



ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**IMPLICANCIAS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE FISCALIZACION
PARCIAL ELECTRONICA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA, PETICION Y
DEBIDO PROCESO DE LOS CONTRIBUYENTES**

Línea de investigación:

Proceso jurídicos y resolución de conflictos

Tesis para optar el grado académico de Maestro en Derecho con mención en
Política Fiscal y Tributación

Autor:

Juárez Rodríguez, Rónald Ángel

Asesora:

Alfaro Pamo, Karina Tatiana

(ORCID: ORCID- 0000-0001-7568-6535)

Jurado:

Jiménez Herrera, Juan Carlos

Sánchez Sánchez, Rosa Marlenne

Vigil Farías, José

Lima - Perú

2024



IMPLICANCIAS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE FISCALIZACION PARCIAL ELECTRONICA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA, PETICION Y DEBIDO PROCESO DE LOS CONTRIBUYENTES

INFORME DE ORIGINALIDAD

26%

INDICE DE SIMILITUD

25%

FUENTES DE INTERNET

6%

PUBLICACIONES

12%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	4%
2	blog.pucp.edu.pe Fuente de Internet	2%
3	documentop.com Fuente de Internet	1%
4	idoc.pub Fuente de Internet	1%
5	d.documentop.com Fuente de Internet	1%
6	www.gmcapacitacion.com Fuente de Internet	1%
7	vbook.pub Fuente de Internet	1%
8	qdoc.tips Fuente de Internet	1%



Universidad Nacional
Federico Villarreal

VRIN | VICERRECTORADO
DE INVESTIGACIÓN

ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

IMPLICANCIAS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE FISCALIZACION PARCIAL ELECTRONICA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA, PETICION Y DEBIDO PROCESO DE LOS CONTRIBUYENTES

Línea de Investigación:

Proceso jurídicos y resolución de conflictos

**Tesis para optar el grado académico de Maestro en Derecho con
mención en Política Fiscal y Tributación**

Autor(a)

Juárez Rodríguez, Rónald Ángel

Asesor(a)

Alfaro Pamo, Karina Tatiana
(ORCID: 0000-0001-7568-6535)

Jurado

Jiménez Herrera, Juan Carlos
Sánchez Sánchez, Rosa Marlenne
Vigil Farías, José

Lima - Perú
2024

DEDICATORIA

Agradezco a Dios y a mi familia por el apoyo brindado.

Índice

Contenido

Resumen.....	5
Abstract.....	6
I. Introducción.....	7
1.1 Planteamiento del problema	10
1.2. Descripción del problema (a nivel global y local)	11
1.3. Formulación del problema	13
1.3.1 Problema General	13
1.3.2 Problemas Específicos	13
1.4. Antecedentes	14
1.4.1. Antecedentes internacionales	14
1.4.2. Antecedentes nacionales	18
1.5. Justificación de la investigación	21
1.6. Limitaciones de la investigación	21
1.7. Objetivos	21
1.7.1 Objetivo general	21
1.7.2 Objetivos específicos	21
1.8. Hipótesis	23
1.8.1. Hipótesis general	23
1.8.2. Hipótesis específicas	23
II Marco Teórico	25
2.1 Marco Conceptual	25

III	Método	39
3.1	Tipo de Investigación	39
3.2	Población y Muestra	40
3.3	Operacionalización de variables	41
3.4	Instrumentos	42
3.5	Procedimientos	43
3.6	Análisis de datos	44
IV.	Resultados	46
4.1.	Presentación de los Resultados	46
V.	Discusión de resultados	67
VI.	Conclusiones	68
VII.	Recomendaciones	69
VIII.	Referencias	69
IX.	Anexos	72
	Guía de análisis documental 1	79
	Guía de análisis documental 2	81

RESUMEN

La presente tesis tiene como finalidad analizar el procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica que está a cargo de la SUNAT a fin de indicar si su regulación podría estar afectando ciertos derechos constitucionales que tenemos como personas naturales o jurídicas. En primera instancia hemos identificado la problemática de la investigación y se han planteado hipótesis respecto a este procedimiento. Luego de ello, para demostrar la hipótesis hemos recurrido a especialistas tributarios que han colaborado con esta investigación dándonos su punto de vista respecto a este procedimiento de fiscalización a través de las encuestas que se realizaron. Asimismo, hemos aplicado el derecho comparado contrastando la legislación peruana con las normas fiscales tributarias de los países de México y Argentina que son los países más avanzados en la región respecto a la fiscalización tributaria electrónica. De esta comparación obtuvimos como resultado que la regulación de este procedimiento de fiscalización parcial electrónica en dichos países es más garantista que en el Perú. Por dicha razón, estamos seguros de que los resultados y recomendaciones de esta investigación podrá ser de ayuda para otros tesisistas para ir perfeccionando la regulación respecto a este tipo de fiscalización tributaria, que es muy importante, pero que debe respetar los derechos constitucionales consagrados en la Constitución Política del Perú y otras normativas.

Palabras clave: fiscalización parcial, derechos constitucionales, legislación peruana

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to analyze the electronic partial audit tax procedure that is in charge of SUNAT to indicate if its regulation could be affecting certain constitutional rights that we have as natural or legal persons. In the first instance we have identified the problem of the investigation and hypotheses have been raised regarding this procedure. After that, to demonstrate the hypothesis, we have resorted to tax specialists who have collaborated with this investigation, giving us their point of view regarding this examination procedure through the surveys that were carried out. Likewise, we have applied comparative law, contrasting Peruvian legislation with the tax regulations of the countries of Mexico and Argentina, which are the most advanced countries in the region regarding electronic tax auditing. From this comparison we obtained as a result that the regulation of this partial electronic control procedure in these countries is more guaranteeing than in Peru. For this reason, we are sure that the results and recommendations of this research may be of help to other thesis students to improve the regulation regarding this type of tax examination, which is very important, but which must respect the constitutional rights enshrined in the Political Constitution of Peru and other regulations.

Keywords: tax procedure of partial electronic, constitutional rights, peruvian legislation.

I. INTRODUCCIÓN

En el Perú, diversas entidades públicas han iniciado la implementación de la notificación electrónica en un intento de mejorar los procedimientos administrativos los cuales están vinculados íntimamente con los administrados y de esta manera poder reducir el tiempo que a un administrado le toma tener conocimiento que se le ha iniciado un procedimiento administrativo respecto a su persona, el mismo que le podría generar derechos y/u obligaciones.

La relevancia de este mecanismo de notificación es que permite la celeridad con la que un procedimiento administrativo puede llevarse a cabo, dejando de lado las notificaciones físicas, generando un menor costo para la Administración Pública y una reducción de la duración del procedimiento administrativo en beneficio del administrado.

En la actualidad, el tercer poder del Estado, el Poder Judicial, ha masificado el uso de este tipo de notificación a través de su “Sistema de Notificaciones Electrónicas” (SINOE), que permite a los usuarios acceder a las notificaciones desde cualquier lugar y en cualquier momento mediante una computadora, laptop e incluso a través de un smartphone. Este tipo de sistema de notificación está siendo utilizado por la Sala Penal Nacional, tres salas de la Corte Suprema y cuatro Cortes Superiores, incorporándose progresivamente las demás salas.

En esa misma línea, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), entidad del Estado encargada de la recaudación de tributos, mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, Resolución de Superintendencia N° 234-2010/SUNAT y Resolución de Superintendencia N° 221-2015/SUNAT ha estado aplicando desde hace algunos años la forma de notificación electrónica para algunos actos administrativos a su cargo, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario

aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Asimismo, la SUNAT desde el año 2009 ha estado implementando el Sistema de Llevado de Libros y Registros Electrónicos y es mediante la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT en la que aprobó dicho sistema de llevado de libros, que inició la migración de los libros físicos a electrónicos tomando como primer grupo a los Principales Contribuyentes Nacionales, conformados por aquellas empresas cuyo nivel de recaudación de impuestos es de alta importancia fiscal. A partir de ese momento, la SUNAT ha estado incorporando paulatinamente a todas las empresas de acuerdo con su nivel de ingresos, de mayor a menor, hasta el día de hoy que está vigente la disposición que las empresas cuyos ingresos anuales sean igual o superior a 75 UIT (S/ 311,250) tendrán la obligación de llevar, como mínimo, sus Registros de Compras y Ventas de manera electrónica.

Consecuencia de ello, desde el año 2010 la SUNAT ha estado recepcionando la información contable y tributaria entregada periódicamente por los contribuyentes que se iban incorporando a dicha obligación, mediante el envío de los Registros y Libros electrónicos, sin embargo por aquellos años aún no se establecía de qué forma poder realizar una fiscalización corta y expeditiva de los aspectos tributarios puntuales que podía ir detectando de la revisión de la información presentada por los contribuyentes mediante medios electrónicos, quedando supeditada a que se incorporara, mediante una Ley o Decreto Legislativo, en el Código Tributario un tipo de fiscalización, diferente a la fiscalización parcial y definitiva en forma presencial, que le permitiera aprovechar el uso de la tecnología en sus fiscalizaciones tributarias y de esta manera lograr optimizar la recaudación de los tributos.

Es así como, en el año 2014, mediante Ley 30296, Ley que promueve la reactivación económica, publicada el 31 de diciembre del 2014, y reglamentada por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, en adelante el Reglamento de Fiscalización; se modificó varios aspectos del Código Tributario, incorporando el artículo 62-B al citado código, referido al procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

Posteriormente la SUNAT, mediante la Resolución de Superintendencia N° 303-2016/SUNAT, publicada el 21 de noviembre del 2016, estableció las normas procedimentales a tener cuenta respecto al procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

En ese sentido, este trabajo de tesis busca analizar cuáles son las implicancias tributarias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica para los contribuyentes de acuerdo a las normas procedimentales reguladas respecto al mismo y determinar si ciertos aspectos de la norma respetan otros derechos fundamentales de las personas naturales y jurídicas, tales como el de defensa, petición y debido proceso, amparados por la Constitución Política del Perú, la Ley de Procedimiento Administrativo General y la jurisprudencia constitucional.

1.1 Planteamiento del problema

Las Administraciones Tributarias a nivel global tienen como objetivo principal la recaudación de los tributos a fin de que sus respectivos Estados puedan realizar las obras públicas necesarias que cada país necesita de acuerdo con su realidad y situación económica, política y social.

Estas administraciones, día a día, buscan las formas de hacer más eficiente la recaudación tributaria a razón de que todas ellas saben que el éxito en sus funciones principales significará mayores ingresos a su país, más obras y mejores servicios públicos a sus ciudadanos siempre que sus respectivos gobiernos hagan buen uso de los recursos del Estado.

En un país ideal, en el que los ciudadanos entiendan al tributo como un aporte para un beneficio más que una obligación, las Administraciones Tributarias sólo deberían enfocar sus esfuerzos en recaudar los tributos, sin embargo, todas ellas se enfrentan a este problema casi endémico que nos golpea a una escala global llamada “evasión y elusión tributaria”.

Esta situación genera que la función principal de recaudar tributos de las Administraciones Tributarias se ramifique y tengan también que fiscalizar las obligaciones tributarias y sancionar aquellas conductas que deliberadamente quiebran la ley y/o situaciones no prohibidas pero atípicas que buscan solamente un beneficio fiscal en detrimento de los intereses del Estado.

