

Violación al debido procedimiento en la fiscalización parcial electrónica

Elard Jhonny Esquivel Aguilar

Facultad de Negocios, UPC, Lima, Perú

Resumen

La Administración Tributaria cuenta con una herramienta digital, que es el procedimiento de fiscalización parcial electrónica. A través de esta y mediante el análisis de la información que desarrolla, se pueden realizar determinaciones parciales de los tributos del administrado incidiendo en algunos elementos de la obligación tributaria. Esta determinación es comunicada al contribuyente mediante su clave SOL, y solo cuenta con diez (10) días hábiles para proceder a su subsanación o sustentación, no pudiendo solicitar mayor prórroga salvo por razones de caso fortuito o fuerza mayor. Bajo este contexto, en el presente trabajo, analizamos si ambos supuestos, aquel de una notificación solo por buzón electrónico o la imposibilidad de solicitar una ampliación, violan el principio de debido procedimiento que todo contribuyente posee como derecho. Consideramos importante analizar estos elementos para así evitar procedimientos contenciosos que dilatarían el cobro de las deudas tributarias, que, si bien pueden estar adecuadamente determinadas, devienen nulas al no seguir un debido procedimiento.

Palabras clave: **Fiscalización, procedimiento administrativo, fiscalización parcial electrónica, debido procedimiento, derecho de defensa, notificación.**

Violation of due process in electronic partial inspection

Abstract

The Tax Administration has a digital tool, which is the electronic partial inspection procedure. Through this and through the analysis of the information it has, partial determinations of the taxes of the administrator can be made, affecting some elements of the tax obligation. This determination is communicated to the taxpayer through his SOL code, and only has ten (10) business days to proceed to rectification or support, not being able to request further extension except for reasons of fortuitous event or force majeure. Under this context, in the present work, we analyze whether both

assumptions, that of a notification only by electronic mailbox or the impossibility of requesting an extension, violate the principle of due process, which every taxpayer has as a right. We consider it important to analyze these elements in order to avoid contentious procedures that would delay the collection of tax debts, which, although they may be adequately determined, become void by not following due process.

Keywords: **Inspection, administrative procedure, electronic partial inspection, due process, right of defense, notification.**

Violação do devido processo na inspeção parcial eletrônica

Resumo

A Administração Tributária possui uma ferramenta digital, que é o procedimento de inspeção parcial eletrônica. Com isso e com a análise das informações que possui, podem ser feitas determinações parciais dos impostos do administrador, afetando alguns elementos da obrigação tributária. Essa determinação é comunicada ao contribuinte por meio de seu código SOL e tem apenas 10 (dez) dias úteis para proceder à retificação ou suporte, não podendo solicitar mais prorrogações, exceto por motivos de evento fortuito ou força maior. Nesse contexto, no presente trabalho, analisamos se as duas suposições, a de uma notificação apenas por correio eletrônico ou a impossibilidade de solicitar uma extensão, violam o princípio do devido processo legal, que todo contribuinte tem como direito. Consideramos importante analisar esses elementos, a fim de evitar procedimentos contenciosos que atrasariam a cobrança de dívidas tributárias, que, embora possam ser adequadamente determinadas, tornam-se nulas por não seguir o devido processo.

Palavras-chave: **Inspeção, procedimento administrativo, inspeção parcial eletrônica, processo devido, direito de defesa, notificação.**

1. El procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización consta de dos sujetos: por un lado, la Administración Tributaria como fiscalizador y, por otro lado, el contribuyente como sujeto fiscalizado. Como resultado de dicho proceso, se originan deberes y derechos para ambas partes; asimismo, la naturaleza bilateral de la fiscalización no impide que intercedan otros sujetos independientes (Castro, 2014).

Cuadro 1. Sujetos que intervienen en el proceso de fiscalización



Fuente: Adaptado del *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Arancibia Cueva & Arancibia Alcántara, 2017) y del *Manual práctico de fiscalización tributaria* (Antialón – García, 2017)

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09515-5-2004, se señala que la facultad de fiscalización es la potestad que posee la Administración Tributaria según ley, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y el origen de los beneficios tributarios (RTF N° 09515-5-2004, 2004). En esta línea, el incumplimiento del deber de los contribuyentes y terceros de realizar las prestaciones determinadas legalmente para hacer posible la comprobación de las obligaciones tributarias genera infracción sancionable. Ante ello, la Administración Tributaria cuenta con la facultad, en el ejercicio de su función fiscalizadora, de solicitar información tributaria y la documentación necesaria para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible considerando los actos, situaciones y relaciones económicas de los deudores tributarios (Rodríguez, 2016).

