las nuevas tecnologías de la información y comunicación se han utilizado diversas expresiones, tales como, entre otras, prueba por soportes informáticos, prueba instrumental, prueba por medios reproductivos, prueba audiovisual, prueba por documentos electrónicos, prueba por registros, (...)” (p. 21).

Es así que, dentro de las nuevas tecnologías, encontramos el documento electrónico, informático o digital como una modalidad de documento escrito, al ser de uso frecuente prácticamente ha ido sustituyendo al papel como forma de expresión del pensamiento, por lo que nos encontramos en la necesidad de tener que validarlo como medio probatorio.

Sin embargo, uno de las críticas respecto de la validez para efectos procesales del documento electrónico, es la falta de seguridad jurídica, ya que muchos de estos documentos pueden ser observados respecto de su originalidad e

identidad de su autor puesto que al parecer resulta fácil de modificar. Es por ello que el valor probatorio de los medios de prueba es la fuerza relativa que cada medio tiene como elemento de convicción, respecto de los demás.

Tal como lo señala Xavier Abel Lluch (2011):

“De la variada problemática que suscita la prueba electrónica interesa centrar nuestra atención en tres aspectos: En primer lugar quién asume la iniciativa legislativa y qué se está regulando. En segundo lugar, las garantías de autenticidad, integridad y licitud de las pruebas electrónicas para superar el test de admisibilidad e integrarse en el proceso hasta desplegar su eficacia probatoria. Y en tercer lugar, una sucinta referencia a la incidencia de la prueba electrónica en las jurisdicciones laboral, penal y civil, identificando los supuestos en que su uso deviene más frecuente” (p. 78).

Si bien “el internet es una revolución tecnológica que ha transformado y facilitado la realización de transacciones, debido a que proporciona las herramientas necesarias on-line” (Valadez Treviño, F.J.M., 2014. p.61), la prueba electrónica como tal, aún no se encuentra recogida por ninguna disposición sobre la materia en nuestro ordenamiento.

Por otro lado, Valadez Treviño (2014) precisa que:

“Los estudios realizados por la OCDE se centran en los principios que deben resultar de la fiscalización del comercio electrónico, tales como: neutralidad, eficiencia, seguridad jurídica, simplicidad, equidad y flexibilidad” (p. 66).

Asimismo, para ayudarnos a definir la prueba electrónica, citamos lo comentado por Diana Rodríguez (2006):

“Instaurado el sistema electrónico de llevado de los libros y registros contables, así como de la emisión de comprobantes de pago, y el almacenamiento y archivo de los mismos, se genera un nuevo elemento para llevar a cabo el procedimiento de

fiscalización electrónica con relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias” (p.473).

De todo lo expuesto, consideramos que la prueba electrónica debe reunir las características de la prueba tradicional (generar convicción) con el adicional que está incorporada en aplicativos que funcionan mediante tecnologías de la información, por tanto solo se puede acceder a ella usando dichos sistemas.

Esta afirmación exige analizar cómo funcionan los aplicativos o sistemas a fin de asegurar que la prueba electrónica no sea alterada beneficiando a una de las partes, con mayor razón si tenemos en cuenta que no existe un procedimiento probatorio que permita valorar a la prueba electrónica. Es por este motivo que consideramos que el plazo para la presentación de las pruebas que permitan sustentar los reparos, no debe ser mayor a 15 días hábiles (tiempo propuesto en el Capítulo III del presente trabajo de investigación), pues lo que se trata es que la prueba electrónica sea proporcionada lo más temprano posible ya que se busca asegurar su autenticidad e inalterabilidad.

Asimismo, para mantener la inalterabilidad de la prueba electrónica la Administración Tributaria debería considerar la existencia de un perito informático dentro de los auditores a quien se le asigne el caso, a fin de detectar las posibles alteraciones a las pruebas electrónicas presentadas.

Cabe señalar que la Administración Tributaria no define el término de prueba electrónica, sino más bien utiliza el término sustento y lo define como el argumento que sostiene la observación total o parcial a los reparos de la SUNAT registrado por el sujeto fiscalizado y/o contenido en el documento que se adjunte, tal como puede apreciarse en el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 303-2016/SUNAT.

Asimismo, en su artículo 3° señala las formas y condiciones para la presentación de observaciones y sustento:

“3.1 La presentación de observaciones y sustento a que se refiere el inciso b) del artículo 2 solo puede realizarse de acuerdo a lo dispuesto por el presente artículo, debiendo el sujeto fiscalizado:

a) Ingresar a Trámites y Consultas de SUNAT Operaciones en Línea utilizando su Código de Usuario y Clave SOL.

b) Ubicar la opción “Presentación de observaciones y sustento” dentro del rubro Fiscalización/Fiscalización Parcial Electrónica y registrar la(s) observación(es) por cada detalle del(os) reparo(s) de la liquidación preliminar.

c) Sustentar sus observaciones para lo cual debe tener en cuenta lo siguiente:

i) El sustento puede presentarse a través del registro de un texto sustentatorio y/o en un archivo adjunto de acuerdo a las indicaciones del sistema.

ii) Tratándose de archivos adjuntos, la extensión del archivo debe corresponder a la de formato de documento portátil (PDF).

d) Enviar la información registrada en el sistema a fin de que este genere la constancia a que se refiere el artículo 4.

3.2 Los escritos y/o cualquier otra documentación física que se presente en las unidades de recepción documental de las oficinas de la SUNAT se consideran como no presentados.

3.3 Solo se consideran las observaciones y sustentos presentados dentro del plazo a que se refiere el artículo 2”

Por tanto, consideramos que la Administración Tributaria intenta ensayar la descripción de prueba enviada por medios electrónicos, utilizando el término “SUSTENTO”, que en nuestra opinión se encuentra más relacionado al “apoyo” que se necesita para documentar o afirmar los hechos que se discuten. Sin embargo, la Administración Tributaria no debe olvidar que la prueba electrónica debe ser lícita, auténtica, inalterable, entre otras características no señaladas en el artículo comentado.

Pues bien, en todos los escenarios lo que se pretende es que los documentos electrónicos cuenten con validez fiscal, para ello se necesita garantizar la integridad, seguridad, confidencialidad, rapidez, autenticidad y no repudio del documento.

3.2.4 Interrupción de la prescripción

Un último punto a abordar en este capítulo está referido a la interrupción de la prescripción señalada en el artículo 45° del Código Tributario.

El concepto de prescripción se encuentra relacionada a la falta del ejercicio del derecho del acreedor (el fisco,) sobre el deudor (el contribuyente) y su fundamento recae en evitar situaciones que se conviertan en indefinidas.

Como lo señala Miguel Arancibia Cueva y Miguel Arancibia Alcántara (2017):

“Por la prescripción el fisco queda impedido de formular la determinación, de imponer sanción o de exigir el pago, quedando por ende el deudor liberado de su obligación o de la deuda tributaria, en otras palabras por la prescripción se extingue la obligación tributaria por el transcurso del tiempo, esta es una de las medidas tendientes a otorgar seguridad jurídica a los intervinientes de una relación jurídico – tributario, ya que dentro de la misma, el deudor no puede verse perseguido indefinidamente por su acreedor quien no realizó las acciones debidas de manera oportuna a fin de exigir el cumplimiento de determinada obligación (...)” (p. 180).

En materia tributaria el concepto de prescripción se encuentra considerado como una de las formas de extinción de la obligación tributaria y nuestro cuestionamiento al respecto corresponde a lo establecido en el artículo 45° del Código Tributario:

“1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:

a) Por la presentación de una solicitud de devolución.

b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.

c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se

notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

d) Por el pago parcial de la deuda.

e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:

a) Por la notificación de la orden de pago.

b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.

c) Por el pago parcial de la deuda.

d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.

f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:

a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

b) Por la presentación de una solicitud de devolución.

c) Por el reconocimiento expreso de la infracción.

d) Por el pago parcial de la deuda.

e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe:

a) *Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.*

b) *Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.*

c) *Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.*

El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”.

Del cual se desprende que, por excepción, el procedimiento de fiscalización parcial no interrumpe el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria ni el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones.

En ese sentido, tal como está redactada la norma no quedaría claro si con el procedimiento de la fiscalización parcial electrónica también se mantendría la excepción, lo cual conllevaría a diversas interpretaciones en función al beneficio de cada sujeto fiscalizado.

Cabe referir que el Tribunal Fiscal no ha realizado mayor pronunciamiento al respecto puesto que a la fecha la Administración Tributaria no ha ejecutado aun la fiscalización parcial electrónica, refiriéndose solo en términos generales a la fiscalización parcial, tal como puede observarse de la RTF N° 11633-8-2016:

“Fiscalización parcial no interrumpe la prescripción

La notificación de la carta y requerimientos emitidos por la Administración no interrumpieron el plazo de prescripción, al estar referidos a un procedimiento de fiscalización parcial, conforme a los incisos c) y a) de los numerales 1) y 3) del artículo 45 del Código Tributario, asimismo se señala que la Administración aduce que el plazo de prescripción se suspendió durante la suspensión de la citada fiscalización de acuerdo con el inciso f) del numeral 1) del artículo 46 del Código Tributario, sin embargo aquella no acredita dicha suspensión. A la fecha en que se notificaron los valores ya había prescrito la acción de la Administración para determinar el impuesto a la renta del ejercicio

2009” (como se citó en Miguel Arancibia Cueva y Miguel Arancibia Alcántara, 2017, p. 192).



CAPÍTULO IV: FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ELECTRÓNICA

4.1 Experiencia Comparada: El caso México

En este primer punto, se analizará en base a la normativa legal existente en México, como se desarrolla la Fiscalización Electrónica en el mencionado país, y a su vez los conceptos que incorpora para llevar a cabo dicha fiscalización, a fin de poder revisar la legislación comparada para el presente trabajo de investigación.

Para entender cómo es que México desarrolla la Fiscalización Electrónica, en principio daremos un marco general de la tributación en dicho país.

México, divide el universo de contribuyentes en dos: personas morales y personas físicas, las cuales-sin excepción-presentan la contabilidad electrónica. Ahora bien, empezamos a describir como este país inicia la etapa electrónica.

Se puede decir que México inicia su incorporación en el mundo electrónico con la emisión de la factura electrónica, así lo confirma:

“La Factura Electrónica como ya se ha comentado, ha sido eslabón imprescindible para la evolución digital del sector público y privado de nuestro país durante la última década. A partir del 31 de mayo de 2004, con la publicación del Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, inició el uso de comprobantes fiscales digitales en México, con un estándar tecnológico definido por la autoridad tributaria” (Treviño, 2014, pág. 197).

Sin embargo, algo importante de resaltar es que más allá de las normas tributarias que haya podido desarrollar México, se tiene que en principio dicho país desarrolla conceptos estratégicos a fin de llevar a cabo dicho

proyecto, en ese sentido México desarrolla: el Gobierno Electrónico y la Contabilidad Electrónica.

En alusión a lo mencionado, se tiene lo señalado por Hernández Yescas, Galindo Cosme, Hernández Rodríguez (2016):

“En México, la introducción de planes, estrategias y líneas de acción en materia de gobierno electrónico o digital, se dieron en el año 2000. Como parte de los trabajos para modernizar la administración pública, Vicente Fox basó su plan en el uso de las TIC” (p. 35).

Empecemos a desarrollar dichos conceptos estratégicos. ¿Qué es el Gobierno Electrónico? Esta respuesta la encontramos en lo señalado por Hernández Yescas, Galindo Cosme, Hernández Rodríguez (2016):

“Se trata de transformar a los gobiernos mediante:

1. Mejoramiento de los procesos internos.
2. Seguridad en la información.
3. Capacitación de los servicios públicos.
4. Transformación de los documentos en impulsos electrónicos.

Lo anterior tiene las siguientes consecuencias:

1. Realización de trámites en línea.
2. Servicios al ciudadano ágiles y con un menor costo.
3. Transparencia y oportunidad en la información.
4. Reducción de la corrupción” (p. 35).

Es importante, en este punto también mencionar las Fases del Gobierno Electrónico, desarrollada por Gartner:

“Fase 1: Información

1. El gobierno debe estar presente en la red, proyectando al público información relevante. (...).

Fase 2: Interacción

1. Los ciudadanos y el gobierno interactúan. La gente puede hacer preguntas vía mail o utilizar herramientas de búsqueda o se pueden descargar formatos o documentos.
2. (...).
3. El uso de comunicaciones electrónicas incrementa la velocidad de los procesos gubernamentales tanto al exterior como al interior.

Fase 3: Transacción

1. La complejidad de la tecnología se incrementa. La totalidad de las transacciones puede hacerse sin ir a una oficina.
2. Los procesos deben ser rediseñados para asegurar un buen servicio. Se debe, además, modificar las legislaciones para permitir las transacciones sin papel con certificación legal.
3. En esta fase, todo el proceso se hace en línea, incluyendo pagos y firmas.

Fase 4: Transformación (...)” (como se citó en Hernández Yescas, Galindo Cosme, Hernández Rodríguez, 2016, p. 35 y 36).

De lo mencionado, se tiene que México al desarrollar dicho concepto estratégico, hace un planeamiento de su incorporación al mundo electrónico, pero de una forma total, es decir todos los procesos que incluyan personas morales y físicas, a corto plazo deben enviar sus comprobantes de manera electrónica, y asimismo registrar en el Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) la información de su Contabilidad Electrónica (concepto que desarrollaremos más adelante).

Ahora bien, luego de lo mencionado, desarrollamos la definición de la Fiscalización Electrónica en México, y aquí una primera precisión, en realidad el término usado en dicho país es la **Revisión Electrónica**, a continuación señalamos la definición que se encuentra en el sitio web del SAT de México:

“Una revisión electrónica consiste en examinar conceptos o rubros específicos a través de medios electrónicos, desde la notificación hasta la conclusión. Con esto se reducen los plazos para concluir las auditorías y se disminuyen los costos. Además, la comunicación se vuelve más eficiente y el proceso más transparente”. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/revisiones_electronicas/Paginas/default.aspx

La normativa legal en México sobre las Revisiones Electrónicas, en principio la encontramos en el Artículo 42º, fracción IX del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la facultad de la autoridad fiscal para realizar la revisión electrónica. El mencionado artículo señala lo siguiente:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: (...)

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”

Luego se tiene el Artículo 53-B° del Código Fiscal de la Federación, el cual es de suma importancia mencionar para el presente trabajo, puesto que señala el procedimiento que deberá seguir la autoridad fiscal a efectos de realizar la Revisión Electrónica, es así que procedemos citar el mencionado artículo:

“Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

El oficio de preliquidación se considerará definitivo, sólo en los supuestos de que el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito fiscal propuesto o bien, cuando no ejerza el derecho a que se refiere la fracción II de este artículo o cuando ejerciéndolo, no logre desvirtuar los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional.