En buena cuenta, entre recaudar, fiscalizar y sancionar, la función de menor complejidad, sin dejar de ser arduo, es el cobro de tributos porque para ejercer esta función las

Administraciones Tributarias ya tienen identificados a los contribuyentes que tienen alguna deuda con el Estado, lo que hace más factible su recaudación, situación la cual no se presenta de la misma forma al momento de fiscalizar y sancionar a razón de que no hay una identificación plena del evasor y/o elusor. Más allá de criterios, indicios y parámetros, estas 02 funciones (fiscalizar y sancionar) se vuelven aún más complejas si consideramos el volumen de información, documentos, registros contables y el poco personal con los que cuentan las Administraciones Tributarias para revisar y determinar la correcta determinación de los tributos.

1.2. Descripción del problema (a nivel global y local)

Ante esta problemática, en Sudamérica, Brasil, Argentina, Chile y México tienen grandes avances en la búsqueda y perfeccionamiento del cumplimiento tributario, debido a que han estado implementando con gran esfuerzo el domicilio fiscal electrónico, la emisión electrónica de comprobantes de pago, así como el llevado de la contabilidad electrónica a fin de poder usar los medios tecnológicos como un aliado para fiscalizar las obligaciones tributarias de sus respectivos contribuyentes (Cetrángolo y Gómez, 2006).

Brasil, desde el año 2011, mediante la secretaria de Hacienda del Estado de Sao Paulo, viene implementando el uso obligatorio de la factura Fiscal, el domicilio electrónico del contribuyente, las notificaciones electrónicas y las tecnologías de información (TIC), las cuales le han permitido procesar y mejorar la información y perfil de los contribuyentes y detectar con mayor rapidez los incumplimientos tributarios (Coordinación de la Administración Tributaria de Brasil, 2015).

Argentina, a su vez, ha incorporado a la fecha no sólo la obligación de emitir

comprobantes de pagos electrónicos, sino que además ha creado, mediante Resolución General N° 3416 – Administración Federal de Ingresos Públicos, el procedimiento de fiscalización electrónica, el cual le ha permitido aumentar sus auditorías de algunos miles de empresas a decenas de miles de compañías y centenares de miles de personas físicas (El Cronista, 2012).

Chile, por su parte, incorporó dentro su procedimiento tributario de fiscalización el “sistema de expediente electrónico” mediante Ley 20.780, facultando al Servicio de Impuesto Internos (SII) a llevar expedientes electrónicos de los contribuyentes en un proceso de fiscalización, en los cuales es posible registrar y almacenar tanto los antecedentes solicitados por el SII a los contribuyentes en los procesos de fiscalización, como los actos administrativos realizados por el SII (Notificaciones, Resoluciones, Citaciones, etc.).

México es uno de los países que incorporó en su legislación desde el 2011 la obligación de emitir factura electrónica (comprobante fiscal digital por Internet o Comprobantes Fiscales Digitales de Internet) de ingresos y compras, llevar y enviar la contabilidad electrónica, usar el buzón electrónico para cualquier comunicación de la Administración Tributaria, y el procedimiento de fiscalización electrónica.

En ese orden de ideas, y a fin de combatir la elusión y evasión tributaria de forma similar a los países de la región, Perú a la fecha ya tiene implementado la facturación electrónica a un 40% este 2018 con el objetivo de llegar al 90% de contribuyentes al finalizar este año (Grupo empresarial francés Docaposte, s.f.). Por otro lado, hay avances en el llevado electrónico de los registros y libros contables, los cuales están siendo exigidos de acuerdo con los ingresos de los contribuyentes, reduciendo paulatinamente los parámetros a fin de incorporarnos a todos. Y finalmente, el procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica que recientemente

está siendo aplicado al detectar diferencias producto de los cruces de información efectuados por la Administración Tributaria.

El gran reto es que la Administración Tributaria del Perú haga uso de los recursos tecnológicos y la información contable-tributaria con la que cuenta en sus sistemas y servidores (comprobantes de pagos, libros y registros electrónicos, entre otros) a fin de controlar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y de esta manera combatir y disminuir la elusión y evasión tributaria mediante este procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica en el marco del respeto de otros derechos constitucionales fundamentales de las personas naturales y/o jurídicas.

1.3. Formulación del problema

1.3.1 Problema General

¿Cuáles son las implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica frente al derecho de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes?

1.3.2 Problemas Específicos

- a) ¿Se afecta el derecho a la defensa y debido proceso de los contribuyentes si el inicio del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica es comunicado por la Sunat solamente con el envío y/o depósito de la carta de inicio de dicho procedimiento y su liquidación preliminar al Buzón Electrónico de la Clave Sol, dándose así por válidamente notificadas y sin ninguna verificación adicional respecto a su lectura y/o efectivo conocimiento por parte de los contribuyentes?

- b) ¿Podrán los contribuyentes ejercer adecuadamente su derecho a la defensa y

desvirtuar las conclusiones de la Sunat, si la Resolución de Superintendencia N° 303-2016 no ha contemplado dentro de la fiscalización parcial electrónica la posibilidad de conocer el resultado de la evaluación del descargo presentado, antes de emitir la Resolución de Determinación que pone fin a dicha fiscalización, tal como sí se realiza en el mismo procedimiento tributario de fiscalización parcial y definitiva de forma presencial?

- c) ¿La Sunat, mediante Resolución de Superintendencia N° 303-2016, afecta el derecho a la defensa de los contribuyentes al señalar que todo descargo a la liquidación preliminar de la fiscalización parcial electrónica deberá ser enviado por medios electrónicos, y que cualquier descargo físico entregado en Mesa de Partes de la Sunat será considerado como no presentado?
- d) ¿La Sunat, mediante Resolución de Superintendencia N° 303-2016, afecta el derecho de petición de los contribuyentes al señalar que las solicitudes de prórroga para la presentación de los respectivos descargos dentro del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica serán consideradas como no presentadas?

1.4. Antecedentes

1.4.1. Antecedentes internacionales

Para obtener la información necesaria para la elaboración del presente trabajo de investigación sobre las implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica frente al derecho de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes, se ha consultado las investigaciones internacionales de los países más avanzados en este tipo de

procedimiento tributario.

Es así que, en Argentina, para Gautero (2017), al examinar los derechos y garantías constitucionales del contribuyente, revela las fallas de las auditorías electrónicas al señalar que en las auditorías electrónicas simplemente se le notifica al contribuyente por escrito que está bajo un procedimiento de este tipo; sin embargo, no se especifican ni los conceptos, ni los periodos, ni quién será el inspector, entre otras cosas; sólo se le da al contribuyente un código para que pueda acceder a la web de la administración tributaria y ver de qué se trata.

De igual forma, argumenta que uno de los principios del proceso administrativo se llama "Escrituriedad", que significa que todo el proceso está escrito, con la firma del funcionario que es competente, y que esto es relevante cuando hay opiniones diferentes, como cuando Hacienda reclama algo y el contribuyente no está de acuerdo; y que es aquí donde, en caso de un litigio "contencioso administrativo", todo queda registrado en el expediente formando la prueba material.

Llega a la conclusión de que la ausencia de expediente es el principal problema de la auditoría electrónica, así como que el nuevo método de intervención, la auditoría electrónica, constituye un catálogo de ilegalidades, ya que obliga al contribuyente a responder electrónicamente, bajo la amenaza de aplicar sanciones, y las únicas pruebas se limitan a lo que se puede encontrar en internet, lo que vulnera el derecho de defensa del contribuyente por no ser un medio de prueba eficaz, y que los demás tipos de pruebas se desechan ante este.

También en Argentina, según Martín (2018), la fiscalización electrónica es la consecuencia de un fenómeno que se viene dando desde hace algunos años, mediante el cual

la Administración Tributaria Nacional trata de sustituir las inspecciones rituales o de campo en el domicilio de los contribuyentes o responsables que se realizan sobre la documentación contable y justificativa, también conocidas como auditorías presenciales, por la comprobación que se realiza desde el domicilio de la Administración Tributaria mediante el uso de Internet. la fiscalización electrónica es la consecuencia de un fenómeno que se viene dando desde hace algunos años.

No obstante, es cierto que este incentivo debe respetar los derechos y garantías de los contribuyentes, entre los que destaca su derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído, la oportunidad de aportar pruebas y el derecho a ser objeto de una resolución fundada.

Por otro parte en México, para Briones (s.f.), la fracción IV del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación viola el derecho de audiencia al señalar que los montos determinados en la preliquidación "se harán efectivos a través del procedimiento administrativo de ejecución" cuando el contribuyente no aporte pruebas o manifieste lo que estime conveniente en el procedimiento de fiscalización dentro de los plazos establecidos para ello. La preliquidación constituye una propuesta de pago en el caso de que el contribuyente no aporte pruebas o manifieste lo que estime oportuno en el procedimiento de comprobación. Por lo tanto, no se trata de un requerimiento de pago cuyo incumplimiento dará lugar a su ejecución inmediata, además de que se priva al contribuyente de sus bienes, derechos o posesiones, sin antes permitirle la oportunidad de ofrecer en el recurso de revocación las pruebas que, por cualquier motivo, no presentó ante la autoridad fiscal para desvirtuar los hechos u omisiones encontrados.

De igual forma, argumenta que, si se ha iniciado un procedimiento de Revisión Electrónica en contra del quejoso durante validez, y éste no ha aplicado su derecho de prueba

en los términos previstos, debe considerarse que esta circunstancia por sí sola es insuficiente para exigir el pago de la preliquidación a través del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que debe declararse la nulidad de cualquier acto emitido para tal efecto.

Concluye que la disposición correspondiente al tercer párrafo del artículo 53-B del CFF, que señala que una vez transcurrido el plazo para que los contribuyentes realicen las manifestaciones que estimen convenientes respecto de los hechos u omisiones puestos de manifiesto durante las Revisiones Electrónicas, se entenderá caducado el derecho a hacerlo, vulnera el derecho de audiencia porque no se otorga en el proceso de fiscalización respectivo ni en el recurso de revocación.

También en México, para Benítez y López (2018), la fiscalización electrónica se define como el acto por medio el cual la entidad tributaria verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, enfrentándose a problemas como el de los contribuyentes, con estos nuevos procedimientos que se regulan en disposiciones de reciente creación, los cuales no son conocidos por todos los contribuyentes, ya que requieren de ciertas habilidades y nociones en computación, manejo de software y uso de software contable, convirtiéndose en obligaciones formales que deben ser cumplidas por los contribuyentes; la autoridad también señala que ciertas revisiones no están bien sustentadas, como: las fluctuaciones en los ingresos de las declaraciones cada mes, suponiendo que la conducta de la entidad constante como estático, lo cual es un supuesto no correcto, ya que cualquier individuo con conocimientos de economía, sabe que los mercados son diversos y el dinamismo de la comercialización fluctúa, desencadenando constantes revisiones con una base improcedente, que originan en un acto de molestia para el usuario que contribuye, quien debe efectuar la inversión en recursos como en tiempo para desmentir los

argumentos efectuados por el fisco.

1.4.2. Antecedentes nacionales

De acuerdo con Varela (s.f.), la Resolución de Superintendencia N° 303-2016/Sunat estaría vulnerando el principio del debido proceso, establecida en la Ley N° 27444 Ley del procedimiento administrativo general, la cual indica que *“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 fundada en derecho”* debido a que en su reglamentación la referida resolución no acepta que se presente una solicitud de prórroga, solo en caso fortuito, y ¿qué pasa si el volumen de información y de análisis para sustentar una observación implica para el contribuyente invertir un plazo mayor a los 10 días hábiles?