En el artículo 62° del Título II del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), se establece que la Administración Tributaria ejerce la facultad de fiscalización de forma discrecional de acuerdo a lo que indica el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar. En este sentido, la Administración Tributaria, al igual que las demás entidades, se encuentra sujeta a la ley y al derecho, en virtud del principio

de la legalidad; sin embargo, de forma jurídica, no es factible que su actuar este totalmente normado; por ende, se le otorga a la SUNAT la facultad discrecional (Rodríguez, 2016). Esta implica elegir a los deudores que participarán de un proceso de fiscalización, establecer los tributos y periodos que serán materia de revisión, determinar los puntos críticos a analizar, y delimitar la forma de actuación que se llevará a cabo; por lo contrario, la discrecionalidad no comprende a la arbitrariedad ni a la violación de los derechos de los contribuyentes (Ernst &Young, 2013).

Además, en el artículo 62° del TUO del Código Tributario, se nos menciona que la función de fiscalización abarca la inspección, investigación, verificación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados. De este modo, la Administración Tributaria dispone de las siguientes facultades discrecionales:

- a. Es capaz de exigir los libros y registros contables que sustenten la contabilidad de los contribuyentes o que se encuentren relacionados con hechos que generan obligaciones tributarias. Mediante esta acción, la SUNAT verifica la existencia de libros, el cumplimiento de requisitos, la fecha de legalización y la emisión de comprobantes de pago.
- b. En el caso de que el contribuyente registre sus operaciones contables mediante el sistema electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la SUNAT podrá exigir una copia de los soportes magnéticos, programa fuente y otros documentos vinculados, y el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas.
- c. De acuerdo a la información requerida, puede solicitar a terceros la presentación de sus libros y registros, información comercial del tercero, y preparación de reportes.
- d. Es capaz de solicitar comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que solicite la Administración, ya que, en los procesos de fiscalización, la SUNAT toma manifestaciones a terceros relacionados con el contribuyente.
- e. Posee la facultad de realizar la toma de inventarios, el arqueo de caja, el control de ingresos, y la revisión de libros y documentos; dichas acciones serán efectuadas de forma inmediata.
- f. Cuando se sospeche la existencia de evasión tributaria, la Administración está facultada para inmovilizar libros, archivos, documentos, registros en general y bienes por un máximo de 10 días hábiles prorrogables por otro igual.
- g. Cuando la Administración Tributaria sospeche de la existencia de evasión tributaria, solicita autorización judicial del juez penal, que debe resolver el caso en 24 horas; una vez resuelto por el juez, la SUNAT incautará documentos, libros y bienes de cualquier naturaleza por un máximo de 45 días hábiles prorrogables por 15 días hábiles.

- h. La Administración Tributaria realiza inspecciones en locales ocupados y en medios de transporte; en el caso de locales comerciales y vehículos, la SUNAT inspecciona y puede tomar declaraciones del contribuyente o de terceros; y, en el caso de que el local estuviera cerrado o sea un domicilio particular, solicita autorización judicial.
- i. Puede requerir la fuerza pública para la realización de sus funciones; estos casos deberán ser atendidos de forma inmediata bajo responsabilidad.
- j. De acuerdo a la forma en que la Administración Tributaria lo requiera, se encuentra facultada para solicitar información a las empresas del Sistema Financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, respecto de deudores tributarios fiscalizados por orden judicial y demás operaciones con sus clientes.
- k. Puede investigar los hechos que resulten infracciones tributarias, así como asegurar los medios que prueban el hecho e identificar al infractor.
- l. Con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, es capaz de solicitar información a las entidades públicas o privadas. Dichas entidades están obligadas a proporcionar la información y es de carácter reservado.
- m. Cuando se presentan desacuerdos con la opinión del contribuyente con respecto a una información o a la validez de un dato, puede solicitar a terceros que presenten información técnica o que realicen peritaje.
- n. Se encuentra facultada para decretar las medidas para la erradicación de la evasión tributaria.
- o. Puede evaluar las solicitudes presentadas por los contribuyentes y entregar, en su caso, las autorizaciones con respecto a los antecedentes o al comportamiento tributario del deudor.
- p. Es capaz de autorizar libros y registros contables de naturaleza tributaria.
- q. Puede colocar sellos, carteles, letreros oficiales y demás medios utilizados que representan la ejecución de las sanciones o el ejercicio de sus funciones.
- r. Se encuentra facultada para exigir a los deudores tributarios la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia con el fin de acceder a la información de los terceros independientes, empleados como comparables por la Administración Tributaria.
- s. Puede supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en lugares públicos mediante grabaciones de video; dicha información es de carácter reservado.