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las

irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.

b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.

Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.

IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional y, en su caso, el oficio de preliquidación que se haya acompañado, se volverán definitivos y las cantidades

determinadas en el oficio de preliquidación se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.”

Del análisis al mencionado procedimiento, se tiene que la autoridad fiscal realiza la Revisión Electrónica desde su oficina, con la información que posee, en caso que producto de su análisis se detecte una omisión o irregularidad, emitirá una Resolución Provisional la cual estará acompañada de un Oficio de Preliquidación, notificada a través de medios electrónicos (Buzón Tributario) y otorga oportunidad a la persona moral o física de presentar sus descargos, antes de que esta Resolución Provisional se convierta en Definitiva. También se observa, que la legislación de México no contiene una tipología respecto a las Revisiones Electrónicas, como ocurre en nuestro país la cual desarrolla en su legislación: la Fiscalización Parcial, la Fiscalización Definitiva y la Fiscalización Parcial Electrónica, además que sobre las fiscalizaciones parciales solo se aplica a un aspecto y elemento de * la Obligación Tributaria, distinto al escenario desarrollado por México.

Ahora bien, Manuel Nevarez y Asociados, S.C., señala:

“Recordemos que las Revisiones Electrónicas poseen dos características fundamentales:

1. La autoridad se basará en la información que obre en su poder (que en parte, se refiere a la contabilidad que le será proporcionada por el propio contribuyente mes con mes), para determinar errores u omisiones en rubros de registro, conceptos o contribuciones específicos.

2. La autoridad realizará la notificación, requerirá documentación e información, efectuará la revisión y notificará el resultado a través del buzón tributario, de igual manera el contribuyente podrá atender por el mismo medio los requerimientos de la autoridad, con lo que se espera que se

disminuya de manera importante el tiempo de la revisión, estimándose en un máximo de 3 meses.” Manuel Nevarez y Asociados, S.C. (13.10.14). La Revisión Electrónica: Propósito final de la Contabilidad Electrónica. Recuperado de: <http://manuelnevarez.com.mx/new/blog/interes-general/la-revision-electronica-proposito-final-de-la-contabilidad-electronica.html>

Hasta aquí, hemos podido observar que una parte fundamental que se menciona como característica de este tipo de Revisiones Electrónicas, es que el SAT, tiene como insumo la Contabilidad Electrónica enviada a través de las misma página del SAT por las personas morales (llámese así a las personas jurídicas o empresas), pero no es la contabilidad común que conocemos, o los libros electrónicos que quizás muchos contadores conocen, entonces nos preguntamos ¿Qué es la Contabilidad Electrónica?

La página web del Servicio de la SAT, esboza una definición de la Contabilidad Electrónica:

“La contabilidad electrónica es el registro de las transacciones en medios electrónicos que realizan los contribuyentes y el envío de archivos en formato xml a través del Buzón Tributario. (...)”

Qué archivos integran la contabilidad electrónica:

1. Catálogo de cuentas. Una sola vez y cada vez que sea modificado.
2. Balanza de Comprobación. De forma mensual, en el segundo mes siguiente al que correspondan los datos.
3. Información de pólizas y auxiliares.
Sólo cuando el SAT necesite verificar información contable o la procedencia de devoluciones y compensaciones”

Recuperado de:
<http://www.sat.gob.mx/contabilidadelectronica/Paginas/documentos/infografia.pdf>

En México existen las normas tributarias como misceláneas, éstas se encuentran disponibles en la página del SAT de México, tienen vigencia de un año, y dentro del mismo sufren modificaciones. En dichas misceláneas, se

tiene un capítulo sobre la Contabilidad Electrónica, que a continuación citaremos para conocer el desarrollo de dicho concepto en México. Según la Modificación al Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, la Contabilidad en medios electrónicos tiene el siguiente Contenido: (Recuperado de:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion_misclanea_2016.aspx)

“El envío de la contabilidad electrónica es una obligación de los contribuyentes conforme a lo establecido en el Artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación y la reglas 2.8.1.6., 2.8.1.7. y 2.8.1.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.

En el presente Anexo se hace referencia a la descripción de la información que deben contener los archivos de contabilidad electrónica.

La información es la siguiente:

- A. Catálogo de cuentas
 - a) Código agrupador del SAT.
- B. Balanza de Comprobación.
- C. Pólizas del periodo.
- D. Auxiliar de folios de comprobantes fiscales
- E. Auxiliares de cuenta y subcuenta.
- F. Catálogo de monedas.
- G. Catálogo de bancos.
- H. Catálogo de métodos de pago”.

Como apreciamos la Contabilidad Electrónica desarrollada por México, a fin de que sirva como insumo para la autoridad fiscal y pueda realizar la Revisión Fiscal, es una Contabilidad que se envía con un mayor volumen de información a diferencia de una Contabilidad tradicional, ya que contiene información como la Balanza de Comprobación, las Pólizas del periodo, el Auxiliar de folios de comprobantes fiscales, entre otros. Este principal insumo al ser completo, augura el éxito de que la Resolución Provisional que emita la autoridad fiscal en una revisión electrónica, pueda convertirse en una

Resolución de carácter Definitiva, al detectar mediante el cruce de toda la información, las irregularidades u omisiones.

Cabe mencionar, que para que la autoridad fiscal de México, realice la Revisión Electrónica, también utiliza la información obtenida a través de la DIOT (Declaración de Información de Operaciones con Terceros), los comprobantes electrónicos, entre otros.

Es decir en México, a diferencia de Perú, se tiene que todos los ciudadanos utilizan el portal del SAT para introducir su Contabilidad Electrónica, es decir el gobierno mexicano, cuenta con un soporte informático suficiente que le permite almacenar la información que proporcionen los contribuyentes mexicanos, y por ende realizar la Revisiones Electrónicas.

Para finalizar el aspecto de la legislación comparada, quisiéramos agregar que el Código Fiscal de la Federación de México, contempla dentro de la normativa legal, que significa la contabilidad para efectos fiscales, y ello lo encontramos en su Artículo 28º, que señala:

“La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.”

Consideramos importante dicho concepto incorporado a su propia legislación, ya que da más elementos a la inspección, verificación dentro de un procedimiento de fiscalización, y del cual nos pronunciaremos en el siguiente acápite.

4.2 El Caso Peruano

Como lo mencionamos la Fiscalización Electrónica desarrollada en nuestro país, es una fiscalización parcial, es decir solo revisa un aspecto y elemento de la obligación tributaria, sin embargo creemos que los insumos con los que cuenta la Administración Tributaria son insuficientes para llevarla a cabo con éxito. Nuestro postulado es que su principal insumo sea la Contabilidad Electrónica, lo que trae a colación que al ser esta información tan completa, se pueda llevar a cabo no solo una Fiscalización Parcial Electrónica, si no, pueda implementarse la Fiscalización Definitiva Electrónica.

Es por ello que empezaremos a realizar un diagnóstico sobre la situación actual de la Contabilidad en el Perú, para poder llegar la propuesta señalada en el párrafo anterior.

4.2.1. La Contabilidad en el Perú

Para el desarrollo de éste acápite empezaremos con la definición de que es la Contabilidad, que se necesita para llevar a cabo la contabilización de las operaciones en nuestro país. Para tal desarrollo, tenemos lo señalado por Edgar Alva (2012):

“(…) En muchos países del mundo, la contabilidad es normada con reglas de carácter internacional que tratan de uniformar la información y los reportes contables, a través de un lenguaje único a nivel global, que permite la comparación de estados financieros, de diversas compañías, de diversos países, y así poder evaluar la evolución de los resultados de las empresas y la situación financiera de las mismas dentro de un contexto mundial. En el Perú, la contabilidad igualmente se rige por dichas normas internacionales de contabilidad o de información financiera, denominadas NIC y NIIF, que son emitidas por un organismo multinacional conocido por las siglas IASB (International Accounting Standard Board). Asimismo, en nuestro país se utiliza, para efectos de registro de las operaciones de la empresa en los libros de contabilidad, el plan contable general empresarial (PCGE), que se constituye en una herramienta a través de la cual podemos reflejar de manera detallada, precisa y ordenada toda la información y los elementos involucrados

en cada una de las operaciones de la compañía, que van de la mano con las normas internacionales de información financiera (...)” (p. 25).

De esta primera idea se desprende que, la contabilidad es la disciplina encargada del registro de las operaciones comerciales que realiza una empresa, y que esta se plasma en los libros de contabilidad. Es así, que los libros de contabilidad son parte de la contabilidad, y aquí hacemos referencia a la pregunta planteada por Edgar Alva (2012):

“(...) ¿dónde se llevan o registran las transacciones que suceden en la empresa? (...) Tal como ya habíamos hecho referencia anteriormente, el diario es un libro contable en el cual se lleva un control cronológico de todas las operaciones de la empresa, tal y como ocurrieron, haciendo uso de las cuentas contables, que se plasman o registran a través de los asientos contables. Es decir, contiene la historia de todas las transacciones de la empresa, desde que se constituyó hasta la actualidad, ordenada en el tiempo cronológicamente” (p.100).

Una vez que hemos definido la contabilidad, y que forma parte de ésta, empezaremos el análisis de las normas tributarias relacionadas en el Perú sobre los libros contables.

Como lo señala Henry Aguilar (2015):

“Las empresas, como unidades económicas, requieren información confiable que les sirvan de base para tomar decisiones rápidas y adecuadas; asimismo, necesitan dicha información para comunicar a sus accionistas, socios, Estado, acreedores, entre otros agentes económicos, su situación económico-financiera; por ambas razones, están en la necesidad y obligación de llevar libros y registros de acuerdo a sus necesidades.

Esta obligación financiera se compatibiliza con el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario (...) el cual obliga a los deudores tributarios a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, debiéndose precisar que dicha obligación tiene como propósito fundamental ayudar al control fiscal (...)” (p. 721).

Ahora bien, también se tiene como marco normativo al artículo 65° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF), es la normativa legal peruana que señala los libros contables que se encuentran obligados a llevar las personas tanto Naturales como Jurídicas, sin embargo centraremos nuestro análisis sobre aquellos sujetos que desarrollan exclusivamente rentas de tercera categoría. El mencionado artículo 65° establece lo siguiente:

“Los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado, de acuerdo con las normas sobre la materia.

Los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la SUNAT. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la SUNAT.

Mediante Resolución de Superintendencia, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá establecer:

b) Los libros y registros contables que integran la contabilidad completa a que se refiere el presente artículo.

c) Las características, requisitos, información mínima y demás aspectos relacionados a los libros y registros contables citados en los incisos a) y b) precedentes, que aseguren un adecuado control de las operaciones de los contribuyentes (...).”

De lo enunciado, se aprecia que esta norma señala la obligación de llevar los libros contables en función a los ingresos brutos anuales, delimita un primer tramo de obligados (los que no superen las 150 UIT), sin embargo condiciona a la emisión de una resolución de superintendencia a fin de que se indique que libros corresponderá a los que hayan obtenido ingresos en el siguiente tramo (desde 150 UIT hasta 1700 UIT).

Es así, que surge la emisión de la Resolución de Superintendencia N° 226-2013/SUNAT, la cual modifica el Capítulo VI de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, referido a la Contabilidad, capítulo que contiene el Artículo 12° sobre los Libros y Registros Contables, el cual señala lo siguiente:

“12.1 Los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 500 UIT deberán llevar como mínimo los siguientes libros y registros contables:

- a) Libro Diario.*
- b) Libro Mayor.*
- c) Registro de Compras.*
- d) Registro de Ventas e Ingresos.*

12.2 Los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales sean superiores a 500 UIT hasta 1 700 UIT deberán llevar como mínimo los siguientes libros y registros contables:

- a) Libro de Inventarios y Balances.*
- b) Libro Diario.*
- c) Libro Mayor.*
- d) Registro de Compras.*
- e) Registro de Ventas e Ingresos*

12.3 Para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes:

- a) Libro Caja y Bancos.*
- b) Libro de Inventarios y Balances.*
- c) Libro Diario.*
- d) Libro Mayor.*
- e) Registro de Compras.*
- f) Registro de Ventas e Ingresos.*

12.4 Asimismo, los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta:

- a) Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.*
- b) Registro de Activos Fijos.*
- c) Registro de Costos.*
- d) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.*
- e) Registro de Inventario Permanente Valorizado.*

12.5 Lo dispuesto en los numerales 12.1 y 12.2 es sin perjuicio que los perceptores de rentas de tercera categoría, de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentren obligados a llevar el libro y/o los registros que se aluden en el numeral 12.4.”

Hasta aquí una primera reflexión está referida a la fecha en que recién según la normativa peruana se establece cuáles son los libros que para efectos tributarios conforman la contabilidad completa, es decir a partir del 2006 se uniformiza para todas los sujetos que generen rentas de tercera categoría cuales son estos libros contables que conforman la contabilidad completa; la modificatoria introducida en el 2013 a la mencionada resolución, establece los libros que como mínimo deben llevar los sujetos en función a los ingresos brutos anuales, pero no modifica lo concerniente a la denominada contabilidad completa.

Nótese también, que la Ley del Impuesto a la Renta señala los libros contables que obligatoriamente se deben llevar para efectos tributarios, sin embargo los contribuyentes pueden llevar más libros de acuerdo a la necesidad del giro del negocio.

Ahora bien, del análisis a la normativa legal peruana referida a los libros contables obligatorios para efectos tributarios, se tiene que no señala si esta contabilidad puede ser llevada de manera manual o computarizada, tampoco  existe alguna definición sobre a que se denomina *Contabilidad Manual* o *Contabilidad Computarizada*, por lo que en la actualidad las personas naturales y jurídicas que generen rentas de tercera categoría llevan la contabilidad manual o contabilidad computarizada en función a lo que resulte más apropiado a la realidad de su negocio.

A continuación se esbozará algunas definiciones de autores, debido a que el desarrollo de estos conceptos son de gran importancia para el presente trabajo, que si bien es cierto no está contenido en alguna definición legal es de gran importancia tratar de esbozarlos:

“Contabilidad Manual.

Es aquella que se desarrolla en un alto porcentaje manualmente, aunque utiliza algunas máquinas sumadoras o calculadoras, el factor hombre es la base fundamental para realizar sus operaciones.

En este sentido, los sistemas de contabilidad manual utilizan varios libros de papel para registrar las transacciones financieras. Las empresas tienen libros de contabilidad separados para cada parte del sistema de contabilidad, tales como cuentas por cobrar, cuentas por pagar y ventas. Los contadores luego consolidan estos libros en un libro mayor, proporcionando el saldo de cada libro. El cuaderno del libro general ayuda a crear estados financieros (...)”

Contabilidad Mecanizada o Computarizada.