El artículo 136° de la Ley N° 27444 ley del procedimiento administrativo general establece *“La autoridad competente puede otorgar prórroga a los plazos establecidos para la actuación de pruebas o para la emisión de informes o dictámenes, cuando así lo soliciten antes de su vencimiento los administrados o los funcionarios, respectivamente.”*

Asimismo, señala que la información debe presentarse de manera electrónica, y que no se va a aceptar toda prueba presentada por mesa de partes y se cuestiona qué sucederá si por el volumen de información a presentar, el servidor de Sunat no recepciona la información remitida.

Concluye que es evidente que en la aplicación de este procedimiento se va a generar muchas controversias en la práctica, más aún cuando el contribuyente sienta que se está vulnerando su derecho de defensa, lo que puede generar un aumento en los procesos contenciosos y aun aumento del trabajo administrativo para la Sunat.

Por otro lado, según Bahamonde (2017), el procedimiento de FPE ha sido diseñado para ser empleado en la auditoría de elementos puntuales; en otras palabras, no se ha establecido para examinar la totalidad de los factores que poseen incidencia en el cálculo del impuesto, sino para validar sólo aquellas características señaladas como contingentes por el examen de la información disponible por parte de la SUNAT. Desde este punto de vista, este sistema consta de sólo tres partes, cada una con alcances correctamente establecidos: la liquidación previa, la respuesta del usuario que contribuye y el establecimiento del impuesto adeudado, procedimiento que se caracteriza por concluirse en 30 días hábiles.

No obstante, detalla que el procedimiento, dada su celeridad, la Sunat debe resguardar el Principio de Verdad Material, conforme con el cual frente a la insuficiencia o escases de certeza o veracidad de un medio probatorio brindado por los involucrados, incumbe que ésta valore otros medios de prueba o efectúe actividades agregadas que le ayuden a poseer confianza respecto a la ejecución de un hecho imponible, a efectos de detallar sobre base respecto al IR y el IGV y/u demás tributos, de acuerdo con lo establecido el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 06415-10-2016.

Por estas razones considera que el procedimiento de FPE debiera ser empleado de forma única para efectuar la revisión de los factores específicos, sin gran complejidad, cuya corrección necesite una carga mínima de elementos de prueba, verbigracia: oposiciones entre

los libros y las correspondientes declaraciones, incoherencia en los arrastres de saldos o el empleo de créditos tributarios, diversidad en las tasas de depreciación, o retenciones no canceladas por remesas al exterior detalladas por las entidades bancarias, de lo contrario, si el empleo de dicho proceso tributario hace extensión a demás elementos más complicados, cuya subsanación necesite una elevada carga de pruebas, vulnerando derechos constitucionales del sujeto al que se le fiscaliza, asociados con el correspondiente proceso, y los comentarios que se generes como efecto de este proceso, violando principios de la constitución, como la habilidad contributiva, la equidad o la no confiscatoriedad, lo cual produciría a una ineficacia del sistema de tributos.

1.5. Justificación de la investigación

A razón de que el derecho a la defensa, al debido proceso y al de petición son derechos fundamentales de toda persona, es propio analizar si el proceso tributario de FPE, cuya finalidad es optimizar los tiempos de fiscalización, determinación y recaudación de tributos para la Administración Tributaria, podría crear una situación en la que los contribuyentes no tengan conocimiento oportuno de que se les ha iniciado un procedimiento de fiscalización, no puedan realizar sus descargos respectivos de forma amplia e irrestricta, no conozcan el resultado de la valoración de los descargos presentados antes de culminar dicho procedimiento, ni tampoco puedan solicitar prórrogas por motivos justificados, colisionando de esta manera con derechos que están consagrados en la Constitución Política del Perú y en la Ley de Procedimiento Administrativo General.

1.6. Limitaciones de la investigación

La limitación de la investigación es la reciente aplicación del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica.

1.7. Objetivos

1.7.1 Objetivo general

Conocer cuáles son las implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica frente al derecho de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes.

1.7.2 Objetivos específicos

- a) Concluir si se afecta el derecho a la defensa y debido proceso de los contribuyentes si el inicio del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica es comunicado por la Sunat solamente con el envío y/o depósito de la carta de inicio de dicho procedimiento y su liquidación preliminar al Buzón Electrónico de la Clave Sol, dándose así por válidamente notificadas y sin ninguna verificación adicional respecto a su lectura y/o efectivo conocimiento por parte de los contribuyentes.

- b) Determinar si los contribuyentes podrán ejercer adecuadamente su derecho a la defensa y desvirtuar las conclusiones de la Sunat, si la Resolución de Superintendencia N° 303-2016 no ha contemplado dentro de la fiscalización parcial electrónica la posibilidad de conocer el resultado de la evaluación del descargo presentado, antes de emitir la Resolución de Determinación que pone fin a dicha fiscalización, tal como sí se realiza en el mismo procedimiento tributario de fiscalización parcial y definitiva de forma presencial.

- c) Analizar y concluir si la Sunat afecta el derecho a la defensa de los contribuyentes, mediante la Resolución de Superintendencia N° 303-2016, al señalar que todo descargo a la liquidación preliminar de la fiscalización parcial

electrónica deberá ser enviado por medios electrónicos, y que cualquier descargo físico entregado en Mesa de Partes de la Sunat será considerado como no presentado.

- d) Analizar y concluir si la Sunat afecta el derecho de petición de los contribuyentes, mediante la Resolución de Superintendencia N° 303-2016, al señalar que las solicitudes de prórroga para la presentación de los respectivos descargos dentro del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica serán consideradas como no presentadas.

1.8. Hipótesis

1.8.1. Hipótesis general

Las Implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica afectan el derecho de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes por una deficiencia y exceso en la regulación normativa de dicho procedimiento.

1.8.2. Hipótesis específicas

- a) Se afecta el derecho a la defensa y debido proceso de los contribuyentes si el inicio del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica es comunicado por la Sunat solamente con el envío y/o depósito de la carta para iniciar de dicho procedimiento y su liquidación preliminar al Buzón Electrónico de la Clave Sol, dándose así por válidamente notificadas y sin ninguna verificación adicional respecto a su lectura y/o efectivo conocimiento por parte de los contribuyentes.

- b) Los contribuyentes no podrán ejercer adecuadamente su derecho a la defensa y desvirtuar las conclusiones de la Sunat, si la Resolución de Superintendencia N° 303-

2016 no contempla dentro de la fiscalización parcial electrónica la posibilidad de conocer el resultado de la evaluación del descargo presentado, antes de emitir la Resolución de Determinación que pone fin a dicha fiscalización, tal como sí se realiza en el mismo procedimiento tributario de fiscalización parcial y definitiva de forma presencial.

c) La Sunat afecta el derecho a la defensa de los contribuyentes, mediante Resolución de Superintendencia N° 303-2016, al señalar que todo descargo a la liquidación preliminar de la fiscalización parcial electrónica deberá ser enviado por medios electrónicos, y que cualquier descargo físico entregado en Mesa de Partes de la Sunat será considerado como no presentado.

d) La Sunat afecta el derecho de petición de los contribuyentes, mediante la Resolución de Superintendencia N° 303-2016, al señalar que las solicitudes de prórroga para la presentación de los respectivos descargos dentro del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica serán consideradas como no presentadas.

II. MARCO TEÓRICO

2.1 Marco Conceptual

2.1.1. *Constitución Política del Perú*

La Constitución Política del Perú establece derechos, deberes y principios fundamentales que deben ser observados al momento que los Poderes del Estado, Ejecutivo, Legislativo y Judicial, decretan leyes, emiten resoluciones, cartas, oficios entre otros actos que pudieran generar obligaciones y/o derechos en los administrados.

Desde la perspectiva del administrado, la importancia de que se cumplan los referidos derechos, deberes y principios constitucionales radica en la seguridad de proteger a los ciudadanos, personas naturales y/o personas jurídicas, de cualquier exceso y/o arbitrariedad que los funcionarios públicos podrían cometer, directa o indirectamente, hacia lo administrados.

En cuanto a la Administración Pública, dichos derechos, deberes y principios constitucionales les permite conocer cuáles son los límites de su potestad reguladora, fiscalizadora además de sancionadora.

Es así como la Constitución Política del Perú, siendo la Ley de leyes, es el cuerpo normativo supra para la Administración Pública y administrados que debe ser siempre observado en las actuaciones administrativas y judiciales.

2.1.2. Ley de Procedimiento Administrativo General

Se detallan las normativas en común para las acciones de la actividad de administración del Estado y, se encarga de la regulación de la totalidad de los procesos administrativos efectuados en entidades, involucrando los procesos especiales.

2.1.3. Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal es una entidad resolutoria del Ministerio de Economía y Finanzas que posee dependencia administrativa del correspondiente ministro, con independencia en la ejecución de sus actividades puntuales.

El Tribunal Fiscal conforma la última instancia administrativa en todo el Perú en vinculación a tributaria como aduanera. Posee competencia para dar solución oportuna a las controversias que se susciten entre los usuarios que contribuyen y las Administraciones Tributarias

2.1.4. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, conforme a su normativa de creación N° 24829, Ley General admitida por D.L. N° 501 y la Ley 29816 de Fortalecimiento de la SUNAT, es una entidad técnica especializada, que se encuentra adscrita al MEF, posee personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y posee independencia funcional, presupuestal, económica, técnica, financiera y administrativa que, en virtud a lo dispuesto por el D.S. N° 061-2002-PCM, expedido al amparo de lo detallado

en el apartado 13.1 del art. 13° de la Ley N° 27658, ha absorbido a la SUNAT, tomando las tareas, atribuciones como facultades que por normativa, incumbían a este organismo.

El objetivo primordial de la SUNAT es administrar los tributos del gobierno nacional, así como los conceptos tributarios y no tributarios que le han sido encomendados por ley o de acuerdo a los convenios interinstitucionales que se han suscrito, proporcionando así los recursos necesarios para la solvencia fiscal y la estabilidad macroeconómica; velar por la correcta aplicación de las normas que rigen la materia; y combatir los delitos tributarios y aduaneros de acuerdo a las facultades que posee.

2.1.5. Ley 24829 – Ley de Creación de la Sunat

Mediante esta Ley se crea la Superintendencia Nacional de Aduanas y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

2.1.6. Decreto Legislativo 501 – Ley general de la Sunat

Por medio de este D.L. se aprobó la Ley General de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.1.7. Decreto Supremo 061-2002-PCM – Sunat y Aduanas

A través de este decreto supremo se fusionó por absorción la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT con la Superintendencia Nacional de Aduanas – ADUANAS

2.1.8. Ley 29816 – Ley de Fortalecimiento de la Sunat

Mediante esta Ley se establecen las normas y disposiciones requeridas para el fortalecimiento de la SUNAT, con la finalidad de mejorar su labor en relación con: la lucha contra la evasión y elusión tributaria; el contrabando y el tráfico ilícito de mercancías; la facilitación del comercio exterior; la ampliación de la base tributaria y el crecimiento sostenido de la recaudación fiscal.

Asimismo, se establece la denominación final de la SUNAT que se encuentra vigente hasta la fecha, la cual se entiende como Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2.1.9. Código Tributario

El Código Tributario establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

En consonancia con las normas sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, incluyendo sus recomendaciones y normas internacionales, el mencionado código también es relevante para los actos y procesos que la SUNAT debe realizar o que los contribuyentes deben seguir.

2.1.10. Procedimiento Tributarios – Artículo 112 del Código Tributario

Los procesos tributarios, así mismo los que están establecidos por normativa, son:

- Procedimiento de Fiscalización.
- Procedimiento No Contencioso.
- Procedimiento de Cobranza Coactiva.