- t. Para el cumplimiento de sus labores, puede utilizar información contenida en libros, registros y documentos de los deudores tributarios; y ninguna persona o entidad podrá negarse a brindar información que solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios. (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

Además, se señala que, tratándose de la SUNAT, la facultad a la que se refiere el presente artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como para el control de las obligaciones formales vinculadas con la citada asistencia administrativa mutua, por lo que ninguna persona o entidad, pública o privada, puede negarse a suministrar la información que, para dicho efecto, solicite la SUNAT.

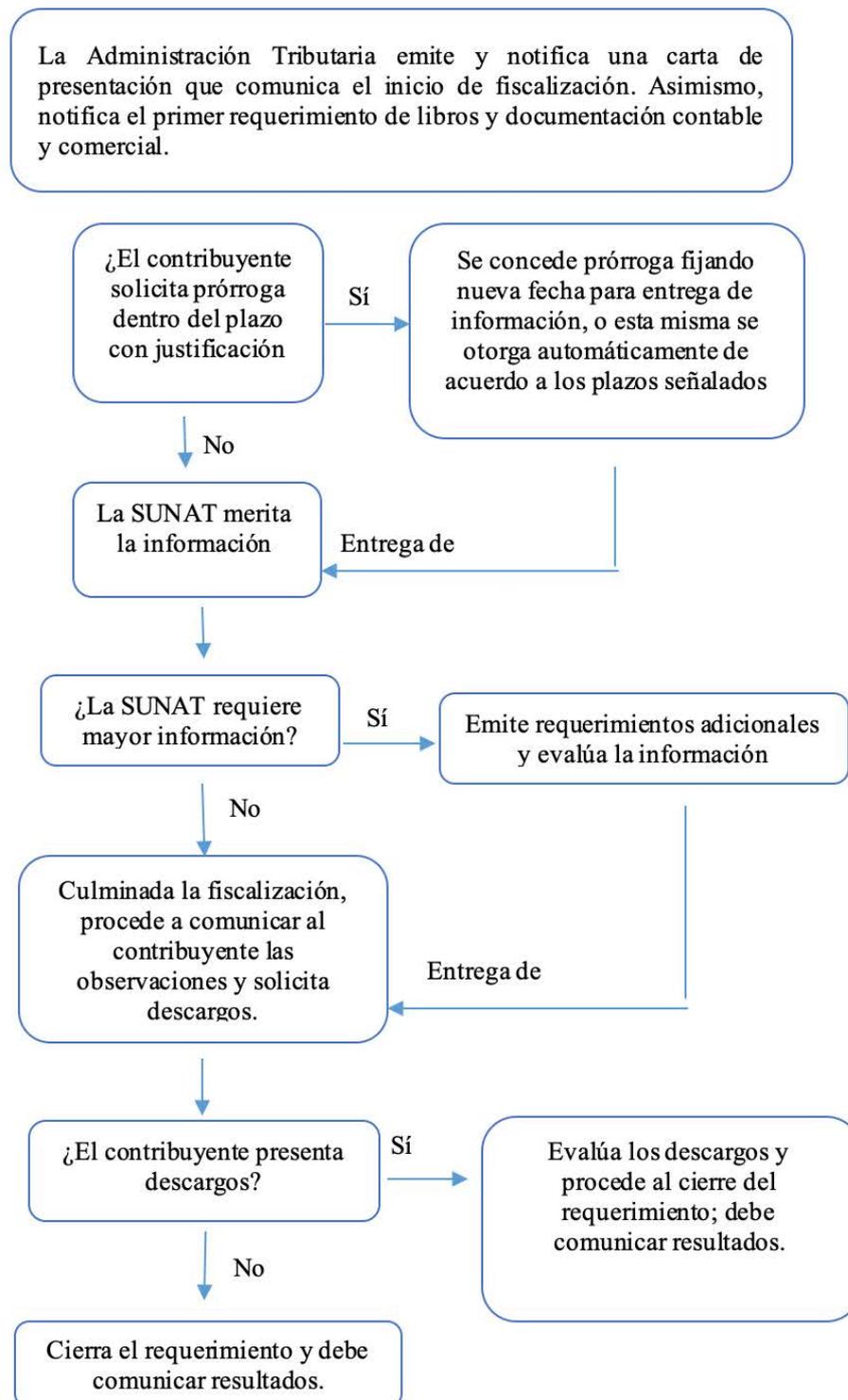
1.1. Regulación del procedimiento de fiscalización

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado el 28 de junio del 2007 mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, regula el procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria, y abarca la definición de su ámbito de aplicación, participantes, documentación a emitir y los plazos a aplicar (Arancibia Cueva & Arancibia Alcántara, 2017).