La contabilidad computarizada se refiere a la relación entre la contabilidad y la informática. La contabilidad mecanizada o computarizada es una herramienta que consiste en la aplicación de los procedimientos tecnológicos de la computación y los diferentes paquetes contables para realizar las actividades contables desde el punto de vista del registro de una forma sistemática y automatizada, de las operaciones y demás hechos contables que se suceden dentro de la organización.

En la contabilidad computarizada las hojas de cálculo y sistemas de información contable requieren contadores para introducir los datos financieros en ellos y luego algoritmos matemáticos calcular la información en los libros de contabilidad necesarios y estados financieros. (...)” roxanaandreina. (25 de mayo del 2013). Ventajas Y Desventajas De La Contabilidad Mecanizada Y Manual. Recuperado de: <https://www.clubensayos.com/Ciencia/Ventajas-Y-Desventajas-De-La-Contabilidad-Mecanizada-Y/796586.html>

“La contabilidad computarizada es una herramienta que consiste en la aplicación de los procedimientos tecnológicos de la computación y los diferentes paquetes contables, para realizar las actividades contables, desde el punto de vista del registro de una forma sistemática y automatizada, de las operaciones y demás hechos contables que se suceden dentro de la organización. (...)” LENIN VALERI. (s.f.). Contabilidad Computarizada. Recuperado de:

http://www.google.com.pe/url?url=http://webdelprofesor.ula.ve/economia/lenniv/materias/contaduriapublica/computarizadadcomputarizada/temas/contabilidad_computarizada_tema_1.ppt&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwiVIKFn7nQAhXKdSYKH31AMEQFggWMAE&sig2=VXZJDnHyWX98veskfiTVXA&usg=AFQjCNHS6rgiKBMnVwpLL30I97Pmqg0kQw

Podríamos llegar entonces a la conclusión de que la Contabilidad Manual está referida a llenar los Libros Contables Físicos de forma manual, no contempla por lo tanto el uso de otro mecanismo para el llenado dentro del libro, como por ejemplo el adherir hojas llenadas de forma computarizada en el libro físico.

Sobre la Contabilidad Computarizada se tendría como conclusión, que es aquella contabilidad que utiliza sistemas mecanizados (software contable o Excel) a fin de registrar las transacciones y luego imprimir esta información en hojas sueltas previamente legalizadas, para luego empastar cada uno de los libros contables.

La siguiente conclusión está referida a que si lleva la Contabilidad Manual se plasmará en libros físicos llenados en forma manual, mientras que si se eligió llevar la Contabilidad Computarizada esta se plasmará en los Libros contables de forma computarizada o servirá de insumo para elaborar los libros bajo el Programa de Libros Electrónicos – PLE, de encontrarse obligados o de haber optado su uso de manera voluntaria.

En el Perú los contribuyentes, tienen la posibilidad de elegir el Sistema de Contabilidad que usaran: Contabilidad Manual o Computarizada. Dicha elección la realizan al momento de inscribirse en el padrón del Registro Único de Contribuyente-RUC, y una vez elegido podrán realizar el cambio dentro de los primeros 5 días hábiles del ejercicio siguiente, de acuerdo a lo señalado en el Reglamento del RUC (Resolución de Superintendencia 210-2004-SUNAT).

Sobre que libros implica llevar bajo uno u otro Sistema Contable, existen diversas opiniones, debido a que la norma tampoco regula los libros que pueda abarcar determinada elección, a continuación citamos la siguiente opinión:

“Referente al tipo de sistema de contabilidad como sabemos todo contribuyente que debe inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (**RUC**) se encuentra obligado a comunicar a la SUNAT el sistema contable bajo el cual lleva sus libros y registros contables.

Sin embargo, en la práctica se advierte que esta comunicación es exclusivamente sobre los **Libros Principales: Caja y Bancos, Diario, Mayor e Inventario y Balances** si es contabilidad **completa** y el **Diario Simplificado** si la contabilidad es **simplificado**, toda vez que respecto de los demás registros que se encuentre obligado a llevar el contribuyente puede hacerlo de manera igual o diferente. Por decir si el tipo de contabilidad es manual, quiere decir que los libros principales se llevan en forma manual y los registros auxiliares pueden ser también manuales o ser computarizados y el sistema contable seguirá considerándose Manual.

El Tribunal Fiscal se pronunció al respecto con la **Resolución N° 1006-4-1999**, en la que manifiesta que la forma de llevar el Registro de Ventas queda a lo que estime más conveniente la empresa, según la naturaleza y volumen de sus operaciones, lo que no necesariamente coincidirá con la forma en la que se lleven los **Libros Principales**”. Sistema de Contabilidad: Manual o Computarizado. (24 de mayo 2013). Recuperado de: <http://www.perucontable.com/contabilidad/sistema-de-contabilidad-manual-o-computarizado/>

En ese sentido siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Fiscal, se tendría como conclusión que el Sistema de Contabilidad elegido, se aplica a los Libros Principales, y no a los Libros Auxiliares, pudiendo llevarse éstos en otro Sistema Contable al elegido inicialmente.

En cuanto a una definición de los Libros Auxiliares, se tiene lo señalado por Edgar Alva (2012):

“(…) Los libros auxiliares se utilizan básicamente para el registro de las operaciones recurrentes, además del control de ciertas cuentas pendientes, tanto las de cobro como las de pago. Los libros auxiliares se crean en función de las necesidades de la empresa. Las empresas realizan operaciones que se repiten constantemente y, por ello, es preferible utilizar los diarios y mayores auxiliares, ya que ellos brindarán al final una simplificación conveniente (...)” (p.163).

Cuando se lleven a cabo las fiscalizaciones tradicionales, los sujetos fiscalizados deberán exhibir los libros y registros contables que la Administración Tributaria solicite, si son llevados bajo una Contabilidad Manual, se exhibirán los libros contables llenados de forma manual, no pudiéndose brindar a la Administración Tributaria ningún dispositivo adicional que contenga la información de nuestros libros contables anuales, porque justamente todas las operaciones se encuentran registradas solo allí, en ese libro. De llevarse los libros de manera computarizada, se tiene dos opciones:

- Si la información registrada en el software contable se imprimió en hojas sueltas previamente legalizadas, y luego se realiza el empaste de los libros contables, la Administración Tributaria en la etapa de fiscalización solicitará la exhibición de estos libros, y en adicional, los archivos en Excel que se descarguen de su software contable, lo cuales deben ser los mismos que se encuentra contenidos en dichos libros.
- Si el sujeto fiscalizado utiliza el Programa de Libros Electrónicos, la Administración Tributaria solicitará la Constancia de Presentación de los Libros, y los archivos txt que tienen que ser iguales a los enviados, a fin de que esta valide si se tratan de los mismos archivos enviados. Nótese de lo señalado, que la Administración no posee la información de los libros electrónicos enviados por los contribuyentes- puesto que lo solicita al momento de iniciar el procedimiento de fiscalización-en ese sentido, el contribuyente proporciona la información enviada a través del Programa de Libros Electrónicos (es decir la Administración a través de este programa confirma la validación de la información presentada en archivos txt de los libros contables, pero no almacena la información contenida en esta, siendo la responsabilidad de los contribuyentes el almacenamiento de dicha información).

De lo señalado se tiene que llevar Contabilidad Computarizada es distinto a llevar una Contabilidad Electrónica.

4.2.2 Hacia la Contabilidad Electrónica

Con la creación de servicios electrónicos, la Administración Tributaria, está generando la oportunidad de acercar dicha institución a los contribuyentes. Involucrar el uso de la tecnología para el desarrollo de los procesos no solo fomenta la competitividad sino también acerca a los contribuyentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

En el Perú, uno de los primeros ejemplos de la implementación de la tecnología en el mundo de los impuestos lo encontramos en la creación del Portal SUNAT, la Clave Sol y la Presentación de Declaración Informática – PDT. Posteriormente con la emisión electrónica de los comprobantes de pagos, emitir Recibos por Honorarios y Notas de Crédito por Internet empezaba a familiarizar más al contribuyente con el ente recaudador de impuesto. Finalmente hoy en día, no solo se emiten boletas de venta y facturas electrónicas, también se envían los registros contables por la plataforma virtual creada para dicho fin.

La SUNAT, mediante la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT aprobó el Sistema de Emisión Electrónica, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la reducción de costos que representa la conservación de papel. En aquella oportunidad, la primera etapa inicio con la implementación de recibos por honorarios electrónicos y notas de crédito electrónicas, la generación del libro de ingresos y gastos electrónico, así como su almacenamiento, archivo y conservación por los sistemas de SUNAT.

Asimismo con la Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT se creó el Sistema de Emisión Electrónica a través de SUNAT Operaciones en Línea – SOL y se incorporó a dicho sistema, la factura así como las notas de crédito y débito vinculadas a aquellas.

No obstante eso, la Administración en cumplimiento de su objetivo de desarrollar productos virtuales innovadores que se adapte a las necesidades del negocio de los contribuyentes, aprobó el Sistema de Emisión Electrónica desde los Sistemas del Contribuyente mediante la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT. A través de este mecanismo, los contribuyentes no necesitan ingresar al portal SUNAT para emitir los comprobantes de pago pero si necesitan enviar un ejemplar para la validación respectiva. Es importante señalar que mediante resolución se designan a los contribuyentes obligados a utilizar este sistema, quedando el resto de contribuyentes facultados para su afiliación.

En esa misma línea con la Resolución de Superintendencia N° 182-2016/SUNAT se incorporó a la gama de productos, el Sistema de Emisión Electrónica Facturador SUNAT cuya función es emitir los comprobantes de pago electrónicos y los documentos relacionados a estos, para que se remita a la SUNAT.

Esta aplicación permite emitir comprobantes electrónicos para pequeñas y medianas empresas cuyo volumen de facturación es moderado. Para su funcionamiento se requiere contar con un certificado digital y un aplicativo que genere los archivos planos. La función principal del facturador SUNAT es validar los archivos planos (txt) y generar el archivo xml (factura electrónica) y luego enviarlo a SUNAT.

Finalmente, el último producto de la Administración Tributaria se denomina Operadores de Servicios Electrónicos (OSE) puesto que los servidores de SUNAT donde se realizan los procesos de validación, se han ido incrementando, generando un colapso del sistema.

En este sentido, resulta necesario que existan entidades que efectúen el sistema de validación de los comprobantes de pago electrónicos, además de la propia SUNAT, con la finalidad que se agilicen la validación de los comprobantes de pago. Esto a su vez genera un ahorro en gastos para la

Administración, ya no será necesario que se incremente el número de servidores.

Por ello, mediante Decreto Legislativo N° 1314 se faculta a la Administración establecer que sean terceros quienes efectúen la comprobación material en el sistema de emisión electrónica, es decir, el proceso de validación.

Con esto la SUNAT puede trasladar a terceros la posibilidad de efectuar la comprobación de los aspectos esenciales para la emisión correcta de los comprobantes electrónicos, lo cual incrementaría la posibilidad de contar con una validación de tipo automático más efectiva y oportuna. Ahora bien, tomando en cuenta que este sistema de validación será ofrecido por un tercero y no por la SUNAT, tiene un costo, el cual será asumido por el contribuyente.

De lo expuesto podemos concluir que los comprobantes de pago electrónicos permiten reducción de costo y tiempos, evitan el almacenamiento obligatorio y sobre todo es gratuito. El Perú está tomando en cuenta lo avanzando en México en comprobantes electrónicos.

Mientras que en Europa, tal como lo señala Francisco Valadez (2014):

“En Europa, la factura electrónica ha tomado tal relevancia que en julio del 2010 la comisión Europea adoptó la directiva 2010/45/EU como un medio para reducir cargas administrativas y fomentar la competitividad de sus empresas” (p. 194).

Francisco Pérez Cisneros, hace hincapié que según la Organización de Naciones Unidas sobre los beneficios de la facturación electrónica:

“Según la Organización de Naciones Unidas (ONU), la incorporación de un sistema de facturación electrónica aporta a los países una serie de beneficios: disminuye la evasión tributaria y la corrupción, aumenta la transparencia, fortalece al gobierno corporativo, aumenta la visibilidad y transparencia de las transacciones y mejora la economía en general, entre otros.

La ONU señala que la facturación electrónica no sólo es beneficiosa para las empresas que la incorporan, sino que además su adopción tiene efectos positivos en diversos aspectos de la economía, ya que los procesos administrativos y comerciales se vuelven más eficientes, optimizando la gestión de negocios y, además, se contribuye al cuidado del medio ambiente con ahorros importantes en el uso de papel y reducción de costos de almacenamiento y archivos” (como se citó en Francisco Valadez, 2014, p. 31).

Entonces podemos indicar que existe la necesidad de aprovechar el potencial de las tecnologías de la información como un gran elemento para el desarrollo del país pues como concluye Francisco Valadez (2014):

“La experiencia de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha demostrado que un mejor aprovechamiento de la tecnología tiene impactos reales en la calidad de vida de los ciudadanos, a través de la generación de valor en las sociedades, tales como educación, servicios públicos, salud, seguridad, innovación, etc., generando un efecto favorable en el ambiente de negocios y consecuentemente en el crecimiento de las economías” (p. 271).

En lo que respecta a los libros contables, la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, estableció las pautas para el llevado de los libros y registros contables y señala cuales son los libros y registros que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar. También regula la legalización y empaste de dichos documentos.

Por otro lado, el numeral 16 del artículo° 62 del Código Tributario, refiere que:

“La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios.

El procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. A tal efecto,

podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados.

Asimismo, la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados en el primer párrafo, salvo en el caso del libro de actas, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la Sunat establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera.

En cualquiera de los dos casos señalados en el párrafo precedente, la Sunat, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, plazos, condiciones y demás aspectos que deberán cumplirse para la autorización, almacenamiento, archivo y conservación, así como los plazos máximos de atraso de los mismos”.

En ese sentido y en aplicación de las normas antes indicadas, la Administración Tributaria creó el Programa de Libros Electrónicos (PLE), como un mecanismo de facilitación para el contribuyente en el llevado de sus libros y registros contables, adecuando así las disposiciones señaladas en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT. Esta funcionalidad le permite también a la Administración verificar de una manera más rápida y real las operaciones que realizan los contribuyentes.

Pues como bien indica Diana Rodríguez (2016):

“Hace un par de décadas, la contabilidad ha ido evolucionando desde el registro en libros manuales, para luego pasar a los sistemas contables y posteriormente los ERP, concluyendo todo con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. Todo esto no estaría completo sin mencionar el gran avance tecnológico de vanguardia como la factura y los libros electrónicos” (p. 55).

En este escenario, podríamos afirmar que los libros y registros electrónicos son aquella información contable que ha sido validada por el PLE.

Según indica la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, se denomina PLE al aplicativo desarrollado por la SUNAT que permite efectuar las validaciones necesarias de los Libros y/o Registros elaborados por el contribuyente afiliada al programa, a fin de generar el resumen respectivo y obtener la Constancia de Recepción respectiva.