- Procedimiento Contencioso-Tributario.

2.1.11. Reglamento de procedimiento tributario de fiscalización

Cuando se notifica al Auditado la Carta presentada al Agente Fiscal y el primer Requerimiento, se inicia oficialmente el Procedimiento de Auditoría. Se considerará que el proceso se inicia el día en que se notifica el último de los oficios mencionados, aunque dichas notificaciones se produzcan en distintas fechas.

Ante el Auditado, el funcionario Examinador deberá aportar un documento de identificación institucional o, en su defecto, un documento nacional de identidad para acreditar su identidad. Para confirmar la legitimidad del Agente Fiscal, el Auditado puede llamar a la SUNAT o visitar su página web.

La SUNAT emitirá diversos documentos durante los procedimientos tributarios, incluyendo cartas, demandas, resultados de demandas y actas. Dichos documentos deben tener como mínimo la siguiente información: Un documento debe tener la siguiente información: a) Nombre o razón social del Auditado; b) Domicilio fiscal; c) Número de Identificación del Contribuyente; d) Número de documento; e) Fecha; f) Objeto o sustancia del documento; y g) La firma de un empleado calificado de la SUNAT. Para la notificación de los citados oficios se deberá cumplir con los art.104 a 106 del Código Tributario

La SUNAT informará al contribuyente, a través de las Cartas, lo siguiente: a) Que será examinado, identificará al Agente Examinador que realizará el examen y precisará los plazos, impuestos o Declaraciones Únicas Aduaneras que serán examinados como parte del

mencionado proceso de examen. b) Ampliar el procedimiento de examen a plazos, impuestos o Declaraciones Aduaneras Únicas adicionales, si procede. c) La sustitución del Agente Examinador o la incorporación de agentes adicionales. d) La prolongación o ampliación del plazo mencionado en el artículo 62-A del Código Tributario; o; e) Cualquier otro detalle que deba ser revelado al contribuyente a lo largo del proceso de auditoría fiscal, siempre que no esté incluido en los demás papeles contemplados en los apartados 4, 5 y 6.

Se solicita a la Entidad Fiscalizada que proporcione reportes, libros contables, estudios, libros de actas, registros y otros documentos y/o información relativa a hechos que puedan dar lugar a responsabilidades tributarias o a la fiscalización de exenciones, exenciones o beneficios tributarios a través de la Solicitud. Adicionalmente, deberá utilizarse para: a) Solicitar pruebas legales y/o documentales que sustenten los hallazgos e infracciones advertidos en el procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser la situación, los hallazgos del procedimiento de fiscalización, incluyendo los hallazgos e infracciones advertidos, de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario. La citación deberá incluir el lugar y la fecha de cumplimiento de dicho requerimiento por parte del Auditado, además de lo señalado en el artículo 2. La información y/o el material mostrado, proporcionado o puesto a disposición por el Auditado de acuerdo con la Demanda, deberá mantenerse a disposición del Oficial Examinador hasta la conclusión de su revisión.

El Oficial Examinador debe documentar la solicitud del artículo 7 y su evaluación, así como los eventos descubiertos durante el procedimiento de examen, con excepción de aquellos que deban incluirse en el resultado de la solicitud de examen. Las actas conservan su condición de documentos públicos y su contenido no se ve afectado por las observaciones, adiciones, aclaraciones o inscripciones que puedan incluir, así como por la declaración de rechazo, no

firma o reticencia del auditado. Los documentos adicionales mencionados en el artículo 2 también están sujetos a las normas de este apartado, cuando proceda.

Sirve como notificación formal al Auditado del cumplimiento o incumplimiento de los requisitos de la Solicitud. También puede utilizarse para informarle de las conclusiones del análisis realizado sobre los datos proporcionados en relación con los descubrimientos realizados y las transgresiones imputadas en el Procedimiento de Auditoría. Esta documentación también se empleará para explicar si la Entidad Fiscalizada presentó o no sus observaciones correspondientemente fundamentadas fuera del plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo con el artículo 75 del Código Tributario y para dejar constancia de la evaluación del Agente Fiscalizador sobre dichas observaciones.

El Agente Fiscalizador levantará un Acta en la que consten los motivos comunicados por dicho sujeto y la valoración de estos, así como la nueva fecha en la que deberá cumplirse el requerimiento, en los casos en los que se necesite la exhibición y/o presentación de la documentación de forma inmediata y el Auditado llegue a justificar la ejecución de un lapso para la misma. El plazo deberá ser inferior a dos (2) días hábiles. El resultado del requerimiento se producirá si el Auditado no solicita prórroga. El funcionario Examinador deberá aportar la revisión que realizó como consecuencia del requerimiento en este documento, aun cuando las justificaciones del contribuyente no sustenten la obtención de una prórroga.

Cuando el plazo para la exhibición y/o presentación de la documentación sea superior a tres (3) días hábiles después de conocido el requerimiento, el ente fiscalizador que tome en consideración solicitar un aplazamiento deberá presentar una solicitud por escrito y justificada por lo menos tres (3) días hábiles antes del vencimiento del plazo.

La prórroga podrá solicitarse hasta el día hábil siguiente a la notificación si la exposición y/o presentación debe realizarse dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la notificación de la necesidad.

Salvo en caso de caso fortuito debidamente documentado o de otra fuerza mayor inevitable, la no presentación de la solicitud de prórroga en los plazos señalados en los apartados 2 y 3 se considerará como una falta de presentación. Se aplicarán los requisitos del artículo 1315 del Código Civil por estos motivos. Cuando se alegue un siniestro u otra causa de fuerza mayor y la alegación no esté fundamentada, se considerará igualmente abandonada la solicitud de prórroga. El contribuyente podrá recibir la notificación de la carta de la SUNAT en respuesta a su solicitud escrita hasta el día anterior al plazo inicial señalado en la fecha de vencimiento del requerimiento. Las siguientes condiciones se entenderán automáticamente concedidas por el sujeto pasivo si la SUNAT no comunica su respuesta dentro del plazo determinado en el párrafo previo: Cuando el aplazamiento solicitado sea inferior o igual al lapso señalado, o cuando el Sujeto Pasivo no haya precisado el plazo ampliado, la respuesta es a) de dos (2) días hábiles. b) Cuando se especificó un plazo de tres (3) a cinco (5) días hábiles, un plazo equivalente. c) Cuando se solicitó un plazo mayor a cinco (5) días hábiles, cinco (5) días hábiles.

Cuando el Agente Fiscal complete la solicitud y produzca los resultados de acuerdo con lo siguiente: a) Para la primera solicitud, el cierre debe realizarse el día especificado en la solicitud para que coincida con la exhibición y/o presentación. Si se produce un retraso, la solicitud deberá cerrarse el nuevo día en que se apruebe. La exhibición y/o presentación podrá repetirse mediante una nueva Solicitud si el Auditado no muestra y/o proporciona la totalidad de lo solicitado.

El plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario se considerará iniciado el día señalado para la exhibición y/o presentación si el Agente Fiscal no se presenta en el lugar designado para tal efecto en dicho día, siempre que la persona Fiscalizada exhiba y/o presente la totalidad de los documentos requeridos en la nueva fecha que la SUNAT le notifique vía Carta. La Solicitud se cerrará en la última fecha. b) En el caso de otros requerimientos, el requerimiento se cerrará una vez concluidas las respuestas del sujeto fiscalizado a las observaciones señaladas en el requerimiento, así como el vencimiento del plazo señalado en el requerimiento o la nueva fecha señalada en la situación de prórroga. El requerimiento se cerrará el día en que el auditado deba cumplir con la solicitud si no se aportan y/o presentan todos los datos necesarios para ese momento.

Conforme con el art. 75 del Código Tributario, se debe utilizar un Aviso para comunicar las conclusiones del procedimiento de auditoría. Una vez transcurrido el lapso previsto en la misma, se cerrará dicho Requerimiento.

La comunicación de las resoluciones de decisión y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, que pueden contener anexos, pone fin al procedimiento tributario.

Contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización se podrá interponer el recurso o reclamación previsto en el artículo 155 del Código Tributario, en tanto no se comunique la Resolución de Determinación y/o de Multa.

Sólo el Procedimiento de Fiscalización está comprendido en el plazo señalado en el artículo 62-A del Código Tributario.

Para los efectos del art. 62-A, numeral 6 del Código Tributario, se debe tener en cuenta lo siguiente (a) Cuando se solicita un peritaje, el plazo se suspende desde que se hace efectiva la notificación de la solicitud hasta el momento en que la SUNAT recibe el peritaje. b) El plazo se suspende desde la fecha de presentación de la solicitud hasta el día en que se recepcione la totalidad de los datos de las correspondientes autoridades cuando la SUNAT solicite información a autoridades de otras naciones. c) Independientemente de que se produzca una situación de fuerza mayor o caso fortuito, el plazo se suspenderá cuando se dé la circunstancia señalada en el inciso c) del numeral 6 del art. 62-A del Código Tributario. Para estos objetivos se deben considerar los lineamientos del art. 1315 del Código Civil. d) El lapso se suspenderá desde el día siguiente a la fecha señalada para que el contribuyente atienda el requerimiento hasta la fecha en que proporcione toda la información necesaria si el contribuyente no presenta los datos requeridos iniciando del segundo requerimiento informado por la SUNAT. e) En caso de que el contribuyente solicite una prórroga, el plazo se postergará por el tiempo que duren las prórrogas que sean otorgadas explícita o automáticamente por la SUNAT. f) Tratándose de procesos judiciales i) Iniciados con anterioridad al inicio del cómputo del plazo señalado en el artículo 62-A del Código Tributario, el referido plazo se suspenderá desde la fecha en que la Entidad Fiscalizada entregó toda la información solicitada en el Requerimiento inicial hasta la conclusión del procedimiento judicial, conforme a las leyes aplicables. ii) Que, desde el día siguiente al inicio del procedimiento judicial hasta su conclusión, si es iniciado después del comienzo del cómputo del lapso previsto en el art. 62-A del Código Tributario, el referido plazo deberá ser suspendido. iii) Que se ordene la suspensión de la fiscalización, el periodo quedará en suspenso a partir del día siguiente en que la SUNAT sea informada de la orden judicial que la requiere y hasta el día en que se levante. g) El plazo se suspende desde que entra en vigencia la notificación del requerimiento de información hasta el momento en que la SUNAT reciba toda la información solicitada cuando la información sea requerida a otras

entidades de la Administración Pública o a empresas privadas. h) De existir 2 o más causales, la anulación se sostendrá hasta que se resuelva la causal definitiva.

Un mes antes de que concluya el plazo de un (1) año o de dos (2) años, según sea el caso, a que se refiere el citado artículo, la SUNAT deberá informar al contribuyente, por escrito, todos los motivos y plazos de suspensión, así como el tiempo restante señalado en el artículo 62-A del Código Tributario. La SUNAT podrá anunciar la suspensión del plazo, sin perjuicio de las restricciones de la frase anterior a ésta: a) Cuando disponga el aplazamiento al que hace referencia el artículo 7 mediante Acta o Carta, o cuando cierre la Solicitud conforme con los lineamientos del inciso b) del artículo 8. b) Cuando el Contribuyente solicite información sobre el estado del proceso en los términos del inciso e) del artículo 92 del Código Tributario, la SUNAT deberá proporcionar las razones de la suspensión, los plazos de suspensión y el tiempo restante.