En el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, en el artículo 1°, se señala que el inicio del procedimiento de fiscalización se da cuando se ha notificado la carta y el primer requerimiento, mientras que, en caso de notificarse en fechas distintas, se considerará iniciado en la fecha en que se notifique el último documento. Asimismo, los documentos que se emiten durante el desarrollo del proceso de fiscalización son las cartas, que comunican el contribuyente a fiscalizar, el periodo tributario, el propio tributo, los agentes fiscalizadores, las ampliaciones, entre otros; los requerimientos, que solicitan informes, análisis, libros, registros, documentación y sustento de observaciones; las actas, que dejan constancia de la concesión de prórrogas en los casos que solicitan documentación de manera inmediata; y los cierres de requerimientos, que notifican resultados posteriores a la evaluación de los descargos presentados por los contribuyentes (Decreto Supremo N° 085-2007-EF, 2007).

Como se puede observar en el Cuadro 2, el procedimiento de fiscalización tributaria que desarrolla la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, normado en el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se conforma de los siguientes pasos:

Cuadro 2. Desarrollo del proceso de fiscalización tributaria - SUNAT (Decreto Supremo N° 085-2007)



Fuente: Adaptado de *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Antialón – García, 2017)

Como veremos más adelante, este esquema aplicaría para los procedimientos de fiscalización definitiva y parcial, mas no para la electrónica.

1.2. Tipos de fiscalización

El procedimiento de fiscalización que realiza la SUNAT con el propósito de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias puede ser parcial o definitivo.

a. Fiscalización definitiva:

El artículo 62°A del TUO del Código Tributario señala que el procedimiento de fiscalización definitiva que realiza la SUNAT revisa en su integridad los elementos de la obligación tributaria determinada por el deudor tributario. El procedimiento de fiscalización debe realizarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en la que el deudor tributario entrega la totalidad de la información y/o documentación que le ha solicitado la SUNAT en el primer requerimiento notificado (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

Como excepción, el plazo establecido podrá ser prorrogado a uno adicional cuando exista complejidad en la fiscalización, debido al alto volumen de las operaciones del deudor tributario, la dispersión geográfica de sus actividades, la complejidad del proceso productivo, entre otras condiciones; ante el ocultamiento de los ingresos, ventas u otros actos que determinen sospechas de evasión tributaria; y cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial u otras formas asociativas (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

Cuando haya transcurrido el plazo del procedimiento de fiscalización, no se podrá notificar al deudor tributario otro acto en el que se requiera información y/o documentación adicional a la solicitada. Por su parte, la suspensión del plazo puede establecerse (1) durante la tramitación de las pericias, (2) durante el tiempo que transcurra desde que la SUNAT solicita información a otros países y hasta que sea remitida, (3) durante el plazo en que la Administración Tributaria interrumpa sus actividades, (4) durante el tiempo en el que el contribuyente incumple con la entrega de información, (5) durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario, (6) durante el plazo de cualquier proceso judicial que afecte la fiscalización, y (7) durante el plazo en que otras entidades públicas o privadas no brinden la información solicitada por la Administración Tributaria (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

b. Fiscalización parcial:

En el artículo 61° del Código Tributario, se indica que, en la fiscalización parcial, se revisa parte, uno o varios elementos de la obligación tributaria. La norma usa el término “parte” como antónimo de todo el elemento a revisar; asimismo, evita que la fiscalización parcial cierre todo el elemento y autoriza a que se revise dicha parte (Castro, 2014). En este procedimiento de fiscalización, se deberá comunicar al contribuyente la fecha en la que empieza el proceso de fiscalización, su forma parcial y los temas a revisar; y aplicar lo señalado en el artículo 62-A considerando un plazo de seis meses, a excepción del numeral 2 de dicho artículo. Además, una vez iniciada la fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarla en los temas que no se

comunicaron en el principio, no alterando el plazo de seis meses (Decreto Supremo N°133-2013 –EF, 2013).

b.1. Fiscalización parcial electrónica

El Congreso de la República estableció la Ley N° 30296, denominada como Ley que promueve la reactivación de la economía y que entró en vigencia a partir del 1 de enero del 2015, a fin de introducir cambios en el Código Tributario. Este incluye, ahora, en su artículo 62°-B, el procedimiento de fiscalización parcial electrónica. Dicho proceso se le encarga a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), ente que revisa aspectos puntuales que resulten del análisis de la información brindada por el deudor tributario a través del medio electrónico. Asimismo, la Administración Tributaria está facultada para regular la forma y las condiciones en que el deudor tributario sustenta las observaciones realizadas en la fiscalización (Antialón – García, 2017).