Para el uso de este aplicativo el contribuyente deberá instalarlo en su computadora e incorporarlo a su software contable de acuerdo con las características establecidas por la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT modificada por la Resolución de Superintendencia N° 248-2012/SUNAT, a fin de validar la información generada y verificar si corresponde al formato txt requerido. La validación rápida de los archivos de formato de texto permite generar un Reporte de información.

Cabe indicar que las operaciones comunicadas a la SUNAT mediante el PLE, se entenderán producidas cuando el contribuyente obtenga la Constancia de Recepción. Hoy en día, de acuerdo a lo dispuesto por la Administración Tributaria, las normas sobre el PLE se siguen modificando en cuanto a su funcionalidad y a los obligados a su uso.

De lo expuesto podemos afirmar que el PLE, forma parte del nuevo modelo electrónico que busca modernizar a las administraciones tributarias del mundo. Tal como lo afirma Diana Rodríguez (2016):

“La OCDE señala que los sistemas de fiscalización tradicionales que no están rindiendo los frutos u objetivos esperados, por ese motivo y aprovechando el avance de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), se debe implementar un nuevo procedimiento de fiscalización electrónica” (p.485).

Es decir la Contabilidad en Perú presentada a través de Libros Electrónicos, es el envío de la información contable de la empresa, de los hechos y/o transacciones realizadas, sin embargo, no se adjunta documentación alguna que sustente dichas operaciones, tampoco se adjunta por ejemplo información bancaria como estados de cuentas; o papeles de trabajo.

Nuestra propuesta es que se implemente en Perú, la Contabilidad Electrónica, cuya definición se encuentre en la normativa legal, y del cual esbozamos una tentativa definición: *Es aquella Contabilidad que se envía a través de medios digitales a la SUNAT, conformada por los Libros Contables a los que el sujeto se encuentre obligado según la legislación vigente, por los estados de cuenta, papeles de trabajo, y Balance de Comprobación.*

Apreciamos entonces que el escenario tributario peruano difiere significativamente del resto de países. Por ejemplo, México en el año 2011 fue reconocido con el premio a la “Innovación de la Administración Tributaria”, otorgado por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT). Es así como México desarrolla la Contabilidad Informática y desarrolla de manera integral los comprobantes electrónicos.

4.2.3 Hacia la Fiscalización Definitiva Electrónica

Nuestro argumento principal, para la implementación de la Fiscalización Definitiva Electrónica, es que se desarrolle en el Perú el concepto de la Contabilidad Electrónica, el cual consideramos que es el verdadero insumo para llevar a cabo con éxito una fiscalización electrónica por parte de la administración tributaria.

Entonces podemos indicar que existe la necesidad de aprovechar el potencial de las tecnologías de la información como un gran elemento para el desarrollo del país pues como concluye Francisco Valadez (2014):

“La experiencia de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha demostrado que un mejor aprovechamiento de la tecnología tiene impactos reales en la calidad de vida de los ciudadanos, a través de la generación de valor en las sociedades, tales como educación, servicios públicos, salud, seguridad, innovación, etc, generando un efecto favorable en el ambiente de negocios y consecuentemente en el crecimiento de las economías” (p. 271).

Según refiere Francisco Valadez (2014):

“El proceso de información debe ser estable, objetivo y verificable; es un aspecto básico para una contabilidad adecuada, ordenada y oportuna que permita la preparación de estados financieros correctos y eficientes” (p. 319).

Así tenemos que el marco normativo general contemplado en nuestro país sobre Libros Electrónicos, es un concepto limitado para ejercer cualquier fiscalización electrónica, puesto que la Administración Tributaria, no posee la facultad ni la capacidad de almacenamiento de la data contable, solo recepciona el Resumen del Libro, teniendo que solicitar la información de los libros al contribuyente, procedimiento llevado a cabo en una fiscalización tradicional, en ese sentido los Libros Electrónicos se convierten en el limitante principal para que hoy por hoy no se cuente con elementos suficientes para realizar con éxito la fiscalización electrónica.

Asimismo, como nuestra propuesta ha sido enfocada luego de indicar las críticas a la fiscalización parcial electrónica y tomando en cuenta como legislación comparada a México, consideramos que el procedimiento de incorporación de la fiscalización definitiva electrónica conlleve a la emisión de dos o más requerimientos dependiendo del análisis de las pruebas electrónicas.

★ Por otra parte, la incorporación de este procedimiento debe contener la suspensión del plazo, de llevarse a cabo otros procedimientos que requieran un tiempo adicional para efectuarlos (la evaluación de las pericias).

Otra propuesta es que mientras se encuentre en etapa de implementación la fiscalización definitiva electrónica, se otorgue una rebaja del 10% para el caso de las sanciones que se generen producto de esta fiscalización.

Finalmente, planteamos que la fiscalización definitiva electrónica debe llevarse a cabo en un plazo de 6 meses.

4.2.4 Supuestos propuestos de exclusión de implementarse la Fiscalización Definitiva Electrónica

Si bien es cierto que con la inclusión en el marco normativo legal peruano de la Fiscalización Definitiva Electrónica, se tendría como resultado una fiscalización electrónica desde el inicio del procedimiento de fiscalización hasta el término con la emisión de la Resolución de Determinación, consideramos en el presente trabajo de investigación que ésta no podría implantarse de manera integral, puesto que en el Perú existen niveles de evasión y elusión en grandes porcentajes.

En ese sentido, proponemos que en el Código Tributario, se establezcan las siguientes exclusiones:

- Su no aplicación cuando se tenga indicios de Operaciones No Reales en fiscalizaciones de IGV.
- Su no aplicación de tratarse de Operaciones con Valor No Fehaciente o No Determinado en fiscalizaciones de IGV.
- Su no aplicación cuando se trate de operaciones entre partes vinculadas.

A continuación pasaremos analizaremos cada una de estas exclusiones, y la justificación sobre dicha exclusión.

4.2.4.1 Operaciones No Reales

La definición de Operación No Real, la encontramos en el artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante la Ley del IGV), referido a los Comprobantes de Pago emitidos por Operaciones No Reales, en la cual se señala lo siguiente:

“(...) Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se

efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,

2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.”

Asimismo, el numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo No. 29-94-EF (en adelante el Reglamento del IGV), con respecto a las Operaciones No Reales, señala lo siguiente:

“15.1. El responsable de la emisión del comprobante de pago o nota de débito que no corresponda a una operación real, se encontrará obligado al pago del impuesto consignado en éstos, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 44 del Decreto.

15.2. El adquirente no podrá desvirtuar la imputación de operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del Artículo 44 del Decreto, con los hechos señalados en los numerales 1) y 2) del referido artículo.

15.3. Las operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del Artículo 44 del Decreto se configuran con o sin el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago.

15.4. Respecto de las operaciones señaladas en el inciso b) del Artículo 44 del Decreto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado

los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:

i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6.

ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.

iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Aun habiendo cumplido con lo señalado anteriormente, se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

c) El pago del Impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado.”

De lo enunciado, tengamos en cuenta que la definición de Operación No Real según la Ley del IGV, se enmarca en dos incisos, en el primero de éstos y como lo señaláramos está referida a: *“Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción”*. Nótese en un primer análisis, que la Ley del IGV nos define a la Operación No Real, como aquella operación que si bien consta en un comprobante de pago ésta resulta ser inexistente o simulada; y aunque la Ley ni en el Reglamento del IGV se señala una definición de lo que es inexistente o simulada, se concluiría que si en el comprobante de pago señala que el otorgamiento se dio por transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios,

contrato de construcción, éstos no se realizaron. El segundo inciso que completa la definición y como lo señaláramos, está referida a: *“Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento”*. En esta segunda situación que configura una Operación No Real, se tiene que quien emitió el comprobante de pago no ha realizado la operación, sin embargo se utilizó sus datos para simular la operación; empero la norma plantea una subsanación a esta situación, en tanto se haya utilizado los medios de pago que señale el Reglamento de IGV, nótese que aquí también se señala la palabra “simular” no definida en la Ley ni en el Reglamento del IGV. Cabe referir, que las dos situaciones que configuran el que sea una Operación No Real, son excluyentes.

Ahora bien, corresponde analizar si las **Operaciones No Reales, se podrían detectar dentro del procedimiento de Fiscalización Electrónica** tanto Parcial (ya incluida en el Código Tributario) como Definitiva (planteada en el presente trabajo de investigación). En cuanto a la **Fiscalización Parcial Electrónica**, tal como está redactada la norma, no contempla una exclusión al respecto de las Operaciones No Reales, con lo cual a contrario sensu se podría dar este tipo de operaciones si se revisa el elemento Crédito Fiscal; el cuestionamiento sería entonces: ¿Podría detectarse el alcance de las Operaciones No Reales en un Procedimiento de Fiscalización Electrónica?

Empecemos en ese sentido, con la disección de lo que se entendería por **simulación de operaciones**, para comprender la definición de Operación No Real, ya que la Ley ni el Reglamento del IGV señalan a que se refiere.

El Código Tributario, en su NORMA IX referida a la aplicación supletoria de los Principios del Derecho, indica: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”*, por lo cual al no estar previsto en la Ley del IGV ni en el Reglamento del IGV lo referido a la simulación, y en aplicación de la NORMA IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, nos remitimos a lo estipulado en el Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N° 295 y normas modificatorias.

“Desde esa perspectiva, podemos advertir que los alcances de la simulación de un negocio jurídico con contenido patrimonial, no solo se limitan al aspecto civil sino que éstos, inclusive pueden advertirse en el ámbito fiscal. En cuyo caso, a priori podría sostenerse que los efectos de la nulidad como disposiciones generales establecidas en el Código Civil resultan de absoluta aplicación en el campo tributario, sin que dicha circunstancia implique un quebrantamiento de la autonomía de la disciplina fiscal” (Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola, 2010, p.74).

Es así, que el Código Civil en su TÍTULO VI sobre Simulación del Acto Jurídico, regula mediante los artículos 190° y 191° la simulación, señalando lo siguiente:

“Simulación absoluta

Artículo 190.- Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.

Simulación relativa

Artículo 191.- Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero”

Complementando lo señalado, citamos algunas definiciones de simulación:

“Por su parte, Cabanellas, con relación a la simulación sostiene que ésta implica “palabras que indican alteración de la verdad; ya que su objeto consiste en engañar acerca de la verdadera realidad de un acto”” (Como se citó en Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola, 2010, p.74).

“Asimismo, Vásquez Olivera haciendo referencia a una definición delineada por el profesor Josserand, sostiene que “la simulación consiste, de parte del autor o autores de un acto jurídico, en esconder al público la realidad, la naturaleza, los participantes, el beneficiario o las modalidades de la operación realizada” (Como se citó en Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola, 2010, p.74).

De lo esbozado, se tiene entonces que cuando la Ley del IGV define a la Operación No Real, plantea dos situaciones referidas a la simulación, cuando en una primera situación (inciso a) de su artículo 44°) señala que se emitió un comprobante de pago pero la operación que se consigna en éste es inexistente o simulada, es decir se aparentó un acto jurídico, configurándose para esta situación lo que se llama la SIMULACION ABSOLUTA. La siguiente situación que configura una Operación No Real (inciso b) del artículo 44° de la Ley de IGV) es cuando se emplea el nombre del que figura en el comprobante de pago como emisor, para simular una operación cuando éste efectivamente no ha realizado la operación, con lo cual se configura al respecto una SIMULACION RELATIVA.

Como apreciamos, si se habla de Operaciones No Reales nos referimos en estricto a actos simulados sean éstos Absolutos o Relativos, en las cuales se hace uso del crédito fiscal de una supuesta adquisición de bienes o prestación de servicios o contrato de construcción, que resultan ser inexistentes (Simulación Absoluta), o si éstas se dieron, quien las realizó no emitió el comprobante

respectivo (Simulación Relativa), constituyendo una modalidad de evasión.

Al respecto, según Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010) señalan:

“Como se puede observar, uno de los supuestos contemplados en el precitado Artículo 44° es el que una operación es no real cuando la misma es inexistente o simulada. En función a ello, entendemos que la norma tributaria, en esencia, ha recogido los alcances de la institución civil de la simulación de los actos o negocios jurídicos cuyos efectos, en caso de simulación absoluta, devienen en nulidad del acto celebrado. Así tenemos que, el Código Civil en su Artículo 190° establece que “por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo”, disponiendo en su Artículo 219° que el acto jurídico es nulo cuando, entre otros supuestos, “adolezca de simulación absoluta” (p.74).

Sobre el efecto de las Operaciones No Reales, es importante señalar lo siguiente:

“El artículo 44 de la LIGV establece que el comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligara al pago del IGV consignado en estos, por el responsable de su emisión. Como se puede apreciar, a diferencia de lo que sucede en el ámbito civil, en el cual la simulación absoluta genera la nulidad del acto jurídico en cuestión, tanto para el transferente como para el adquirente; en el ámbito tributario la simulación absoluta solamente desencadena la nulidad de la operación para el adquirente, ya que el transferente se encontrará obligado a tributar el respectivo IGV aunque la operación sea nula” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.278).

En ese sentido, cuando se realiza una fiscalización siendo que el objetivo de ésta es que se verifique la correcta determinación de la obligación tributaria, de realizarse de manera electrónica se perseguirá el mismo objetivo, por lo que se tendría que detectar a

través de medios electrónicos la simulación relativa y la absoluta, ya que ambas constituyen situaciones que configuran Operaciones No Reales, por ello a continuación se muestra la diferencia entre éstas señalada por los siguientes autores:

“Francisco Ferrara define a la simulación como: “Aquella declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (simulación relativa)” (Como se citó en Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.275).

“Cabe anotar que la simulación relativa está referida principalmente a la naturaleza del negocio, pero también puede abarcar al objeto del negocio, al precio y a los sujetos, en especial, la actuación mediante persona interpuesta”. (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.275).

Y es en este punto, donde después de la teoría descrita, retomamos la pregunta si se puede detectar la Operación No Real en un procedimiento de Fiscalización Electrónica, veamos lo que señala el Tribunal Fiscal sobre este tipo de modalidad de evasión:

“A mayor abundamiento, cabe mencionar que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°1759-5-2003 y N°1515-4-2008 han manifestado que una operación es no real o inexistente cuando se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- a) Una de las partes-vendedor o comprador-no existe o no participó en la operación (simulación relativa).
- b) Ambas partes no participaron en la operación (simulación absoluta).
- c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto (simulación relativa).

d) La combinación de tales situaciones (simulación relativa o absoluta)” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.277).

“(…), con relación a las citadas clases de operaciones, el referido colegiado en múltiples resoluciones, tales como las RTFs N°s.3025-5-2004 y 1759-5-2003, ha establecido que “una operación es inexistente si se dan alguna de estas situaciones: *a*) una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, *b*) ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, *c*) el objeto materia de la venta es inexistente o distinto y *d*) la combinación de a) y c) ó b) y c)” (Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola,2010, ps.74,75).