Un mes antes del vencimiento del ejercicio señalado en el número 1 de dicho artículo, la SUNAT deberá enviar una carta al Contribuyente informando la ampliación del plazo y las razones señaladas en el número 2 del citado artículo 62-A del Código Tributario. Artículo 16.- Efectos del plazo La SUNAT no está facultada para solicitar al Contribuyente más información o pruebas sobre el impuesto y el período, la Declaración Única Aduanera objeto del Procedimiento de Fiscalización, o ambos, una vez transcurrido el plazo señalado en el artículo 62-A del Código Tributario.

2.1.12. Fiscalización de la obligación tributaria—Artículo 61 del Código Tributario

La fiscalización de la (SUNAT) puede ser completa o parcial. Cuando se examina sólo

una parte de los componentes de la obligación tributaria, la fiscalización será sólo parcialmente completa.

Cuando se determine que una porción, uno o varios de los elementos de la obligación tributaria no han sido declarados apropiadamente por la persona deudora tributaria en base al estudio de los datos que provienen de las declaraciones del propio deudor o de terceros, o de los libros, registros o documentaciones que la SUNAT almacena, archiva y mantiene en sus sistemas, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo con lo establecido en el artículo 62°- B.

2.1.13. Fiscalización parcial electrónica – Artículo 62° - B del Código Tributario

Al realizar una auditoría parcial electrónica se siguen las siguientes reglas:

- a) La SUNAT notificará al deudor tributario el inicio del procedimiento de fiscalización junto con una liquidación preliminar del impuesto a regularizar y los intereses aplicables con el detalle del o los reparos que generan la omisión y los datos analizados que sustentan la determinación propuesta, de acuerdo con la forma señalada en el inciso b) del artículo 104°.
- b) El deudor tributario deberá subsanar los reparos notificados contenidos en la determinación preliminar efectuada por la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de notificación del inicio de la fiscalización parcial electrónica, o deberá sustentar sus correcciones a ésta, y de ser el caso, deberá adjuntar los documentos en forma y circunstancias que establezca la SUNAT por medio de la resolución de superintendencia a que hace referencia el art. 112°-A.

- c) La resolución de determinación con la que finaliza el procedimiento de fiscalización y, de ser el caso, la resolución de multa deberá ser comunicada por la SUNAT de acuerdo con la forma señalada en el inciso b) del artículo 104° dentro de los veinte (20) días hábiles que siguen a la fecha en que vence el periodo señalado en el párrafo previo. La mencionada resolución de determinación deberá incluir la evaluación de las razones del deudor tributario, cuando corresponda. La resolución determinativa con la que concluye el procedimiento de fiscalización y, de ser el caso, la resolución de multa deberá ser comunicada por la SUNAT de acuerdo con la forma señalada en el inciso b) del artículo 104° en caso de que el deudor tributario no realice la corrección necesaria o no sustente sus observaciones dentro del plazo señalado.
- d) El proceso de FPE que se lleve a cabo conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberá concluirse en un plazo de treinta (30) días hábiles, considerando el inicio en el día en que se haga efectiva la notificación de comienzo del procedimiento. La modalidad de fiscalización parcial electrónica no debe estar sujeta a las restricciones del artículo 62°-A”.

2.1.14. Resolución de Superintendencia N° 303-2016/Sunat

Mediante la referida resolución se establecen las disposiciones que permiten a los contribuyentes que se encuentren incurso en un proceso de FPE referido a tributos internos, presentar las observaciones a la liquidación previa, la correspondiente sustentación de dichas observaciones, y de ser el caso adjuntar los documentos que tome en consideración por medio de SUNAT Operaciones en Línea (SOL).

2.1.15. Formas de Notificación – inciso b) del artículo 104 del Código Tributario

Entre otras formas de notificación, tenemos la notificación electrónica la cual se realiza

a través de sistemas de comunicación de forma electrónica, siempre que se pueda establecer la recepción por el mismo camino.

Tratándose del correo o diversos medios electrónicos admitidos por la SUNAT u otras entidades Tributarias o el pertinente Tribunal Fiscal que ayude a la transferir o colocar a disposición un mensaje de datos o informe, la correspondiente notificación será considerada como realizada el día laborable siguiente al día de haber depositado el mensaje de datos o informe.

III. MÉTODO

3.1 Tipo de Investigación

Conforme con Bartolomé (1992), indica que el estudio cualitativo manifiesta un conglomerado de estudios con particularidades semejantes, pero nunca con el mismo propósito”.

Por otro lado, de acuerdo con Denzin y Lincoln (2017), la investigación cualitativa se caracteriza básicamente por estudiar los fenómenos en su contexto natural, intentando encontrar el sentido o la interpretación de estos a partir de los significados que las personas le concedan”.

Es así, “el estudio cualitativo se fundamenta en una visión de la realidad que inicia de los correspondientes enfoques: no se presenta una sola realidad, la realidad se fundamenta en forma perceptiva, es diversa para cada individuo y se modifica con el pasar del tiempo, y de lo cual poseemos conocimiento posee sentido y significado únicamente en un momento o contexto (Burns, y Grove, 2016).

Por dicha razón, conforme con los propósitos tomados en consideración que el tipo de investigación es básica porque busca generar conocimiento, investigar y analizar las implicancias del procedimiento tributario de FPE, y la metodología a emplear es la cualitativa con diseño exploratorio mediante la revisión bibliográfica/documental porque estudia e indaga dispositivos legales nacionales respecto a un tema nuevo en materia tributaria, se recurre al derecho comparado, luego se analizan estos dispositivos y finalmente contrastan con la jurisprudencia constitucional respecto a la supremacía del respeto de los derechos de defensa,

petición y debido proceso de los contribuyentes sobre otras disposiciones legales.

La trascendencia de esta investigación radica en permitir concientizar a los funcionarios del departamento de auditoría de la Administración Tributaria, los usuarios que contribuyen y los profesionales que representan a los contribuyentes, sobre la importancia de respetar el Estado de Derecho en el que vivimos, y que todos estamos sujetos a ley, el Estado y el ciudadano. No por ser la Administración Tributaria se puede aceptar un ejercicio de la facultad de fiscalización sin control, ni por ser contribuyente se puede tolerar que los niveles de elusión y evasión tributario crezcan sin ningún tipo de control y sanción.

En ese sentido, este trabajo de investigación reconoce y resalta la importancia del proceso tributario de fiscalización parcial electrónica, la cual es innegable en términos de rapidez, reducción de costos y lucha contra la elusión y evasión tributaria, sin embargo, este procedimiento debe realizarse respetando los derechos constitucionales de los contribuyentes.

3.2 Población y Muestra

La población que se ha seleccionado está representada por los especialistas tributarios que tienen experiencia en dicha materia en el sector privado, así como funcionarios públicos que han laborado en la Sunat y las áreas tributarias de las Municipalidades.

La muestra ha sido seleccionada a de forma específica, eligiendo 50 personas que en los últimos 05 años han estado presentes en fiscalizaciones presenciales y conocen de la forma de notificación electrónica, y la jurisprudencia constitucional (Tribunal Constitucional) que reconoce el derecho a la defensa, petición y debido proceso de las personas como derechos

supra, así como las Administraciones Tributarias de Sudamérica que aplican la fiscalización electrónica como mecanismo de control y cumplimiento tributario (Derecho internacional comparado).

Al ser una investigación de enfoque cualitativo y diseño exploratorio mediante la revisión bibliográfica/documental la muestra es selectiva y se han seleccionado las normas tributarias que regulan el procedimiento tributario de fiscalización electrónica de las Administraciones Tributarias de Argentina y México, por ser las más avanzadas en este tipo de procedimientos en la región; la jurisprudencia fiscal de los procedimientos tributarios de fiscalización presencial y forma de notificación electrónica en el país; así como la jurisprudencia constitucional respecto a los derechos a la defensa, petición y debido proceso.

3.3 Operacionalización de variables

La operacionalización de variables es el proceso de llevar una variable del nivel abstracto a un plano concreto y su importancia radica en la posibilidad de que un investigador tenga la seguridad de no perderse o cometer errores que son usuales en un proceso de estudio, cuando no manifiesta vinculación entre la variable y la forma en que se decidió realizar la medición, dejando de esa forma la validez (nivel en que la medida empírica simboliza la medición conceptual).

Por dicha razón, el estudio detalla la operacionalización de sus variables en el siguiente cuadro, identificando sus variables, definición operacional, dimensión, indicadores y los instrumentos de recogida de información.

Figura 1

Operacionalización de variables

OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES						
TEMA: IMPLICANCIAS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE FISCALIZACIÓN PARCIAL ELECTRÓNICA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA, PETICION Y DEBIDO PROCESO DE LOS CONTRIBUYENTES						
VARIABLE	DEFINICIÓN OPERACIONAL	DIMENSION	SUBDIMENSION	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS	ITEM
Implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica.	Las consecuencias que este tipo de fiscalización puede traer consigo para los contribuyentes durante este procedimiento tributario.	Procedimiento tributario de fiscalización	Fiscalización parcial electrónica	Resoluciones del Tribunal Fiscal respecto al procedimiento tributario de fiscalización y la notificación electrónica.	Guía de análisis documental	1
			Notificación electrónica	Normas tributarias de la fiscalización electrónica en Argentina y México.	Guía de entrevista	2
Derecho de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes.	Derechos constitucionales que tenemos las personas naturales y jurídicas.	Derechos constitucionales	Derecho a la defensa Derecho de petición Derecho al debido proceso	Resoluciones del Tribunal Constitucional respecto a la supremacía de los derechos	Guía de análisis documental y guía de entrevista	3

3.4 Instrumentos

Los instrumentos cualitativos son los que se emplean en los estudios cualitativos. Estos instrumentos son muy dinámicos como flexibles, adaptándose con sencillez a los variados contextos y son muy útiles para indagar problemáticas poco analizadas o de complejo acceso; por ser temas muy complejos o personales.

Según Arístides (2012), los instrumentos para medir variables cualitativas son: observación no estructurada o participante, entrevista a profundidad, revisión documental, grupos focales y técnicas proyectivas.

Es así como, teniendo en consideración que la presente investigación es de tipo básica con metodología cualitativa y diseño exploratorio – documental, los instrumentos idóneos a emplear son la **entrevista a profundidad** de especialistas en materia tributaria y la **revisión documental** de las normas tributarias relacionadas al procedimiento tributario de fiscalización

parcial electrónica en otros países.

3.5 Procedimientos

El proceso de estudio es detallar, de forma minuciosa, el procedimiento que se efectúa en la fase de recogida de información. En esta fase se le denomina como “trabajo de campo”; debido a que menciona al estudio directo de los eventos.

Este estudio, al ser cualitativo, se efectuará haciendo uso de dos técnicas: a) entrevistas a profundidad y b) revisión documental.

La entrevista a profundidad se realizará individualmente a cada especialista en temas tributarios. Cada cual tomará un lapso de 20 minutos, donde se involucrará una apropiada visita a los especialistas.

A fin de garantizar la imparcialidad de la investigación los entrevistados a seleccionar serán especialistas de la Administración Tributaria (SUNAT) y especialistas tributarios del sector privado.

En cuanto a la revisión documental, se realizarán las guías de revisión documental en las que se revisarán seleccionadamente las normas tributarias en relación con la fiscalización electrónica en Argentina y México, por ser los países más avanzados en dicho tema, a fin de comparar, estudiar, analizar y concluir si la regulación del procedimiento tributario de FPE en el Perú es el óptimo.