En el penúltimo párrafo del artículo 61°, se agrega a la fiscalización parcial electrónica, y se señala lo siguiente:

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. (Decreto Supremo N° 133-2013 –EF, 2013, art. 61°)

Por lo dicho, podemos analizar que la normativa se refiere a que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica revisa temas muy puntuales que se generan cuando se ha analizado información del contribuyente y se ha detectado inconsistencias en las declaraciones. En esta línea, como menciona Rodríguez (2016), en los últimos tiempos, la SUNAT ha estado implementando diferentes procesos electrónicos que se muestran en las siguientes Resoluciones de Superintendencia:

- En la R. S. N° 182-2008/SUNAT, se establece la implementación de emisión electrónica de recibo por honorarios, y el llevado de libro de ingresos y gastos de forma electrónica.
- En la R. S. N° 286-2009/SUNAT, se crea el sistema de emisión electrónica que se desarrolla desde el sistema del deudor tributario.
- En la R. S. N° 188-2010/SUNAT, la SUNAT insta a ampliar el sistema de emisión electrónica a la factura y documentos vinculados a este comprobante de pago.
- En la R. S. N° 066-2013/SUNAT, se crea el sistema de llevado del registro de ventas e ingresos, y del registro de compras de forma electrónica en SUNAT, Operaciones en Línea.
- En la R. S. N° 255-2015/SUNAT, se regula el traslado de bienes empleando el sistema de emisión electrónica.

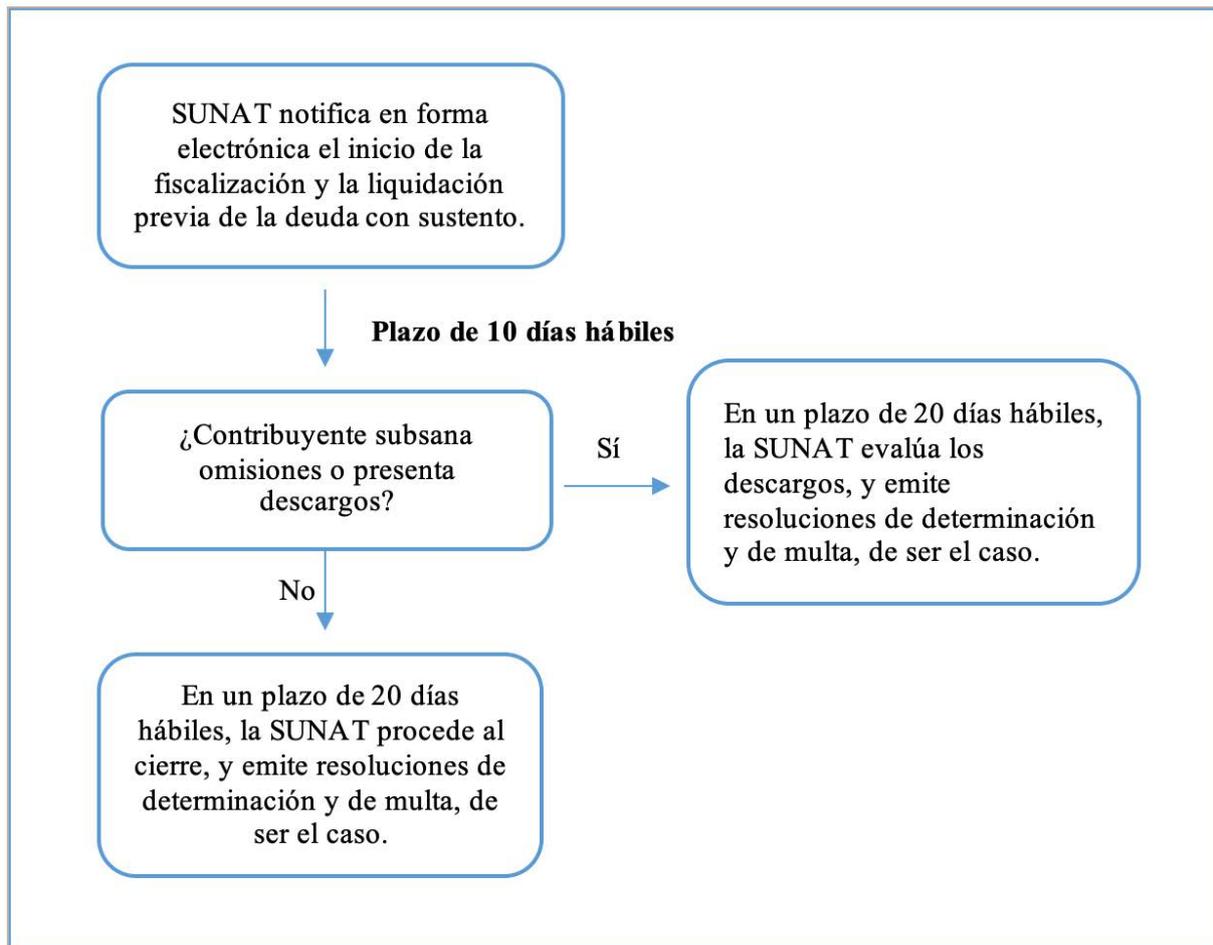
- En la R. S. N° 274-2015/SUNAT, se norma la emisión electrónica de los comprobantes de retención y percepción.
- En la R. S. N° 357-2015/SUNAT, se regulan las disposiciones generales para la emisión electrónica de documentos autorizados y del recibo electrónico emitido por la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones y suministro de energía eléctrica y agua.
- Otros