Empecemos el análisis con lo que se mencionara en el Capítulo III, la Fiscalización Parcial Electrónica tiene como principal insumo la información que la SUNAT posea, es decir Declaraciones Juradas, Comprobantes de Pago Electrónicos, Información de Terceros, Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras Electrónicas, entre otros, insumos que no serían ajenos de implantarse la Fiscalización Definitiva Electrónica (aunque como se mencionara también se necesita que la Administración Tributaria cuente con mayores insumos a fin de llevarla a cabo); sin embargo consideramos que lo descrito no resultaría suficiente para determinar “electrónicamente” si una Operación es No Real que abarca tanto a la simulación absoluta como a la relativa, ya que para la determinación de la Operación No Real conllevaría a un mayor análisis no solo de la información que posea la SUNAT, tendría que también analizarse la información que los proveedores- quienes son y/o figuran como emisores en los comprobantes de pago observados-puedan brindar, y esta información se obtendría a través de cruces de información, comparecencia, toma de declaración, entre otros, lo que implicaría que dentro del proceso de fiscalización electrónica se realice los procedimientos señalados los cuales se efectúan de manera presencial tal como se lleva a cabo en una

fiscalización convencional, contraviniendo a la naturaleza para lo cual fue creada *la fiscalización electrónica*.

En correlato, sobre si existe algún procedimiento para detectar probables Operaciones No Reales, la Administración Tributaria ha señalado lo siguiente a través del link: Recuperado de http://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/4872_9.pdf

- “1. Elaboración del ranking de proveedores
 - Registro de compras (manual, mecanizado)
 - PDB Exportadores
 - DAOT
2. Análisis de la información tributaria de los proveedores:
 - IGV pagado y total **ingresos y compras** declarados (según Declaraciones Pago IGV y Boletas de Pago)
 - Total Ingresos Declarados (según DAOT y DDJJ Impuesto a la Renta.
 - Total ingresos y costo y/o gastos atribuidos (DAOT)
 - Total movimiento bancarios (ITF)
3. Análisis de la información según ficha RUC y de los antecedentes (...)
 - g. Personas vinculadas
 - h. Domicilio fiscal y establecimientos anexos
 - i. Antecedentes de delito tributario
 - j. Antecedentes de intervenciones anteriores (...)
4. Verificar las ventas declaradas por los proveedores. (...)
6. Análisis del registro de compras y de los comprobantes de pago compras (...)
 - Análisis de las guías de remisión (...)
7. Análisis del pago
 - Mediante transferencia de fondos
 - Mediante cheques (...)
8. Solicitud de información a terceros
 - a. Municipalidades
 - b. Ministerios
 - c. Bancos
9. Cruces de información
 - Aspectos a considerar
 - a. Capacidad operativa
 - b. Recursos humanos

- c. Recursos económicos y/o financieros
 - d. Identificación de sus proveedores (origen del bien transferido)
 - e. Soporte documentario (contable y tributario)
 - f. De los requerimientos: que atienda parcialmente, que no exhiba y/o proporcione información.
 - g. Manifestaciones
 - h. Que se encuentre como No Habidos, No Hallados
 - i. Comunicación de pérdida, robo o destrucción de los libros y registros.
10. Manifestaciones: (...)"

De lo señalado es un procedimiento, que no cuenta con las herramientas electrónicas en su totalidad para aplicarlo en una Fiscalización Electrónica (sea Parcial o Definitiva). Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010) mencionan:

“Es más, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, previo a un potencial contencioso, tan importante resulta ser la participación del administrado en satisfacer las exigencias de la autoridad tributaria que, si ello no fuera así y en un contexto en el que el órgano impositor simplemente se hubiera limitado a imputar la no realidad de la operación sin haber debidamente acreditado dicha calificación con las diferentes acciones y/o situaciones que pudiera adoptar en el ejercicio de su facultad de fiscalización (v.g. cruces de información); se perjudicarían los resultados del procedimiento de fiscalización llevado a cabo, circunstancias que han quedado plenamente corroboradas en múltiples resoluciones expedidas por el propio Tribunal Fiscal” (p.76).

Tengamos en cuenta que la Fiscalización Parcial Electrónica nace de un análisis previo que la SUNAT realice de la información que posea, y solo si encuentra inconsistencias que generen una incorrecta determinación de uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria se iniciaría este tipo de fiscalización, procedimiento que también sería de igual aplicación de implantarse la Fiscalización Definitiva Electrónica (la diferencia radica en que se evaluaría la correcta determinación de la obligación tributaria, no solo de una parte de ésta), con lo cual las Operaciones No Reales tendrían que

ser detectadas producto del análisis de la información que posea la SUNAT antes de la emisión de la Liquidación Preliminar del tributo a regularizar, es decir SUNAT tendría que poseer previamente los cruces de información por ejemplo, a fin de poder acotar este tipo de operaciones, sin embargo para las otras acciones como la comparecencia o toma de declaración, éstas no se podrían obtener de manera previa, y que constituyen acciones importantes para la detección de Operaciones No Reales es decir la simulación de las operaciones.

Según lo señalan, Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010):

“(…) Sin embargo, debe indicarse que la aludida calificación sobre una determinada operación, principalmente responde a la realización previa de un procedimiento de fiscalización de obligaciones tributarias por parte de la Administración Fiscal. Ahora bien, debemos destacar que la imputación de un supuesto de operaciones no reales a un contribuyente en particular (sujeto a fiscalización), sea el proveedor o el adquirente, en principio, no repercutiría con el o los otros sujetos que hubieran participado en la realización de la operación cuestionada. Es decir, no se apreciaría una suerte de “efecto bilateral simultáneo”” (p.77).

Ahora bien, en el hipotético caso de acotar una Operación No Real dentro del procedimiento de Fiscalización Electrónica, se tendría también que analizar la información que presente el sujeto fiscalizado como descargo a las acotaciones efectuadas por parte de la Administración Tributaria, cuando **remita la prueba electrónica** (concepto propuesto en el presente trabajo de investigación) para desvirtuar tales imputaciones, con lo cual también se tendría que realizar nuevos cruces de información u otras acciones pertinentes teniendo a bien la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para que ésta emita pronunciamiento respecto del análisis de dichas pruebas electrónicas, volviendo a lo que se señaláramos

en el párrafo anterior: *realizar los procedimientos presenciales de una fiscalización convencional, contraviniendo a la naturaleza para lo cual fue creada la fiscalización electrónica.*

Al respecto, según Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola (2010) señalan:

“De otro lado, con relación a quien tiene a cargo la probanza de esta clase de “operaciones”, de prima facie debemos indicar, que ello corresponde a la Administración Tributaria como entidad que corre con el aporte de la carga de la prueba en este tipo de “transacciones”” (p.75).

Empero, luego que la Administración Tributaria tenga los elementos suficientes que prueben que dicha operación resulta No Real, el sujeto fiscalizado debe probar lo contrario de encontrarse en desacuerdo con la acotación:

“Sin embargo, debe reconocerse que a “cualquier sujeto contra quien se interpone una pretensión basada en ciertos elementos de hecho, resulta obligado a desmentirla solo después que tales elementos de hecho hayan sido suficientemente demostrados, según criterios empíricos o dictados por la ley” (Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola, 2010, p.75).

Es así que, en la calificación de Operaciones No Reales se evalúa pues la **fehaciencia** de la operación, ya que cuando hablamos de Operaciones No Reales estamos cuestionando si la operación se realizó, si es real, y no sea un acto simulado. Luego del cual, en un segundo análisis se puede cuestionar **la causalidad** de la operación, es decir en tanto la operación exista, se evaluará si ésta es relacionada con el giro del negocio, lo cual no sería materia de análisis de observarse Operaciones No Reales. En cuanto a la fehaciencia de las operaciones, ello implica, verificar si ésta se

realizó, para lo cual la Administración Tributaria, deberá efectuar las acciones correspondientes tales como: cruces de información, comparecencia, toma de declaración, entre otros, siendo que de una evaluación integral de las pruebas que obtenga producto de éstas acciones realizadas, y de las pruebas remitidas por el sujeto fiscalizado se pueda determinar que la operación no existió. El Tribunal Fiscal, se ha pronunciado sobre los medios probatorios, señalando:

“La Sunat también tiene la obligación de actuar de oficio los medios probatorios que estén a su alcance a fin de conocer la verdadera situación del contribuyente. En efecto, las RTF N° 6368-1-2003, N° 3708-1-2004, N° 8999-2-2007, N° 987-2-2009 y N° 1134-1-2010 han señalado que: “Para demostrar la hipótesis de que no existió una operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investigue todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes y sus sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento jurídico-tributario y valorádonos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y el artículo 197 del Código Procesal Civil”. De esta forma, a fin de determinar si nos encontramos ante una operación no real, el contribuyente debe contar con elementos mínimos de prueba que respalden la fehaciencia de la respectiva transacción, mientras que la Sunat debe actuar otros medios probatorios que el contribuyente no puede practicar por sus propios medios, como efectuar cruces de información con los proveedores, a fin de verificar si ellos efectivamente realizan actividades empresariales, conocen al cliente fiscalizado, y han declarado en sus liquidaciones de impuestos las facturas cuestionadas” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, pp.280-281).

En este punto, vamos a evaluar el avance de las fiscalizaciones en el Perú a partir de las pruebas presentadas por los contribuyentes. Aquí citamos la siguiente opinión:

“Durante las labores de auditoría fiscal últimamente practicadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), se ha venido advirtiendo una importante disminución de la incidencia de reparos correspondientes a gastos que no cuentan con documentación alguna, ello debido tanto a la mayor diligencia con que proceden los contribuyentes al documentar sus erogaciones como también al incremento de campañas de capacitación tributaria atendidas por éstos. No obstante lo anterior, en contrapartida con el aspecto positivo indicado en el párrafo precedente, también se ha visto incrementada la adquisición indiscriminada de comprobantes de pago- mayoritariamente facturas- en determinados sectores económicos, con la finalidad de cubrir egresos inexistentes y/o sin destino conocido, soslayando colateralmente el cumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales” Arana.D.(2009). Fehaciencia y razonabilidad en el gasto. Actualidad Empresarial, (196),I4. Recuperado de: http://aempresarial.com/web/revitem/1_10413_64169.pdf

Observamos pues, una tendencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias en el aspecto formal (tener comprobantes de pago, guías de remisión, etc.) con lo cual ante las fiscalizaciones efectuadas se ha cumplido con la acreditación de las operaciones. Aunque, según lo enunciado esto se debió a una mayor concientización y capacitación a los contribuyentes, y cuando el panorama era proclive quizás hacia una cultura tributaria de cumplimiento de obligaciones tributarias, pues este se torna en un panorama negativo, al ir al extremo de cubrir formalmente operaciones inexistentes ante una fiscalización realizada por parte de la Administración Tributaria. Al respecto se tiene:

“Frente a dicha práctica dolosa realizada por numerosos contribuyentes, no es poco frecuente observar que ya no es suficiente acreditar la ocurrencia de un gasto con la mera presentación del comprobante de pago debidamente emitido por proveedores que figuren como activos y habidos en los sistemas de la Sunat, sino que además dicha entidad viene exigiendo que los comprobantes de pago indefectiblemente se encuentren respaldados con

diversos documentos conexos, como por ejemplo, órdenes de compra, guías de remisión, correos electrónicos, certificados de pedido, entre otros. La no observación de esta exigencia conlleva al desconocimiento del gasto para propósitos tributarios” Arana.D.(2009). Fehaciencia y razonabilidad en el gasto. Actualidad Empresarial, (196), I4. .Recuperado de: http://aempresarial.com/web/revitem/1_10413_64169.pdf

Hasta aquí, sobre el avance de las fiscalizaciones en el Perú a partir de las pruebas presentadas por los contribuyentes, podríamos afirmar que existen tres etapas en el avance de la fiscalización en el Perú:

- 1) El contribuyente no presentaba pruebas de las operaciones observadas en el procedimiento de fiscalización.
- 2) El contribuyente presenta pruebas de las operaciones observadas en el procedimiento de fiscalización.
- 3) El contribuyente presenta pruebas de operaciones observadas, siendo éstas operaciones inexistentes (No Reales).

Sobre la presentación de las pruebas, Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010) indica:

“Tanto para ejercer el crédito fiscal en el IGV como para deducir el gasto a efectos del Impuesto a la Renta, 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 que efectivamente se realizaron y son, por lo tanto, fehacientes (criterio corroborado con las RTF N°120-5-2002, N°1923-4-2004, N°1145-1-2005 y N°987-2-2009, entre otras). De esta forma, no resulta suficiente que el contribuyente ostente el comprobante de pago y demuestre el registro contable de la operación para sustentar el crédito fiscal y/o gasto, sino que deberá tener documentación que sustente la recepción de los bienes (en el caso de operaciones de compra) o los indicios razonables de la realización de los

servicios (en el caso de la prestación de servicios)”
(p.279).

Concluimos por lo tanto, que si bien la Ley del Impuesto General a las Ventas señala la definición de Operaciones No Reales, debido a su alcance por tratarse de operaciones simuladas, y al constituir una modalidad de evasión, devienen en operaciones de muy difícil detección con herramientas electrónicas, con lo cual si lleva a cabo una Fiscalización Parcial y Definitiva Electrónica, no se tendría elementos suficientes para detectarlas y/o para la verificación de las pruebas a través de la documentación que presente el contribuyente. En ese sentido, a fin de aplicarse la Fiscalización Definitiva Electrónica en el Perú, debería la norma precisar la exclusión propuesta: *Su no aplicación cuando se tenga indicios de Operaciones No Reales en fiscalizaciones de IGV.*

Para finalizar, hacemos referencia que, si bien es cierto que la Ley del IGV es la norma que menciona los supuestos sobre Operaciones No Reales por lo que su acotación recae sobre el Impuesto General a las Ventas; sin embargo también la determinación si una operación es no real, tendría repercusión en la deducción del gasto para efecto del Impuesto a la Renta, ya que no podría analizarse siquiera la causalidad de la operación si sencillamente la operación es No Real, siendo la consecuencia el desconocimiento del gasto para efectos tributarios. Al respecto, según señalan:

“Asimismo, entendemos que ante supuestos de operaciones simuladas o no reales, los efectos jurídicos de éstas, no solo se limitarían para el Impuesto General a las Ventas, sino que los mismos, incidirán en la deducción del gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta” (Jaime Morales Mejía y Alan Matos Barzola, 2010, p.77).