Aunado a ello, también se revisará las jurisprudencias constitucionales y fiscales de nuestro país en temas específicamente referidos a los derechos constitucionales de defensa,

petición y debido proceso con el objeto de estudiar, analizar y concluir si la regulación del procedimiento tributario de FPE en el Perú implicaría en su desarrollo y/o aplicación la vulneración de dichos derechos supra.

Finalmente, la forma de validación de los instrumentos se hará mediante los formatos de validación que serán entregados a expertos en comunicación y metodología, así como en temas tributarios con el propósito de que determinen la suficiencia, objetividad, además de la claridad, igualmente actualidad, coherencia, organización, intencionalidad, consistencia, metodología y pertinencia de los instrumentos.

3.6 Análisis de datos

En este trabajo de investigación cualitativo de diseño exploratorio – documental se utilizará 03 técnicas de análisis:

- Análisis hermenéutico, esta metodología servirá para conseguir conceptos a nivel normativo que permitan detallar las carencias de la regulación del proceso tributario de FPE, el mismo que de aplicarse tal cual está establecido podría implicar la vulneración de los derechos constitucionales de defensa, petición y debido proceso.
- Análisis sistemático, se utilizará también este método debido a que se efectuará el análisis de entrevistas de diversos expertos de la materia de estudio, efectuando la interpretación de la información conseguida de estas entrevistas empleando los instrumentos pertinentes (guía de entrevista).
- Análisis exegético, se utilizará este método porque será posible dar

interpretación a las normas tributarias, jurisprudencias fiscales y constitucionales en torno a las implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica.

IV. RESULTADOS

4.1. Presentación de los Resultados

El estudio obtuvo resultados con una muestra de población seleccionada a través del uso de encuestas y cuestionarios realizados a 50 personas, que están conformado por funcionarios de la Administración Tributaria (SUNAT), asesores tributarios externos que tienen años en el campo laboral, así como expertos en el tema de investigación.

Todos los encuestados, aunque prefirieron el anonimato, brindaron sus conocimientos para ayudar a avanzar en esta investigación. La información proporcionada por las personas anteriores se ha compilado en forma de tablas y gráficos para ayudar a comprender y organizar mejor los datos.

El análisis realizado en este trabajo de investigación gracias al uso de diversas técnicas de investigación que ayudaron para la recolección y organización de los datos obtenidos mediante las encuestas y entrevistas que se efectuaron a los especialistas en materia tributaria; ha revelado los límites y controversias existentes en el procedimiento tributario de FPE.

Pregunta 01: ¿Considera usted que podría vulnerarse el derecho a la defensa si el contribuyente no toma conocimiento de la notificación electrónica que inicia un procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica?

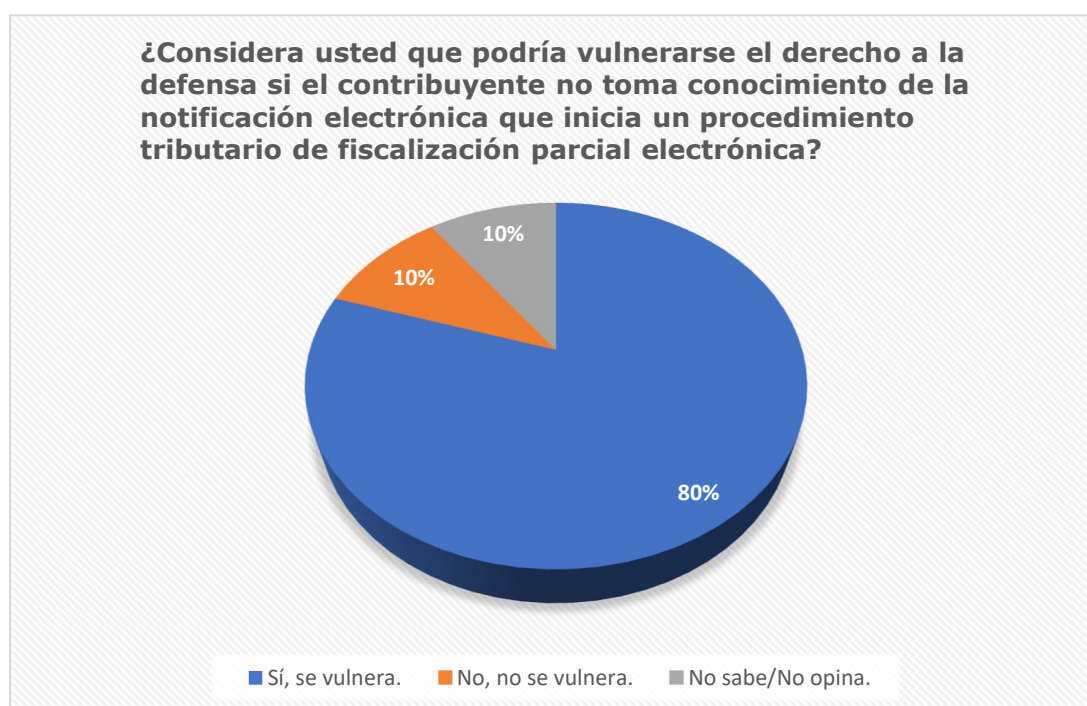
Tabla 1

Cantidad de encuestados sobre vulneración al derecho a la defensa

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, se vulnera.	40	80%
No, no se vulnera.	5	10%
No sabe/No opina.	5	10%
Total	50	100%

Figura 2

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 1



Interpretación

Con respecto a la pregunta si consideraba que podría vulnerarse el derecho a la defensa si el usuario que contribuye no toma conocimiento de la comunicación electrónica que inicia un procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica, un 80 % indicó que sí se vulnera mientras que un 10% mostró una posición contraria. Y otro 10% no sabe u opina sobre el tema. Los argumentos de la mayoría de los entrevistados se basan en que un contribuyente que no tiene conocimiento de una notificación no tendrá la oportunidad de realizar su descargo al contenido.

Indican que muy independientemente de si lo que se pretende imputar al contribuyente como un incumplimiento tributario sea verdad o no, el contribuyente ni si quiera tendrá la posibilidad de rectificar voluntariamente alguna omisión tributaria o, en su defecto, demostrar lo contrario, que no hay ninguna razón para aceptar las observaciones y/o acotaciones por parte de la entidad que administra los tributos.

Asimismo, precisan que la legislación tributaria vigente permite que el usuario que contribuye pueda ampararse a un régimen de gradualidad si es que analiza las observaciones de SUNAT y llega a la conclusión de que, en efecto, hay tributos dejados de pagar u acciones que impliquen una infracción tributaria, y de esta forma reconocer la falta tributaria, subsanar y pagar la multa rebajada.

Sin embargo, nada de esto puede llevarse a cabo si el contribuyente no toma conocimiento de la notificación que da inicio al procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

Pregunta 02: ¿Cree usted que la Administración Tributaria, dentro de sus atribuciones, debe indicar que cualquier solicitud de prórroga presentada por el contribuyente será considerada como no presentada, sin afectar el derecho de petición?

Tabla 2

Cantidad de encuestados sobre denegatoria automática de prórroga

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, debe indicar ello.	10	20%
No, no debe indicar ello.	38	76%
No sabe/No opina.	2	4%
Total	50	100%

Figura 3

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 2



Interpretación

En relación con la pregunta si cree que la Administración Tributaria, dentro de sus atribuciones, debe indicar que cualquier solicitud de prórroga presentada por el contribuyente será considerada como no presentada, sin afectar el derecho de petición, un 76% indicó que no debe indicar esa restricción mientras que un 20% mostró una posición contraria. Y otro 4% no sabe u opina sobre el tema. Alguna de las razones de los entrevistados fueron que la Administración Tributaria cae en un exceso al reglamentar que cualquier solicitud de prórroga presentada será considerada como no presentada.

Señalan que toda persona, ya sea natural o jurídica, tiene derecho a presentar cualquier tipo de solicitud a las administraciones públicas. No está en discusión si la administración pública está en la obligación de aceptar o no la petición. Ello dependerá del análisis del contexto y de las razones que se puedan expresar en la solicitud. Todo ello es decidido por la autoridad en un marco de respeto de derecho de petición, y el de razonabilidad.

Sin embargo, la reglamentación del procedimiento de FPE ignora el derecho constitucional de toda persona natural o jurídica de presentar una solicitud de prórroga y ni siquiera leerán el contenido de dicha petición puesto que, como dice la norma, este tipo de solicitud será considerada como no presentada.

Pregunta 03: ¿Considera necesario que el contribuyente tome conocimiento del resultado de la evaluación de su descargo dentro del procedimiento tributario de FPE, antes que se emita la resolución de determinación que pone fin a dicho procedimiento?

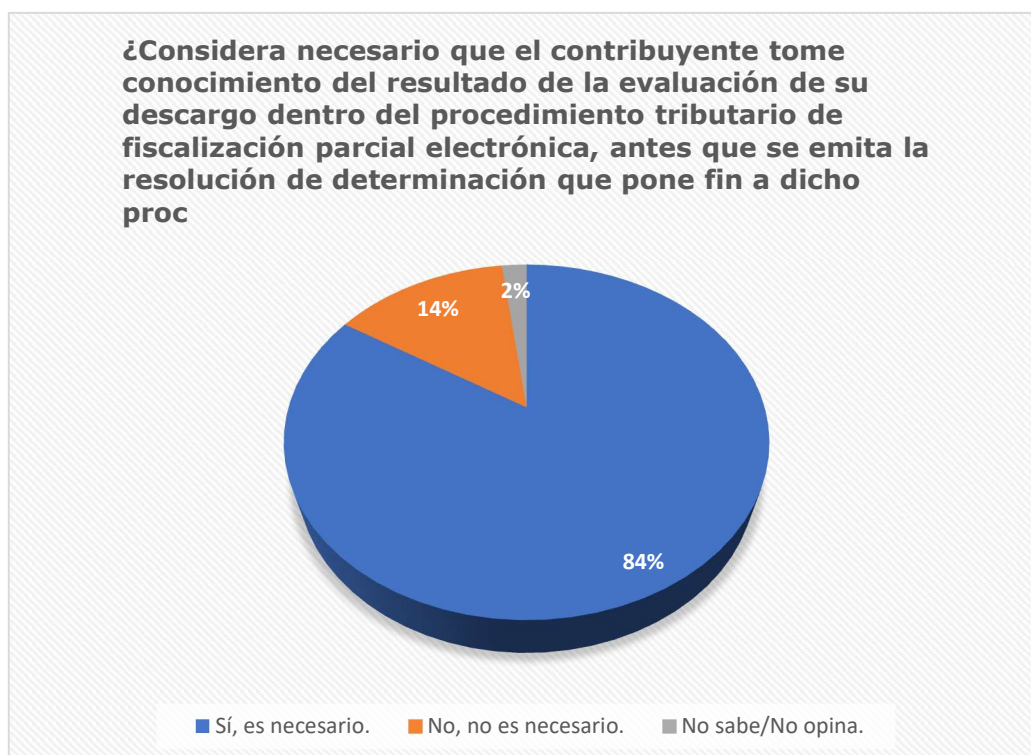
Tabla 3

Cantidad de encuestados sobre conocer los resultados de fiscalización

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, es necesario.	42	84%
No, no es necesario.	7	14%
No sabe/No opina.	1	2%
Total	50	100%

Figura 4

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 3



Interpretación

Con respecto a la pregunta si consideraba necesario que el contribuyente tome conocimiento del resultado de la evaluación de su descargo dentro del proceso tributario de FPE, antes que se emita la resolución de determinación que pone fin a dicho procedimiento, un 84 % indicó que sí es necesario mientras que un 14% mostró una posición contraria. Y otro 2 % no sabe u opina sobre el tema. Los argumentos de la mayoría de los entrevistados son que si comparamos esta fiscalización parcial electrónica, que es nueva, con la fiscalización parcial (presencial) y la definitiva, nos vamos a percatar que hay menos posibilidad de que el contribuyente pueda explicar con claridad su posición.