Además, es posible señalar que el procedimiento de fiscalización parcial presenta diversas ventajas, como lo señala Rodríguez (2016):

- Disminuye costos administrativos para el contribuyente por los siguientes motivos: no tendrá que iniciarse el procedimiento, que requería información para el análisis de SUNAT; no es necesaria la presencia de un agente fiscalizador en el domicilio fiscal del deudor tributario; el contribuyente podrá formular sus observaciones y adjuntar documentación de sustento por el medio electrónico; y el procedimiento es de corta duración, porque solo se revisan temas muy puntuales de la determinación de la obligación tributaria.
- Disminuye costos para la Administración Tributaria, porque el procedimiento se realiza de forma virtual, por lo que se minimizan los gastos de notificación, el uso de papel, la impresión y el traslado del agente fiscalizador.
- Se podrá comunicar al contribuyente, de manera oportuna, las observaciones de la SUNAT adjuntando la liquidación preliminar, por lo que aumenta el riesgo ante el incumplimiento del deudor tributario.
- El contribuyente realiza la corrección oportuna de sus declaraciones, toda vez que la SUNAT revise la determinación del deudor en plazos cercanos a la fecha en la que presentó su declaración.
- No altera el cómputo de la prescripción, y la Administración Tributaria no puede volver a revisar los aspectos fiscalizados, a excepción de que se presente una causal del artículo 108° del Código Tributario.

Por lo señalado y, sobre todo, por la coyuntura digital, reconocemos la importancia de que la Administración cuente con esta herramienta para efectuar la fiscalización de los contribuyentes y la determinación de sus tributos, empleando todas las fuentes de información con las que cuenta. De este modo, en el artículo 62°-B del TUO del Código Tributario, se establece que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica se realiza como se presenta en el siguiente cuadro.

Cuadro 3. Proceso de fiscalización parcial electrónica



Fuente: Adaptado de *Manual del código tributario y de la ley penal tributaria* (Antialón – García, 2017)

Como se puede observar, el procedimiento de fiscalización parcial electrónica se desarrolla en un plazo total de 30 días hábiles, que se contabilizan a partir del día siguiente de la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. Dentro de este periodo, el contribuyente puede requerir una prórroga por causa justificada; sin embargo, en la fiscalización electrónica, no es factible que el contribuyente solicite la prórroga por lo mencionado en el artículo 7° del Reglamento de Fiscalización, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF. En este sentido, también resultan inaplicables las disposiciones que se refieren al artículo 62°-A del Código Tributario (Rodríguez, 2016).

b.2. Notificación del inicio del procedimiento

Al iniciar el procedimiento, la SUNAT notifica una carta de comunicación de inicio de la fiscalización parcial electrónica al deudor tributario, conforme al inc. b) del art. 104 (a través de medios electrónicos), que se acompaña por una liquidación preliminar del tributo a regularizar y los intereses respectivos, con el detalle de los reparos que originaron la omisión y la información analizada que sustenta la propuesta de determinación (Art. 9-A, incorporado por D.S. 049-2016-EF).