“(…), cabe considerar que si nos encontramos ante un supuesto de simulación relativa en el cual no ha sido el proveedor que figura en la factura quien brindó realmente

el servicio reparado por la Sunat, sino un tercero; entonces a priori no se desconocería el gasto por encontrarnos ante operaciones no fehacientes, sino porque la venta o servicio brindado por el verdadero proveedor no se encuentra respaldado con comprobantes de pago emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, incumpléndose el artículo 44 inciso j) de la LIR” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.282).

4.2.4.2 Operaciones con valor no fehaciente o no determinado en el IGV

En el acápite anterior, se citó como propuesta en la incorporación de la Fiscalización Definitiva Electrónica en el Código Tributario, que se excluyan algunas situaciones dentro del alcance de este tipo de fiscalización, como es el caso de las Operaciones No reales (Artículo 44° de la Ley del IGV), no debiéndose relacionar con el Valor No Fehaciente o no Determinado de las Operaciones el cual se encuentra regulado en el artículo 42° de la Ley del IGV.

En efecto, precisamos tal diferencia a fin de realizar el desarrollo del artículo 42° de la Ley del IGV, tomando en consideración lo que plantea Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010):

“A diferencia de lo que ocurre con las operaciones no reales, en las cuales el auditor de la Sunat desconfía de la realidad de la adquisición del bien o servicio que dio lugar al crédito fiscal, debido a que el adquiriente no ha documentado fehacientemente dicha transacción; en las operaciones con valor no fehaciente o no determinado, el centro de análisis recae más bien en el vendedor del bien o prestador del servicio, y se parte de la premisa que la operación susodicha si existió, solo que su valor no se encuentra correctamente determinado, habiéndose generado una aminoración en la tributación del IGV” (p.289).

Realizada tal diferencia, empezamos con la exposición de la propuesta de exclusión. El artículo 42° de la Ley del IGV, señala lo

siguiente respecto al Valor no fehaciente o no determinado de las operaciones:

“Cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

En caso el valor de las operaciones entre empresas vinculadas no sea fehaciente o no esté determinado, la Administración Tributaria considerará el valor de mercado establecido por la Ley del Impuesto a la Renta como si fueran partes independientes, no siendo de aplicación lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32 de dicha Ley. A falta de valor de mercado, el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción se determinará de acuerdo a los antecedentes que obren en poder de la SUNAT.

No es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones:

- a) Que sea inferior al valor usual de mercado, salvo prueba en contrario.*
- b) Que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad.*
- c) Que los descuentos no se ajusten a lo normado en la Ley o el Reglamento.*

Se considera que el valor de una operación no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo ampare o existiendo ésta, consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa a que se refieren las normas sobre comprobantes de pago, referentes a la descripción detallada de los bienes vendidos o servicios prestados o contratos de construcción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios.

La SUNAT podrá corregir de oficio y sin trámites previos, mediante sistemas computarizados, los errores e inconsistencias que aparezcan en la revisión de la declaración presentada y reliquidar, por los mismos sistemas de procesamiento, el impuesto declarado, requiriendo el pago del Impuesto omitido o de las diferencias adeudadas.”

Por su parte el Reglamento del IGV, con respecto al Valor no fehaciente o no determinado de las operaciones, señala lo siguiente en su numeral 6 del Artículo 10° del mencionado reglamento:

"6. Determinación de oficio

a) Para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refiere el primer párrafo del Artículo 42 del Decreto; la SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

A falta de valor de mercado, el valor de venta se determinará de acuerdo a los antecedentes que obren en poder de la SUNAT.

b) A fin de establecer de oficio el monto del Impuesto, la SUNAT podrá aplicar los promedios y porcentajes generales que establezca con relación a actividades o explotaciones de un mismo género o ramo, a fin de practicar determinaciones y liquidaciones sobre base presunta.

La SUNAT podrá determinar el monto real de las operaciones de un sujeto del Impuesto aplicando cualquier otro procedimiento, cuando existan irregularidades originadas por causas distintas a las expresamente contempladas en el Artículo 42 del Decreto que determinen que las operaciones contabilizadas no sean fehacientes."

Como observamos, el artículo 42° de la Ley del IGV señala tres supuestos que calzarían para ser considerados como Valor No Fehaciente de una Operación: que el valor se encuentre por debajo al valor usual del mercado, que las reducciones de precio producto de mermas o razones análogas excedan los márgenes normales, y que los descuentos no se encuentren arreglado a lo que se dispone en las normas correspondientes. Cabe referir, que dichas situaciones son excluyentes entre sí, para que se configure que no es fehaciente el valor de una operación. En ese sentido cabría la pregunta: ¿cómo la Administración Tributaria puede detectar el Valor No Fehaciente de una operación dentro del procedimiento de Fiscalización Electrónica?, y de aquí poder arribar a nuestra hipótesis en los supuestos de exclusión de la Fiscalización Definitiva Electrónica. Trayendo a colación que el Código Tributario contempla la Fiscalización Parcial Electrónica, éste procedimiento no establece

ninguna exclusión respecto de las Operaciones con Valor No Fehaciente.

En cuanto al primer supuesto, tendríamos que en principio indicar que el mencionado artículo 42° fue modificado en el año 2012, cuya modificación central fue la remisión a los valores de mercado señalados en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N°179-2004-EF y normas modificatorias (en adelante la LIR). En ese sentido, el artículo 32° de la LIR tiene una lista taxativa de lo que se debe entender por el valor de mercado con respecto a cada operación que se realice, señalando lo siguiente:

"1. Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

En caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

(...)

3. Para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación.

4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32-A. (...)"

Cabe referir, que no todos los supuestos contemplados en el artículo 32° referidos al valor de mercado han sido señalados, puesto que no tienen injerencia en el IGV, tal es el caso de los valores, o en el caso de operaciones con Instrumentos Financieros Derivados ya que no todas éstas operaciones tienen implicancia en el IGV. Asimismo, nos damos cuenta que el artículo 32° de la LIR, no señala cual sería el valor de mercado en el caso de la prestación de servicios, el cual

se encuentra estipulado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF (en adelante el RLIR) en su artículo 19°-A señalando lo siguiente:

“(...) se considera valor de mercado del servicio el que normalmente se obtiene en condiciones iguales o similares, en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros no vinculados que no se encuentren en alguno de los supuestos a que se refieren los incisos 1), 2) y 3) del inciso m) del Artículo 44 de la Ley. En su defecto, o en caso la información que mantenga el contribuyente resulte no fehaciente, se considerará como valor de mercado aquel que obtiene un tercero, en el desarrollo de un giro de negocio similar, con partes no vinculadas que no se encuentren en alguno de los supuestos a que se refieren los incisos 1), 2) y 3) del inciso m) del Artículo 44 de la Ley. En su defecto, se considerará el valor que se determine mediante peritaje técnico formulado por organismo competente. (...)”

En función a lo mencionado, se tiene que para la determinación del Valor No Fehaciente de una Operación cuando el valor se encuentre por debajo al valor usual del mercado, la Administración Tributaria en su facultad de fiscalización, ha realizado la verificación de que el valor señalado en la operación no sea el que sujeto fiscalizado obtiene en operaciones con terceros, para lo cual ha realizado la comprobación de las demás operaciones que realiza la empresa, y de no obtener dichos comparables, la Administración Tributaria habría tenido que tomar el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares, lo cual implica el análisis de datos, cruces de información, entre otros, y de no poder contrastarlos, la Administración Tributaria deberá efectuar la tasación para establecer el valor de mercado correspondiente. Por lo tanto, se observa que las acciones efectuadas por la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización, son acciones de análisis de datos y documentación que no se podrían obtener de manera previa a través de medios electrónicos y de ésta forma realizar la Fiscalización Electrónica, ya que se trata de la obtención de comparables internos (transacciones

con terceros efectuadas por el sujetos fiscalizado) o externos (transacciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares), y también la probabilidad de efectuar alguna tasación.

El Tribunal Fiscal, sobre el procedimiento realizado por la Administración Tributaria en la determinación del Valor No Fehaciente de una Operación, ha señalado lo siguiente:

“RTF N° 0103-1-2005 Fecha: 07.01.2005 Que, por su parte, la Administración señala que dado que la recurrente no sustentó el valor de venta de las unidades de transporte transferidas en los periodos de julio y octubre de 2000 y febrero, marzo y noviembre de 2001, al amparo del numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta estableció el valor de mercado de los bienes del activo fijo conforme a la tasación correspondiente efectuada por perito y procedió a compararlo con los valores de venta de cada operación, determinando subvaluación en las ventas de las unidades de transporte. Que del análisis del procedimiento empleado por la Administración se establece que ha actuado debidamente en el caso de autos al haber efectuado una tasación de los ómnibus transferidos por la recurrente, cuya naturaleza es de activo fijo, comparando el valor en ella establecido con el valor de transferencia y efectuando los reparos al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas por la notaria subvaluación, pues la recurrente no acreditó durante el proceso de fiscalización haber efectuado otras operaciones de transferencia de tales bienes en los ejercicios 2000 y 2001 distintas a las que fueron objeto de reparo por parte de la Administración, tal como se desprende del resultado del Requerimiento N° 00065500 antes citado, que pudieran servir de referente en la determinación del valor de mercado del ejercicio 2000.”
Recuperado de http://www.asesorempresarial.com/libros/LV_FISTRIB15/Fiscatrib015.pdf

En contraposición, se podría quizás argumentar que la Administración Tributaria tiene los elementos necesarios para determinar el valor no fehaciente de una operación ya que por ejemplo tiene el insumo de las facturas electrónicas (en la cual se

especifican la descripción, cantidad, unidades de medida, valores unitarios y el precio) y podría ser un comparable con otros valores obtenidos referidos al mismo producto; sin embargo de cumplirse solo eso estaríamos determinando una de las situaciones que configuran el valor no fehaciente según lo menciona el artículo 42° (que el valor se encuentre por debajo al valor usual del mercado), además que en la actualidad no todo los contribuyentes se encuentran obligados de emitir el comprobante electrónico.

Un punto importante de resaltar, es que el Reglamento del IGV, establece que para la determinación que realice SUNAT del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, debe tomarse el valor de mercado (de modo imperativo) y solo de no encontrarse como tal, se determinará de acuerdo a lo que se obtenga de los antecedentes que posea SUNAT, asimismo ésta podrá aplicar los promedios generales de las actividades similares de las que va a realizar la determinación. Por ello, debido a que la norma obliga a que en primer lugar se tome el valor de mercado, lo cual implica que no se pueda utilizar medios electrónicos para su detección, es que no se puede aplicar el procedimiento de Fiscalización Electrónica. Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010) nos brinda un alcance cuando señala:

“De la lectura de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario se desprende que la Administración Tributaria se encuentra obligada a actuar discrecionalmente (y no arbitrariamente) durante el procedimiento de fiscalización.

Por ello es que cuando un auditor de la Sunat pretende determinar el valor de mercado de las operaciones del contribuyente en función a los antecedentes que tenga a su disposición, debe tomar en cuenta criterios objetivos de selección de empresas comparables.

A estos efectos, resulta pertinente traer a colación la RTF N° 4233-5-2005, que ha señalado que:

“No resulta suficiente como criterio para escoger a empresas similares que estas tengan la misma ubicación geográfica o costo de ventas similares, correspondiendo

que se incluyan otros factores como número de trabajadores, monto de activos, productos que se negocian, entre otros, que permitan una comparación más acorde con la realidad de la recurrente”

En otras palabras, las empresas que seleccione la Sunat para determinar el valor de mercado de las operaciones gravadas con el IGV del contribuyente deben consignar el mismo código CIUU del sujeto fiscalizado, tener el mismo centro de operaciones, comercializar los mismos productos o servicios, contar con similar cantidad de trabajadores, activos fijos e ingresos anuales” (p.292).

Con respecto al segundo supuesto referido a las disminuciones de precio por efecto de las mermas, tenemos que empezar señalando que cuando la Administración Tributaria lo requiera, el sujeto fiscalizado exhibirá al auditor el informe técnico donde se justifique la pérdida cuantitativa de la existencia, y ésta debe estar dentro de los límites normales de la actividad, sin embargo si ante una fiscalización se encontrara que no están dentro de tales límites, pues en definitiva la venta de bienes productos de mermas se encontrarán subvaluados, y la Administración Tributaria procederá a ajustarlos, por lo que todo este proceso de verificación no se podría realizar dentro de una Fiscalización Electrónica. Sobre la disminución del precio en la venta por efecto de la merma, podemos señalar:

“Así las cosas, cuando la compañía “Carlos Plastic S.A.C. acredite que una determinada cantidad de tuberías producidas tenían ciertas malformaciones que las volvían inutilizables para los fines a los que se encontraban originalmente destinados, cuando posteriormente se enajenen a un menor valor a terceros, la Sunat no tendría por qué desconocer el valor de la operación aduciendo que no nos encontramos ante los parámetros del mercado” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p. 295).

En cuanto a la mención que hace la norma referido a “mermas o razones análogas”, nos preguntamos qué podría abarcar este enunciado, en ese sentido se debe entender el término “análoga”, así las cosas el diccionario de la Real Academia Española ha definido el término análoga como: “*Que tiene analogía con algo*”; y la

palabra “analogía” como: “*Relación de semejanza entre cosas distintas*”, con lo cual podemos deducir que cuando se señala en la norma: “mermas o razones análogas”, podría hacer alusión a los Desmedros, ya que éstos también representan una pérdida de existencias pero de orden cualitativo, según lo dispone el inciso c) del artículo 21° del RLIR.

La última situación que señala la norma, y que configura la determinación del Valor No Fehaciente de una Operación, está referida a cuando los descuentos otorgados no se encuentren de acuerdo a ley o a lo indicado en el reglamento, en consecuencia veamos lo que señala las normas al respecto. El quinto párrafo del artículo 14° de la Ley del IGV, dispone:

“No forman parte del valor de venta, de construcción o de los ingresos por servicios, en su caso, los conceptos siguientes:

(...)

b) Los descuentos que consten en el comprobante del pago, en tanto resulten normales en el comercio y siempre que no constituyan retiro de bienes.

(...)”

Por su parte el Reglamento del IGV, el numeral 13 del artículo 5°, establece:

“13. DESCUENTOS

Los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que:

- a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros;
- b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones;
- c) No constituyan retiro de bienes; y
- d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva”

Sobre la base de lo citado, se tendría que cumplir todas las características mencionadas para que el descuento otorgado se

encuentre de acuerdo a norma y ser considerados como tal; en ese sentido, la revisión de dichas políticas no se podrían efectuar en una Fiscalización Electrónica puesto que en éste procedimiento se realiza una determinación preliminar con los datos que la propia administración posea, y sobre los cuales el sujeto fiscalizado pueda desvirtuar a través del envío de la prueba electrónica, situación que no se presentaría en este caso, ya que la detección del valor no fehaciente producto de los descuentos otorgados fuera del carácter general o de las practicas usuales que realice el sujeto fiscalizado, se lograría analizando la documentación en un trabajo de campo. En referencia a lo planteado, Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010) plasma:

“Por consiguiente, cuando los descuentos concedidos por el proveedor no cumplen con los lineamientos del artículo 5 numeral 13) del Reglamento de la LIGV, entonces es factible que en una fiscalización la Sunat aumente la base imponible del IGV a aquel valor resultante sin tomar en consideración los descuentos efectuados” (p. 296).