Refieren los entrevistados que, a pesar de que la fiscalización parcial electrónica prevé un periodo pertinente de 10 días laborales para que el contribuyente pueda responder alguna acotación hecha por SUNAT, posteriormente a ello, el contribuyente no tiene forma de saber si su respuesta escrita enviada por medios electrónicos fue suficiente o si, a opinión del agente fiscalizador, faltó información que pueda desvirtuar la observación hecha.

Pregunta 04: ¿Es importante, a su criterio, considerar el derecho comparado para esta investigación?

Tabla 4

Cantidad de encuestados sobre la importancia del derecho comparado

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, es importante.	46	92%
No, no es importante.	4	8%
No sabe/No opina.	0	0%
Total	50	100%

Figura 5

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 4



Interpretación

Con respecto a la pregunta si es importante, a criterio de los entrevistados, considerar el derecho comparado para esta investigación, un 92 % indicó que sí es importante mientras que un 10% mostró una posición contraria. Y otro 10% no sabe u opina sobre el tema.

Las razones señaladas por los entrevistados para considerar importante recurrir al derecho comparado que no solamente nos apoya a efectuar la comprensión apropiada del derecho como una generación cultural, sino que igualmente brinda un fundamento a nivel del intelecto para interpretar y analizar las normativas de los diferentes sistemas a nivel jurídico, lo cual en última instancia nos beneficia en comprender y efectuar la interpretación del sistema legal.

Asimismo, refieren que, en materia tributaria, los países en América que cuentan con más experiencia en este tipo de fiscalizaciones electrónicas son Argentina y México, por lo que es recomendable comparar la legislación tributaria del Perú respecto a las fiscalizaciones con las de dichos países.

También, indican que representantes de SUNAT han viajado y viajan a Argentina para recabar toda la experiencia de dicho país en materia tributaria.

Pregunta 05: ¿La notificación electrónica garantiza en todos los casos que el contribuyente tomará conocimiento del contenido del acto administrativo en el plazo adecuado?

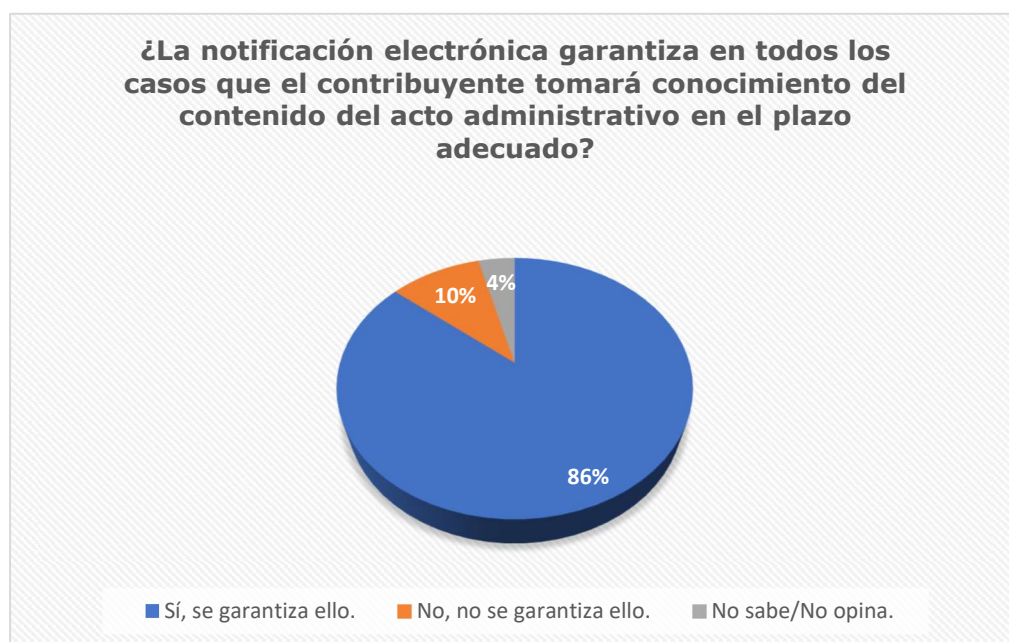
Tabla 5

Cantidad de encuestados sobre la garantía de la notificación electrónica

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, se garantiza ello.	43	86%
No, no se garantiza ello.	5	10%
No sabe/No opina.	2	4%
Total	50	100%

Figura 6

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 5



Interpretación

Con respecto a la pregunta si la notificación electrónica garantiza en todos los casos que el contribuyente tomará conocimiento del contenido del acto administrativo en el plazo adecuado, un 86 % indicó que no se garantiza ello mientras que un 10% mostró una posición contraria. Y otro 4 % no sabe u opina sobre el tema.

Los entrevistados opinan que los contribuyentes responderán en un plazo adecuado respecto al contenido del acto administrativo (procedimiento tributario de FPE) en la medida que tengan el hábito de revisar su buzón de la Clave Sol.

Asimismo, refieren que de acuerdo con los estudios del INEI EL 80 % de empresas en el Perú, son micro, pequeñas empresas, personas naturales con negocio, las mismas que contratan a un estudio contable para registrar sus compras y ventas y efectuar sus declaraciones de impuestos, mas no contratan a un profesional contable permanente para realizar, entre otras actividades, la revisión diaria del buzón de la Clave Sol, lo cual originaría un desconocimiento del algún inicio de fiscalización por parte de SUNAT, y a su vez, un incumplimiento en dar una respuesta dentro del plazo.

Pregunta 06: La sentencia N°159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional afirma que la Administración Tributaria debe tener la certeza absoluta de que el contribuyente está tomando conocimiento de la existencia de dicho procedimiento. ¿Usted está de acuerdo? Justificar su posición.

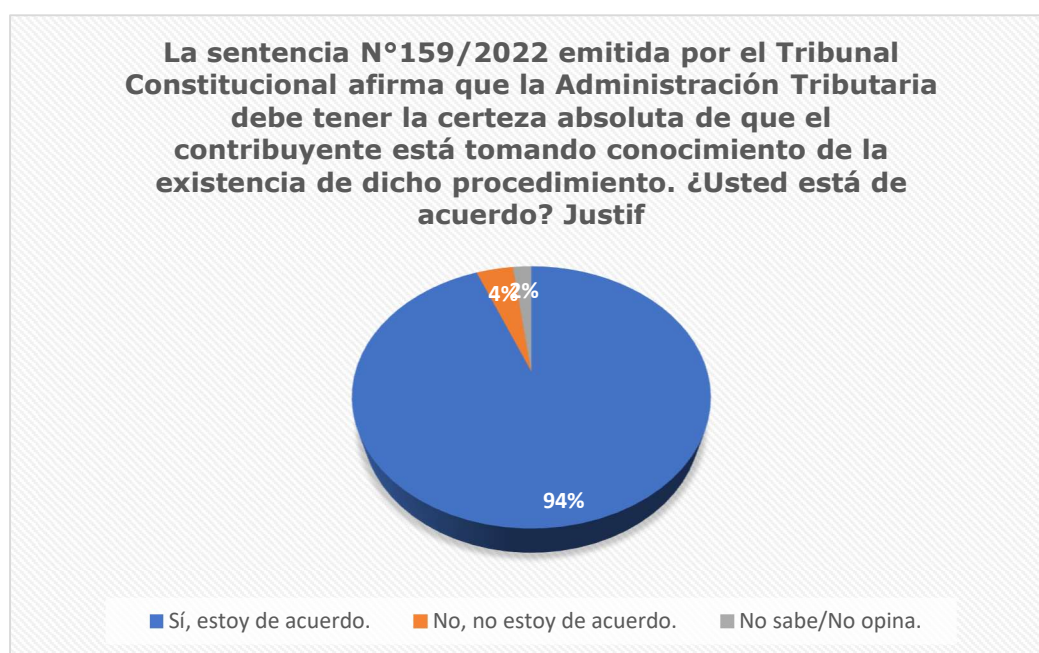
Tabla 6

Cantidad de encuestados sobre la sentencia N°159/2022-TC

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, estoy de acuerdo.	47	94%
No, no estoy de acuerdo.	2	4%
No sabe/No opina.	1	2%
Total	50	100%

Figura 7

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 6



Interpretación

Con respecto a la pregunta si está de acuerdo con la sentencia N°159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional que afirma que la Administración Tributaria debe tener la certeza absoluta de que el contribuyente está tomando conocimiento de la existencia de dicho procedimiento, un 94 % indicó que sí está de acuerdo mientras que un 4% mostró una posición contraria. Y otro 2 % no sabe u opina sobre el tema.

El argumento de los entrevistados que están de acuerdo fue que el T.C. es el más alto interprete de la pertinente Constitución, leyes y normas en nuestro país, y si ha dictado esa sentencia respecto a que SUNAT debe tener la certeza absoluta de que el contribuyente ha tomado conocimiento de dicho procedimiento es porque ha analizado las normas que regulan el procedimiento de fiscalización electrónica y ha encontrado que se condice con algunos derechos fundamentales.

Asimismo, indican que, por jerarquía de normas, los derechos fundamentales consagrados en nuestra constitución están por encima de las leyes, normas y reglamentos que puedan establecer las entidades públicas.

Pregunta 07: ¿El hecho de que el procedimiento de fiscalización tributaria sea uno que se inicia de oficio, y no de parte, influye en la necesidad de garantizar que la notificación sea garantizada en todos los casos?

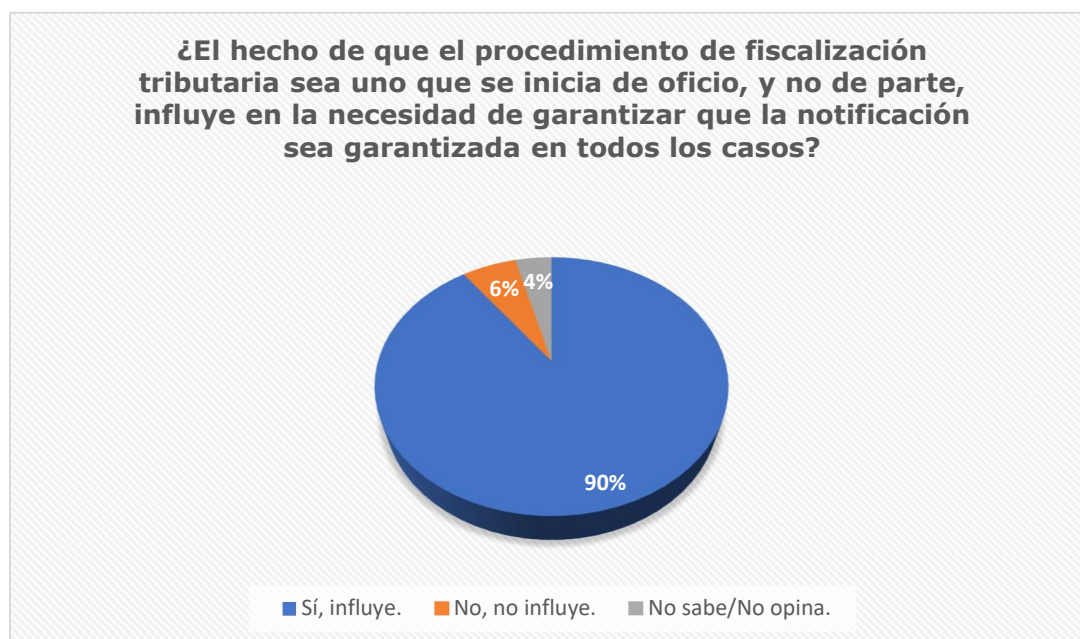
Tabla 7

Cantidad de encuestados sobre la necesidad de confirmar la notificación

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, influye.	45	90%
No, no influye.	3	6%
No sabe/No opina.	2	4%
Total	50	100%

Figura 8

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 7



Interpretación

Con respecto a la pregunta si el hecho de que el procedimiento de fiscalización de tributos sea uno que se comienza de oficio, y no de parte, influye en la necesidad de garantizar que la notificación sea garantizada en todos los casos, un 90 % indicó que sí influye mientras que un 6% mostró una posición contraria. Y otro 4% no sabe u opina sobre el tema.