Como es sabido, los sistemas, en algunos casos, no son fiables; por ende, puede ocurrir que el contribuyente no tome conocimiento a tiempo del inicio de este procedimiento. Por ello, sería ideal que este tipo de fiscalización también se alerte por medio del correo y un número de celular, que ya figuran en la ficha RUC del contribuyente.

b.3. Solicitud de ampliación de plazo para sustentar lo observado

Dentro del plazo señalado, si el contribuyente no puede subsanar los reparos o presentar observaciones o el sustento por razones de caso fortuito o fuerza mayor el último día del plazo, este se prorroga hasta el primer día hábil siguiente al cese de dichas razones (Res. 303-2016/SUNAT, art. 2, núm. 2.3). Además, como se ha establecido, solo cuando exista caso fortuito o fuerza mayor, se acepta solicitar una prórroga, pero pueden existir motivos válidos, como la antigüedad de la documentación que se requiere para sustentar, la necesidad de rehacer la contabilidad y la atención a procedimientos de fiscalización en paralelo u otros que ameritan contar con un plazo mayor a los diez días hábiles.

Por lo anterior (c.1 y c.2), consideramos que se estaría vulnerando el principio del debido procedimiento administrativo, al que todo administrado tiene derecho, como veremos más adelante.

2. Otras acciones de fiscalización

Existen otras acciones de fiscalización realizadas por la Administración Tributaria, pero que no se relacionan con los procedimientos de fiscalización definitiva o parcial que hemos desarrollado. Así, se presentan las acciones de cruces de información y acciones inductivas, como lo explica Castro (2014).

a. Cruces de información:

- Son acciones que lleva a cabo la SUNAT en un proceso de fiscalización con el propósito de comprobar hechos en investigación.
- No se emiten resoluciones de determinación, porque no constituye un proceso de fiscalización; en esta línea, solo procede el cierre del requerimiento.
- En caso de no exhibir lo requerido, es posible que se emita una resolución de multa.
- Se toma como base para programar una fiscalización.
- Algunos ejemplos en los que se requiere del cruce de información son los siguientes: para comprobar la fehaciencia de operaciones de compra y para la acreditación de propiedad en la solicitud de bienes comisados.

b. Acciones inductivas:

- Son acciones masivas que buscan la regularización voluntaria de la obligación tributaria omitida mediante la comunicación de inconsistencias detectadas al comparar la declaración jurada determinativa y las fuentes de información que posee la SUNAT.
- No se emiten resoluciones de determinación, porque no constituyen un procedimiento de fiscalización.
- Concluye con la asistencia a la solicitud de comparecencia o entrega de información.
- Es posible que se inicie un procedimiento de fiscalización cuando el contribuyente no regulariza o lo realiza de manera parcial. Sin embargo, aunque el contribuyente haya regularizado, existe la posibilidad de que se inicie un proceso de fiscalización.
- La Administración Tributaria realiza las siguientes acciones inductivas:

b.1. Esquelas inductivas

- Se cita en comparecencia al contribuyente para que presente sus descargos sobre las inconsistencias detectadas.
- En algunos casos, se emiten requerimientos de documentación.
- Cuando el contribuyente no asiste a la comparecencia, es sancionado (Art. 177 Num. 7): 50% UIT / 25% UIT o 0.3% IN según tabla.
- Cuando no exhibe la información requerida, es posible que el contribuyente sea sancionado.
- Ejemplos: incremento patrimonial no justificado, IGV por debajo del sector, proyección de ventas según detracciones, margen de utilidad por debajo del sector, entre otros.

b.2. Cartas inductivas

- Se comunica al contribuyente las inconsistencias encontradas en su información con el objeto de presentar sus descargos por mesa de partes.
- No es necesario comparecer.
- Cuando el descargo no es fehaciente para el fiscalizador, es posible que se inicie una fiscalización o el procedimiento se archiva.
- Ejemplos: diferencias en las declaraciones de renta e IGV no domiciliados.

3. Principios que rigen el procedimiento de fiscalización

El art. IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG en adelante) señala los principios que sustentan el procedimiento administrativo. Se trata de imperativos conductuales a los que debe sujetarse la Autoridad Administrativa en el desarrollo de cualquier procedimiento administrativo.

Estos principios son de aplicación supletoria en los procedimientos administrativos especiales en los aspectos no previstos y en los no tratados expresamente de modo distinto (por sus normativas particulares) (LPAG art. IV, núm. 2).

Entre tales principios, cabe destacar los siguientes:

- **Principio de legalidad** (núm. 1.1): las autoridades administrativas deben ejercer sus facultades con respeto de la Constitución y de acuerdo a los fines para los que les fueron otorgadas.
- **Principio del debido procedimiento** (núm. 1.2): comprende el derecho a ofrecer y producir pruebas, a acceder al expediente que refuta los cargos imputados, a exponer argumentos, a presentar alegatos complementarios y a obtener una decisión motivada.
- **Principio de impulso de oficio** (núm. 1.3): comprende el deber de la Administración de ordenar la realización o práctica de los actos convenientes al esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.
- **Principio de verdad material** (núm. 1.11): la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual se deben adoptar todas las medidas probatorias necesarias.