Ahora bien, nos toca abordar lo referido al Valor No Determinado de la Operación estipulado también en el artículo 42° de la Ley del IGV, la norma del IGV señala pues, que el valor no está determinado cuando no existe documentación sustentatoria que lo respalde o se consigne de forma incompleta la información no necesariamente impresa vinculada a los comprobantes de pago (tales como: descripción, cantidades, unidades de medida, valores unitarios o precios). Con respecto a la documentación sustentatoria que ampare el valor de una operación, ésta se obtendría a través de la notificación de un requerimiento emitido por la Administración Tributaria, en el cual se le solicita al sujeto fiscalizado dicha información, en virtud a lo estipulado en el procedimiento de fiscalización, por lo cual no podría obtenerse de manera previa dicha información en los sistemas de la administración que sirva como insumo para practicar una fiscalización electrónica. A manera de ejemplo se tiene:

“En las operaciones no determinadas solamente se desconfía del valor de la operación (simulación relativa en lo referente al precio).

De esta forma, cuando “Outsourcing Amanda S.A.C.” ha facturado S/ 200,000.00 mensuales por servicios de tercerización de actividades administrativas, pero no existe ninguna documentación sustentatoria que acredite la forma de cálculo de la facturación mensual, la Administración Tributaria podría argüir que la referida operación no está determinada, ajustando la base imponible del IGV conforme al valor de mercado de transacciones similares” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.297).

Como se puede apreciar, a fin de que éste tipo de simulación sea detectada a través de una Fiscalización Electrónica, nuestra propuesta es que en primer lugar se tendría que masificar el uso de las facturas electrónicas, y que con la emisión de éstas se adjunte el envío de cálculo del costeo de las operaciones, en tanto no se regule este aspecto, consideramos inviable poder detectarlos a través de una Fiscalización Electrónica.

En la actualidad, la Administración Tributaria ha dispuesto que cierto grupos de contribuyentes sean emisores electrónicos de manera obligatoria, para el resto de universo de contribuyentes sigue siendo un tema opcional, en ese sentido para que se efectúe nuestra propuesta tendría que modificarse las Resoluciones de Superintendencias emitidas al respecto. A mayor abundamiento sobre el desarrollo de los comprobantes electrónicos en el Perú se encuentra en el Capítulo IV del presente trabajo de investigación.

Prosiguiendo, dentro del marco normativo del Valor No Determinado de las Operaciones que tenga como causa que los comprobantes de pago tengan la información no necesariamente impresa incompleta tales como: precio unitario, cantidad, descripción, entre otros; de emitirse comprobantes de pago físicos solo se podrán verificar ante una fiscalización convencional la falta de éstos, mientras que de emitirse facturas electrónicas estaríamos

ante un supuesto que no se daría por las validaciones propias del sistema de SUNAT ya que la información no necesariamente impresa que hemos mencionado, se convierte en un dato obligatorio a fin de poder realizar la emisión electrónica del comprobante, no siendo pasible de fiscalizar un hecho que no se daría por no calzar en el supuesto de ley.

Sobre la consecuencia en la detección del Valor No Determinado de la operación, Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010) concibe:

“En el supuesto que una factura no consigne la descripción detallada de los bienes y servicios prestados, sus valores unitarios y precios totales, entonces el proveedor no solo podría ser acreedor de la sanción concerniente (...), sino que también será pasible de ver ajustada la base imponible del IGV de la mencionada operación por aquella que establezcan otras operaciones comparables” (p. 297).

Nótese de lo descrito y en función a lo señalado en párrafos anteriores, se puede concluir que la verificación que realice la Administración Tributaria recae en las operaciones de venta que realice el proveedor, con el fin de detectar si el valor de éstas es No Fehaciente o No Determinado.

Asimismo, cabe resaltar que lo dispuesto en el artículo 42° de la Ley del IGV, es realizar el ajuste al valor de una operación, a diferencia de lo que señala el artículo 64° del Código Tributario sobre las presunciones, según lo refiere Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010) cuando expone:

“Cabe indicar que las presunciones tributarias parten de un indicio cierto y plenamente probado, y en función a ello la Administración Tributaria presume la realización de ventas gravadas con el IGV. En cambio, el artículo 42 del TUO de la Ley de IGV (LIGV, en lo sucesivo), no constituye un método presuntivo de impuestos, puesto que a partir de la detección de ventas o servicios

subvaluados, solamente se permite a la Administración Tributaria ajustar a valor de mercado dichas operaciones, más no se le faculta determinar otras ventas o servicios gravados con el IGV” (p.289).

Por todo lo expuesto, concluimos que a través de un Procedimiento de Fiscalización Electrónica no se puede detectar el Valor No Fehaciente o No determinado de una Operación, asimismo, tengamos presente que lo mencionado en el artículo 42° de la Ley del IGV está referida a una simulación relativa, no contando en ese sentido la Administración Tributaria con los insumos electrónicos para poder detectarlos de manera previa. Para finalizar citamos, algunos alcances en torno a la mencionada simulación:

“Por su parte, el artículo 190 del Código Civil recoge a la simulación total o absoluta, señalando que a través de ella se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo. De otro lado, el artículo 191 del mismo cuerpo legal regula a la simulación relativa, indicando que cuando las partes han querido concluir un acto distinto al aparente, tiene efectos entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho del tercero. (...) En torno al IGV, el artículo 42 del TUO de la Ley del IGV se encarga de combatir la simulación relativa en lo pertinente al precio de la operación gravada, mientras que el artículo 44 de dicha normativa reprime los demás supuestos de simulación relativa y la simulación absoluta”. (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, pp.275-276).

4.2.4.3 Operaciones entre vinculadas

En el presente acápite desarrollaremos la teoría de las operaciones vinculadas según nuestra legislación interna, a fin de realizar el análisis si éstas pueden detectarse dentro del procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica instaurada en el Código Tributario, o detectarse dentro del Procedimiento de Fiscalización Definitiva Electrónica planteada en el presente trabajo de investigación.

Un aspecto importante, es que las empresas ubicadas en un país se relacionan con otras empresas ubicadas en el mismo y que pertenecen a accionistas comunes, a su vez empresas ubicadas en un país se relacionan con otras empresas ubicadas en un país distinto, ya sea porque es su matriz o pertenecen al mismo grupo; estableciéndose entre ellas relaciones comerciales como la compra y venta de mercaderías; prestación de servicios gerenciales, administrativos, contables, de recursos humanos; contratos de licencias; entre otros, siendo muy frecuente éstas operaciones hoy en día, y de la formación de grupos económicos, a fin de establecer alianzas en el mercado y posicionamiento en éste, y logrando compras a nivel corporativo que reducen los costos operativos.

Asimismo, las operaciones descritas en el párrafo anterior, representan para las empresas por una parte ingresos y para la otra costos o gastos, surgiendo la pregunta si los comprobantes de pago emitidos en dichas transacciones representan el correcto valor tal y cual se efectuaría entre partes independientes, aspecto muy importante ya que de acuerdo a ese valor pactado se pagaría el impuesto en el país de origen y/o se tendría a favor un costo o gasto que incide también en la determinación final del impuesto a pagar. De igual forma, debido a este tipo de transacciones, es común que se efectúen préstamos entre empresas relacionadas, generándose una cuenta por cobrar o pagar, análisis que se deberá efectuar en una fiscalización convencional a fin de acreditar dichas transacciones. Un aspecto, también a resaltar con respecto al valor de las operaciones entre partes vinculadas, es que se puede llegar a subvaluar el valor de estas operaciones o llegar a configurarse facturas de favor, con lo cual se estaría inmerso en la simulación de operaciones.

“Cuando empresas vinculadas económicamente desarrollan actividades económicas entre ellas, el valor pactado puede no obedecer a un comportamiento normal del mercado en donde confluyen libremente la oferta y la

demanda, sino a estrategias meramente fiscales. Ello debido a que en la determinación de la contraprestación por las ventas o servicios prestados no existe una oponibilidad de intereses entre las partes intervinientes, sino una única dirección común.

Así, a título de ejemplo, se puede mencionar que en EE.UU., las multinacionales constituidas en el extranjero, a través de la manipulación de precios, dejaron de pagar al Fisco estadounidense la suma de 35 mil millones de dólares durante la década de 1980, siendo el caso emblemático el de la empresa Yamaha, quien solo pagó 123 dólares de impuestos a Estados Unidos en un año, y el IRS asegura que debió haber pagado más de 27 millones de dólares” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.242).

A raíz de lo descrito, es importante que en la legislación de todos los países se contemple este tipo de operaciones, en ese sentido Giancarlo Giribaldi Pajuelo (2010) cita:

“Por consiguiente, se hace de imperiosa necesidad una regulación sobre los precios de transferencia entre partes vinculadas a fin de evitar una deslocalización de las rentas hacia otras jurisdicciones con un régimen tributario más benigno, con la consiguiente erosión que ello origina en la recaudación fiscal peruana” (p. 242).

Al respecto, se tiene que la LIR, en su artículo 32° señala lo siguiente:

“Artículo 32.- En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado:

(...)

4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula

imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32-A.”

Nótese que el mencionado artículo señala, que se debe considerar como valor de mercado para el caso de venta de existencias, activos fijos, entre otros; sin embargo cuando se trate de operaciones entre partes vinculadas o a través de países o territorios de baja o nula imposición, nos remite a lo señalado en el Artículo 32°-A de la LIR, según lo indica el numeral 4 del artículo 32° en mención.

Ahora bien, el artículo 32°-A de la LIR señala lo siguiente:

“Artículo 32-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del Artículo 32, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

*a) **Ámbito de aplicación***

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

*b) **Partes vinculadas***

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

El reglamento señalará los supuestos en que se configura la vinculación.

*c) **Ajustes***

Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia. La SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun

cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.

A fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones - según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta (...)”

Entonces, es de suma importancia señalar, a quienes se consideran partes vinculadas según nuestra legislación interna y cuáles son los países o territorios considerados de baja o nula imposición, a fin de poder observar si las transacciones realizadas por éstos pueden ser detectadas en una Fiscalización Electrónica sea esta Parcial (ya incorporada en el Código Tributario) o Definitiva (planteada en la presente trabajo).

Como se puede apreciar, el artículo 32°-A de la LIR referido al valor de mercado de las transacciones que realicen los contribuyentes con su partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, señala como ámbito de aplicación las normas de precios de transferencia para estas transacciones.

En correlato, la definición de Partes Vinculadas lo señala el artículo en mención en su inciso b), sin embargo este remite al Reglamento para establecer los supuestos que configurarían la vinculación. Es así que el artículo 24° del RLIR, contiene una lista con dichos supuestos. Por otra parte, no olvidemos que la regulación de los precios de transferencia también se aplica a las transacciones con países o territorios de baja o nula imposición, cuya definición se indica en el artículo 86° del RLIR:

“Se consideran países o territorios de baja o nula imposición a los incluidos en el Anexo del presente reglamento.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, también se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquél donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de conformidad con el Régimen General del Impuesto, y que, adicionalmente, presente al menos una de las siguientes características:

- a) Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo.*
- b) Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes.*
- c) Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio.*
- d) Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia*

En caso que el Perú suscribiera con algún país o territorio de baja o nula imposición un Convenio para evitar la doble imposición que incluya una cláusula de intercambio de información, la calificación de dicho país o territorio como de baja o nula imposición dejará de tener efecto desde que entra en vigor dicho convenio."

Así las cosas, de la definición esbozada, se tiene que las partes vinculadas, están relacionadas con la participación en la dirección, administración, control o capital de manera directa o indirecta, supuestos de difícil detección en una Fiscalización Electrónica, ya que solo mediante la revisión de la documentación in situ (trabajo de campo) se podría detectar esta vinculación sobre todo la indirecta, e inclusive la misma norma en mención señala que la vinculación existe cuando se utilicen personas interpuestas para encubrir una determinada transacción. De igual forma, para el caso de las transacciones con países o territorios de baja o nula imposición, ya que si bien es cierto que la Administración pueda tener información de dichas transacciones a través del envío de las declaraciones juradas del contribuyente, no se podría determinar preliminarmente

alguna diferencia ya que el insumo electrónico en mención resultaría insuficiente.

Asimismo, nos damos cuenta que nuestra legislación contempla supuestos de vinculación referidos a la participación y control entre empresas o personas, y se establece pues de esta manera una relación de vinculación, en la cual resulta de aplicación la regulación de Precios de Transferencia, generándose obligaciones como la presentación de la declaración jurada informativa Reporte Local, según lo establece el inciso g) del artículo 32-A de la LIR, siendo importante resaltar que a raíz de la modificación introducida a éste artículo a través del Decreto Legislativo N°1312 (vigente a partir del 01.01.2017) se incluye los términos de “grupo” y “grupo multinacional”, cuando señala:

“ (...)Los contribuyentes que formen parte de un grupo cuyos ingresos devengados en el ejercicio gravable superen las veinte mil (20 000) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) deben presentar anualmente, de acuerdo a lo que señale el reglamento, la declaración jurada informativa Reporte Maestro que contenga, entre otros, la estructura organizacional, la descripción del negocio o negocios y las políticas de precios de transferencia en materia de intangibles y financiamiento del grupo y su posición financiera y fiscal.

Asimismo los contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional deben presentar anualmente, de acuerdo a lo que señale el reglamento, la declaración jurada informativa Reporte País por País que contenga, entre otros, la información relacionada con la distribución global de los ingresos, impuestos pagados y actividades de negocio de cada una de las entidades pertenecientes al grupo multinacional que desarrollen su actividad en un determinado país o territorio.

(...)

La información contenida en las referidas declaraciones juradas informativas podrá ser utilizada por la SUNAT para el ejercicio de sus funciones y para el intercambio de información tributaria con la autoridad competente de otro Estado prevista en los tratados internacionales o en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina, observando las reglas de confidencialidad y de seguridad informática señaladas en los mismos. (...)

Sin embargo, nuestra legislación no contempla una definición de “GRUPO” y “GRUPO MULTINACIONAL”, términos empleados con la reciente modificatoria al artículo 32-A de la LIR, o los términos “GRUPO ECONÓMICO” o “INTRAGRUPPO”, que en otras legislaciones si se contemplan, como es el caso de España, con lo cual creemos que se haría una fiscalización más efectiva, pues esta se haría a nivel grupo. A continuación citamos el tratamiento según la legislación española:

“Los denominados “servicios intragrupo” constituyen una categoría de operaciones que tradicionalmente y debido a su problemática práctica es objeto de atención singular por la normativa o doctrina referida a las operaciones vinculadas. La expresión “servicios intragrupo” encuentra sede en los dictados encarnados en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (...).