3.1. Principio del debido procedimiento

Entre las garantías protegidas por el debido procedimiento administrativo a decir de Gamba se encuentran los siguientes (2010):

a. Derecho a ser oído:

Está referido a que la Administración debe otorgar a los administrados el derecho a que expongan su posición respecto de las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan. (p. 245).

b. Derecho a ser notificado válidamente:

Consiste en otorgar a los contribuyentes la posibilidad de que conozcan los actos y las diligencias que sigue la Administración Pública... Tiene por finalidad otorgar la posibilidad de que los contribuyentes tengan conocimiento de la existencia de un procedimiento, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución del mismo. (p. 246).

c. Derecho de los recursos:

La posibilidad de recurrir a las resoluciones administrativas permite que los administrados soliciten a la Administración que efectúe una nueva revisión de las decisiones que se hubieran adoptado. Mediante ello, pues, los contribuyentes tienen el derecho a que se rectifiquen los errores que la Administración haya podido cometer. (p. 247).

d. Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable:

Consiste en el derecho a que la Administración se pronuncie sobre todas y cada una de las cuestiones formuladas en el expediente. Ello implica el derecho a que, en la resolución que ponga fin al procedimiento, recaiga un pronunciamiento sobre los argumentos formulados, tanto si son amparados como si no lo fueran. Lo cierto es que, en ambos casos, la Administración debe pronunciarse expresamente sobre los argumentos invocados por el contribuyente; de lo contrario, la resolución final adolecería de nulidad por producir indefensión. (p. 248).

e. Derecho a ofrecer y producir pruebas:

“Se encuentra referido a que los administrados están facultados a presentar, sin excepción, las pruebas que juzgue convenientes para su mejor defensa; y a que la Administración actúe aquellas que proponga” (p. 249).

Por lo expuesto, es necesario que el procedimiento de fiscalización parcial electrónica cumpla con el debido procedimiento. Ello implica, entre otras cosas, una notificación válida que le permita al contribuyente tomar conocimiento oportuno del inicio de estas acciones y el derecho a un tiempo prudencial para ofrecer las pruebas pertinentes, si así se requiere, sin la necesidad de probar que existe un caso fortuito o de fuerza mayor.

4. Conclusiones

- Todo contribuyente posee la obligación de cumplir con sus obligaciones tributarias, pero dentro de los márgenes del debido procedimiento.
- El procedimiento de fiscalización es de naturaleza administrativa; por ende, debe de cumplir los principios de este tipo de procedimientos.
- La fiscalización parcial electrónica, si bien es sumarísima, debe de cumplir con principios como el de notificación válida y sustentar adecuadamente las observaciones realizadas.
- De realizarse tal notificación y sustento, no se cuestionarán estas determinaciones, lo que evitaría el incremento de la carga procesal y se dejaría de cobrar los tributos que corresponden.

5. Referencias bibliográficas

Antialón - García (2017). *Tributación y fiscalización de personas naturales en empresas de red de mercadeo multinivel*. (Tesis de pregrado). UPC, Lima

Arancibia Cueva, M. y Arancibia Alcántara, M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria* [Vol. 1]. Lima: Instituto Pacífico

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

Gamba, C. (2010). Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios. En: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Lima: Jurista Editores

Ernst & Young (EY). (2013). *Discrecionalidad de la Administración Tributaria y el Procedimiento de Fiscalización*. Lima: EY. Recuperado de www.ccpl.org.pe/downloads/Discrecionalidad_de_la_AT_y_el_procedimiento_de_fiscalizacion.pdf

Presidencia de la República del Perú. (22 de junio de 2013). *Texto Único Ordenado del Código Tributario*. [Decreto Supremo N° 133-2013-EF]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/10109-decreto-supremo-n-133-2013-ef/file>

Presidencia de la República del Perú. (28 de junio de 2007). *Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT*. [Decreto Supremo N° 085-2007-EF]. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/458-d-s-n-085-2007-ef/file>

Rodríguez, D. (2016). *Fiscalización Electrónica*. Lima: Instituto Pacífico

Tribunal Fiscal (TF). (2004). Resolución de Tribunal Fiscal RTF N° 09515-5-2004 Lima: TF. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/

[Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09515.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09515.pdf)

.

Fecha de recepción: 10/09/2019

Fecha de aceptación: 13/11/2019

Correspondencia: esquivel_jhonny@hotmail.com