Por su parte, la legislación doméstica española viene contemplando de modo particular este género de operaciones desde hace años, sea bajo el poco feliz término de “servicios de apoyo a la gestión” (así ocurre en la Ley 43/1995), sea bajo el omnicompreensivo de “servicios entre entidades vinculadas”, como acontece en el vigente texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).” (Néstor Carmona Fernández, 2009, p.203).

“Desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006 el artículo 16.3 del Texto Refundido del Impuesto parte de dos presupuestos clave similares:

(...) Y en segundo lugar, que la noción de “grupo” prevista por el precepto requiere que una entidad “ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”(…)

(Néstor Carmona Fernández, 2009, p.57).

“El artículo 42 del Código de Comercio afirma, en términos generales, que existe “un grupo” cuando una sociedad “ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”. La noción de “control político”-en último instancia se trata de sociedades sometidas a la voluntad de la sociedad dominante-se impone sobre cualquier otra circunstancia: las sociedades integrantes del

grupo estarán vinculadas entre sí tengan o no participación directa o indirecta en el capital” (Néstor Carmona Fernández, 2009, p.60).

Tenemos así, que las norma de precios de trasferencia regulan las transacciones con partes vinculadas o con países considerados de baja o nula imposición con la finalidad de que éstas transacciones deben ser comparables cual si se tratara de partes independientes, para lo cual la norma del Impuesto a la Renta, prevé los métodos a utilizar, así como la presentación de declaraciones juradas, los cuales se encontrarán respaldados por la documentación pertinente, siendo de obligación exhibirlas cuando se requiera en una fiscalización.

Según el Procedimiento de Fiscalización vigente no existe un capítulo especial para la fiscalización en materia de Precios de Transferencia, lo cual no implica que no estén sujetos a revisión y control por parte de la Administración Tributaria, puesto que dicha facultad se encuentra amparada en el artículo 62º del Código Tributario. Refiere el mencionado artículo, en su numeral 18, que la Administración Tributaria dispone de la siguiente facultad discrecional:

“18. Exigir a los deudores tributarios que designen, en un plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento en el que se les solicite la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, hasta dos (2) representantes, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria. El requerimiento deberá dejar expresa constancia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. (...)

La designación de los representantes o la comunicación de la persona natural que tendrá acceso directo a la información a que se refiere este numeral, deberá hacerse obligatoriamente por escrito ante la Administración Tributaria.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural tendrán un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados desde la fecha de presentación del escrito al que se refiere el párrafo anterior, para efectuar la revisión de la información.

Los representantes o el deudor tributario que sea persona natural no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes”

Empero, proponemos la modificación del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, con la incorporación de un capítulo en materia de Precios de Transferencia, lo cual implicaría que un largo plazo y aunado a un crecimiento de la información a través de medios electrónicos que posea la Administración Tributaria, se pueda realizar a través de la Fiscalización Definitiva Electrónica.

Asimismo, cuando se plantea el presente trabajo de investigación, nos encontramos dentro del marco de una Administración Tributaria fortalecida en el tiempo, cuya dinámica y entorno sea virtual, hoy por hoy se ha dado el gran paso con la incorporación en nuestro Código Tributario de la Fiscalización Parcial Electrónica, sin embargo, en miras de una posible implantación de la Fiscalización Definitiva Electrónica (como lo proponemos), esta debe contener a un corto plazo excepciones, pero a un largo plazo debería implantarse sin ya contener quizás ninguna de las excepciones planteadas, como lo puede ser en el caso de la Operaciones entre parte vinculadas, siendo de suma importancia, el intercambio de información que pueda obtener Perú de las distintas Administraciones Tributarias, asimismo teniendo presente que Perú será parte de la OCDE y, que parte de nuestra legislación sigue el modelo de la OCDE así lo cita Giancarlo Giribaldí Pajuelo:

“Este artículo no hace sino recoger el criterio contenido en el artículo 9 inciso 1) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, según el cual se entiende que existen empresas asociadas cuando una empresa participa en la dirección, control o capital de otra empresa. Cabe agregar que los supuestos de vinculación que establezca el reglamento en virtud a la delegación del Poder Legislativo, deben respetar los criterios de vinculación consignados en la LIR (dirección, control o

participación en el capital), bajo pena de incurrir en un vicio de ilegalidad” (Giancarlo Giribaldi Pajuelo, 2010, p.243).



CONCLUSIONES

1. La Fiscalización Definitiva y Parcial son procedimientos de fiscalización vigentes y que aplica en la actualidad la Administración Tributaria- SUNAT, siendo un procedimiento convencional, puesto que el agente fiscalizador revisa la información proporcionada por el contribuyente en su domicilio fiscal, y luego del análisis de dicha información, de ser el caso se emitirá y comunicará las observaciones respectivas.

2. El Código Peruano contempla también la denominada Fiscalización Parcial Electrónica, la cual tiene asidero legal a partir del 1 de enero del 2015; sin embargo, si bien es cierto se encuentra vigente, en la actualidad la administración tributaria no la lleva a cabo puesto que recién se ha publicado la Resolución de Superintendencia que regula el procedimiento para el envío de los descargos en dicha fiscalización.

3. La Fiscalización Parcial Electrónica, tiene como insumo toda la información que posea la Administración Tributaria (Comprobantes Electrónicos, Declaraciones Juradas, Declaraciones Anual de Operaciones con Terceros, Registro de Compras y Ventas Portal, entre otros), y si de cuya verificación se detectase alguna inconsistencia, se emite una Liquidación Preliminar que contiene las diferencias detectadas. En ese sentido, creemos que con dicha información la fiscalización electrónica no podrá tener un verdadero alcance, al no detectar la verdadera inconsistencia puesto que un insumo principal debería ser la información de los Libros Electrónicos, cuyo almacenamiento según norma es responsabilidad del contribuyente. Eso supone que la fiscalización parcial electrónica debe ir acompañada de un desarrollo informático, pues sin este soporte no será viable que este procedimiento se realice plenamente.

4. Sin embargo, más allá de que operativamente la Administración, pueda almacenar la información de los Libros Electrónicos, la Fiscalización Parcial Electrónica sería de poco alcance, puesto que se necesita de más información para

que solo por medios electrónicos se pueda llegar a realizar una fiscalización a través de medios electrónicos, de aquí nuestro sustento de que se implemente en la legislación peruana la Contabilidad Electrónica, y que ésta se envíe a la Administración Tributaria, y se convierta en el principal insumo de la Fiscalización Electrónica.

5. La Fiscalización Parcial Electrónica, tal como está redactada en la normativa peruana, es una fiscalización de corto alcance, es decir consideramos su aplicación para la fiscalización de venta de bienes que no conlleve a la determinación de Operaciones No Reales, pues estas serían de difícil detección en este tipo de fiscalización. Por ello a través del presente trabajo llegamos a la conclusión que las Fiscalizaciones Electrónicas deben tener excepciones en su aplicación tales como: En Operaciones No Reales, en Operaciones entre Partes Vinculadas, y en Operaciones con Valor No Fehaciente o No Determinado.

6. Se establece un nueva herramienta en nuestra legislación peruana: el envío de pruebas por medios electrónicos, a fin de efectuar los descargos correspondientes dentro del procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica, a la que nosotros hemos llamado en el presente trabajo “La Prueba Electrónica”.

7. En lo respecta al valor de la prueba electrónica, debemos considerar los siguientes aspectos a fin de incorporar un proceso de verificación de la misma, dentro de nuestro ordenamiento jurídico:

- Corroborar la autenticidad o identificación de la autoría.- Esto porque en el documento electrónico no se permite la identificación real del autor, sino solo se puede conocer la computadora desde la cual se ha remitido la información a la Administración, o en el mejor de los casos la computadora desde la cual se ha elaborado el documento electrónico.

- Conservar la integridad o exactitud del documento electrónico, puesto que resulta necesario conocer cuándo se le ha realizado alguna modificación, desde que computadora y que cambios se han al mismo.

- Licitud de las pruebas.- nos referimos básicamente a las prueba obtenidas ilícitamente pero aportadas en el proceso en forma lícita. En este sentido corresponderá a la Administración apreciarlas a fin de tenerlas en cuenta o excluirlas.



RECOMENDACIONES

1. La Administración Tributaria en aplicación de su facultad de fiscalización debe modificar la forma en que viene ejerciendo dicha facultad, ya que la misma debe estar sujeta a reglas y debe hacer prevalecer derechos y principios reconocidos constitucionalmente en todos los procedimientos de fiscalización, inclusive en la fiscalización parcial electrónica.

2. La Administración Tributaria, para lograr una aproximación adecuada al problema planteado, deberá modificar o incorporar en el ordenamiento jurídico, disposiciones que permitan aclarar las dudas planteadas por los contribuyentes respecto del uso de los aplicativos informáticos: Programa de Libros Electrónicos y Comprobantes de Pago Electrónicos.

3. En el corto plazo no es recomendable que se implemente la Fiscalización Definitiva electrónica, esta debería ser implementada en el mediano plazo, sin embargo a fin de que logre el fin perseguido debe tener como principal insumo la Contabilidad Electrónica.

4. En ese sentido, nuestra propuesta es que se implemente en Perú, la Contabilidad Electrónica, cuya definición se encuentre en la normativa legal, y del cual esbozamos una tentativa definición: *Es aquella Contabilidad que se envía a través de medios digitales a la SUNAT, conformada por los Libros Contables a los que el sujeto se encuentre obligado según la legislación vigente, por los estados de cuenta, papeles de trabajo, y Balance de Comprobación.* Dicha implementación hará posible que en el mediano plazo se pueda llevar a cabo la Fiscalización Definitiva Electrónica, sin embargo, esta no debe ser aplicable a todos los casos, es decir debe establecer supuestos de no aplicación cuando se trate de: Operaciones No Reales, en Operaciones entre Vinculadas, en Operaciones con Valor No Fehaciente o No Determinado.

BIBLIOGRAFÍA

Aguilar Espinoza, Henry (2015). Manual del Contador Enfoque Contable. Lima, Perú: Entrelíneas S.R.Ltda.

Aguilar Torres, J. M. (2014). Nuevos Retos en Tributos y Aduanas. Lima, Perú: SUNAT.

Alva, Edgar (2012). Fundamentos de Contabilidad. Un enfoque de Diálogo con un lenguaje claro. Lima, Perú: Universidad del Pacífico, Centro de Investigación

Apaza Meza, M. (2014). Fiscalización Electrónica PLE /SLE – SOL. Lima, Perú: Pacífico.

Arancibia Cueva, M. y Arancibia Alcántara, M. (2017). Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Lima, Perú. Instituto Pacífico SAC.

Autores Varios. (2013). Lo que usted debe conocer acerca del Dictamen Fiscal. México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores.

Bardales Castro, P. Bravo Cucci, J., Sánchez Santos, J., Chirinos Sota, C. y Cossío Carrasco, V. (2011). La Prueba en el Procedimiento Tributario. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Bastidas Yffert, M.T., Novoa Franco, J.L., Pérez Reguera Martínez de Escobar, A. (2015). La Contabilidad Electrónica y el Comprobante Fiscal Digital. México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores.

Borrero Moro, C. (2012). Los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en la Fiscalización Tributaria. Lima, Perú: Instituto Pacífico.

Cabanillas Bazán, O.F. (2012). El Procedimiento de Fiscalización como instrumento para promover el cumplimiento tributario. Lima, Perú: SUNAT.

Cabanillas Bazán, O.F., Bouroncle Maldonado, R. (2012). La facultad de fiscalización de la SUNAT. Lima, Perú: SUNAT.

Calderón Carrero J., Carmona Fernández N., Jones Rodríguez L., Longarte Cifrián I., Martín Jiménez A., Pérez-Rodilla G., Trapé Viladomat M. (2009). Fiscalidad de las operaciones vinculadas. Valencia. España: Edición Fiscal CISS.

Campodónico Macazana, H. (2015). La determinación de la obligación tributaria a través del procedimiento de fiscalización y sus efectos. Lima, Perú: Actualidad Jurídica N° 265.

Castro Gálvez, L. (2014). Manual práctico de fiscalización tributaria. Lima, Perú: Instituto Pacífico.

Estela Gutiérrez, Diana Elizabeth (2009). Manual del Contador Aplicaciones del Plan Contable General Empresarial. Lima, Perú: Instituto de Investigación Horizonte Empresarial E.I.R.L.

Giribaldi Pajuelo, G. (2010). Presunciones tributarias aplicadas por la SUNAT. Lima, Perú: Gaceta Jurídica S.A.

Gomez Aguirre, A. (2010). Fiscalización tributaria: cómo afrontarla exitosamente. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Hernández Yescas, M.A., Galindo Cosme, M.I., Hernández Rodríguez, J. (2016). Contabilidad Electrónica. Cuauhtémoc, México, D.F.: Ediciones Fiscales ISEF, S.A.

Lluch, A. (2011). La prueba electrónica. Barcelona, España: JB Bosch Editor.

Maldonado Ortega, Carlos Roberto (2016). Contabilidad Electrónica con efectos tributarios en Excel. Lima, Perú: Entrelíneas S.R.Ltda.

Mendoza Mendoza, C., Monroy Salinas, A. (2016). Contabilidad Electrónica. México, D.F.: Tax Editores Unidos, SA de CV.

Morales Mejía, J. y Matos Barzola, A. (2010). Fiscalización Tributaria Sustento de Operaciones. Lima, Perú: Ediciones Caballero Bustamante S.A.C.

Nima Nima E. (2013). Fiscalización Tributaria. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Pacheco Anchiraico, C. M. (2015). Aspectos de la fiscalización parcial electrónica. Lima, Perú: Informativo Caballero Bustamante N° 800.

Pico i Junoy, J. (2012). Las garantías constitucionales del proceso. Barcelona, España. Librería Bosch.

Priori Posada, G. (2013). Proceso y Constitución: las garantías del justo proceso. Lima, Perú. Palestra Editores.

Rodriguez Alarcón, D. R. (2016). Fiscalización Electrónica. Lima, Perú: Instituto Pacifico SAC..

Tori Vargas, F. (2010). Apuntes sobre el procedimiento de fiscalización de la administración tributaria. Lima, Perú: Diálogo con la Jurisprudencia N° 142

Valadez Treviño, F.J.M. (2014). Medios Electrónicos en Materia Fiscal. México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores.

Villaciencio Eyzaguirre, D. y Agüero Aguilar, O. (2014). Facultad de Fiscalización Tributaria. Lima, Perú: SUNAT.

Yacolca Estares, D. (2012). La facultad de fiscalización de la SUNAT. Lima, Perú: SUNAT.