Los entrevistados opinan que la SUNAT durante el plazo de prescripción tiene todas las facultades para iniciar en cualquier momento un procedimiento de FPE. Ello implica que en un periodo de 4 o 6 años (dependiendo de la presentación o no de la declaración jurada) la SUNAT puede notificar algún documento de fiscalización.

Refieren también que cuando el contribuyente inicia un procedimiento administrativo de parte (recurso de exigencia, apelación, proceso de devolución además de inscripción previa, entre otros), este tiene conocimiento de que en algún momento la SUNAT le va a responder y como consecuencia, tiene que estar atento a su buzón de la Clave Sol a fin de enterarse de la posición de la Administración Tributaria (ya se poniendo fin al procedimiento, algún requerimiento adicional o solicitud de admisibilidad, entre otros). Esa diferencia entre iniciar un procedimiento administrativo tributario de parte y oficio puede generar que el contribuyente no llegue a tener conocimiento que se le ha abierto una fiscalización parcial electrónica.

Pregunta 08: En México, al iniciar el proceso de fiscalización de forma electrónica se produce al momento de que el buzón tributario remite un mensaje al correo electrónico de la persona que contribuye para indicarle que posee una notificación, dándole 03 días para abrir el documento, de lo contrario se da por notificado al partir del cuarto día. ¿debería Perú tomarlo como una referencia? Justificar su posición.

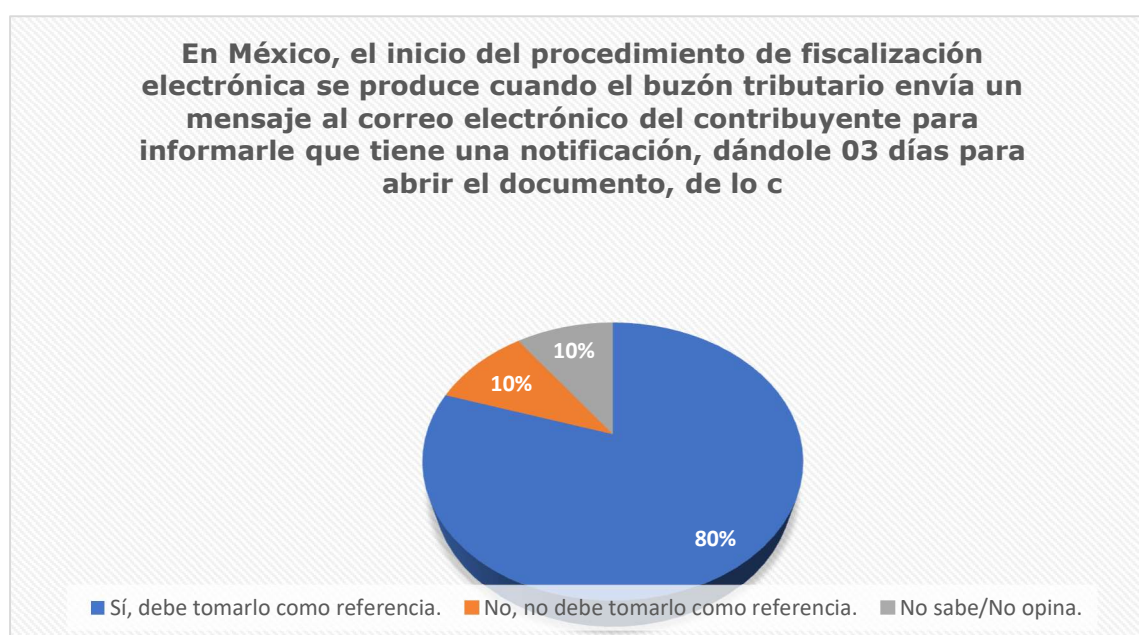
Tabla 8

Cantidad de encuestados sobre tomar como referencia la regulación de México

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, debe tomarlo como referencia.	40	80%
No, no debe tomarlo como referencia.	5	10%
No sabe/No opina.	5	10%
Total	50	100%

Figura 9

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 8



Interpretación

Con respecto a la pregunta si consideraba que el Perú debería tomar como referencia la legislación tributaria de México en la que el comienzo del procedimiento de fiscalización electrónica se produce al momento en el que el buzón tributario remite un mensaje al e-mail de la persona que contribuye con el propósito de indicarle que posee una pertinente notificación, dándole 03 días para abrir el documento, de lo contrario se da por notificado al partir del cuarto día, un 80 % indicó que sí debe tenerlo en cuenta mientras que un 10% mostró una posición contraria. Y otro 10% no sabe u opina sobre el tema.

El argumento de los entrevistados que están a favor de que la Administración Tributaria de Perú tomen en cuenta el procedimiento de notificación de una fiscalización electrónica que se aplica en México es la oportunidad que se le da al contribuyente. En la regulación peruana la notificación del inicio de dicha fiscalización es a partir del día hábil siguiente al depósito en el buzón de la Clave Sol, mientras que, en México, la comunicación del comienzo de la fiscalización inicia cuando el contribuyente abre el documento dentro de los 03 días posteriores a su depósito. De no producirse este acto, se le envía un aviso al contribuyente indicándole que tiene que revisar su buzón tributario, de lo contrario, la notificación surte efecto el 4to día de haberse producido el depósito del documento.

Pregunta 09: En Argentina, el inicio del procedimiento de fiscalización electrónica se produce con la comunicación al domicilio fiscal del contribuyente, avisándole que debe responder el requerimiento electrónico mediante la web institucional de la AFIP. ¿debería Perú tomarlo como una referencia? Justificar su posición.

Tabla 9

Cantidad de encuestados sobre tomar como referencia la regulación de Argentina

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, debe tomarlo como referencia.	42	84%
No, no debe tomarlo como referencia.	6	12%
No sabe/No opina.	2	4%
Total	50	100%

Figura 10

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 9



Interpretación

Con respecto a la pregunta si consideraba que el Perú debería tomar como referencia la legislación tributaria de Argentina, en la que el inicio del procedimiento de fiscalización electrónica se produce con la notificación al domicilio fiscal del contribuyente, avisándole que debe responder el requerimiento electrónico mediante la web institucional de la AFIP, un 84 % indicó que sí debe tenerlo en cuenta mientras que un 10% mostró una posición contraria. Y otro 10% no sabe u opina sobre el tema.

Los entrevistados opinan que están a favor de que la Administración Tributaria de Perú tomen en cuenta el procedimiento de notificación de una fiscalización electrónica que se aplica en Argentina porque hay una mayor seguridad de que el contribuyente va a tener conocimiento de que le han notificado un documento en el buzón de la Clave Sol. En la regulación peruana la notificación del inicio de dicha fiscalización es a partir del día hábil siguiente al depósito en el buzón de la Clave Sol, mientras que, en Argentina, la notificación del inicio de la fiscalización inicia cuando le notifican al domicilio fiscal del contribuyente que debe responder un requerimiento electrónica vía web institucional del AFIP.

Refieren que la notificación al domicilio fiscal del contribuyente como ocurre en Argentina da la seguridad de entrega y conocimiento del requerimiento electrónico dentro de un procedimiento de fiscalización electrónica, independientemente de la persona que lo reciba dentro de dicho domicilio.

Pregunta 10: En Argentina, el incumplimiento del requerimiento electrónico conlleva a la imposición de multas, cambio de categoría respecto al perfil de riesgo del contribuyente y consideración del incumplimiento como una inconsistencia. ¿debería Perú tomarlo como una referencia? Justificar su posición.

Tabla 10

Cantidad de encuestados sobre no cumplir con un requerimiento electrónico en Argentina

	Muestra	Muestra porcentual
Sí, debe tomarlo como referencia.	45	90%
No, no debe tomarlo como referencia.	3	6%
No sabe/No opina.	2	4%
Total	50	100%

Figura 11

Muestra gráfica porcentual del resultado de la Tabla 10



Interpretación

Con respecto a la pregunta si consideraba que el Perú debería tomar como referencia la legislación tributaria de Argentina, en la que el incumplimiento del requerimiento electrónico conlleva a la imposición de multas, cambio de categoría respecto al perfil de riesgo del contribuyente y consideración del incumplimiento como una inconsistencia, un 90 % indicó que sí debe tenerlo en cuenta mientras que un 6 % mostró una posición contraria. Y otro 4% no sabe u opina sobre el tema.

El argumento de los entrevistados que están a favor de que la Administración Tributaria de Perú tome en cuenta las consecuencias del procedimiento tributario de fiscalización que se aplica en Argentina es que se sancione por el hecho de no responder al requerimiento electrónico pero que no se dé por entendido que el contenido, la observación o lo acotación realizada por la Administración Tributaria es cierto, verdadero o aceptado tácitamente por el contribuyente por el hecho de no haber respondido.

Refieren que para ello la Administración Tributaria debe cerciorarse de que el contribuyente ha tomado conocimiento del requerimiento de fiscalización electrónica.

V. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Como se puede visualizar en los gráficos que representan la encuesta realizada, en relación con los derechos constitucionales que se ven afectados producto de la regulación del proceso tributario de fiscalización correspondientemente parcial electrónica, nos damos cuenta de que la mayoría de los especialistas tributarios concuerdan que el derecho a la defensa, al debido proceso y de petición colisionan con la forma en la que está establecido el procedimiento de fiscalización a cargo de SUNAT.

No se niega la relevancia que tiene un procedimiento de fiscalización parcial tributaria para los fines recaudatorios de la Administración Tributaria, sin embargo, estos no pueden ejecutarse sin tomar en cuenta que hay derechos que se están viendo comprometidos al no cerciorarse que el contribuyente tenga conocimiento de la notificación del requerimiento electrónico y su liquidación preliminar al buzón de la Clave Sol, o al no permitirle saber cuáles son las conclusiones de la revisión de los documentos que presenta el usuario que contribuye, o al indicar que cualquier solicitud de prórroga será considerada como no presentada sin ni siquiera leer los argumentos del contribuyente.

Por estas razones, queda probada la hipótesis y se formulan las recomendaciones a fin de optimizar la regulación del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica.

VI. CONCLUSIONES

El derecho a la defensa es un derecho fundamental que no solamente se aplica en el entorno penal además en la gestión-tributario, y si en un proceso de fiscalización tributaria la SUNAT no se cerciora que el contribuyente ha tomado conocimiento de la observación o acotación que se le está haciendo se podría crear una situación en la que ni siquiera podrá ejercer su descargo.

El derecho de petición es otro derecho que está protegido por nuestra Constitución. Toda persona natural o jurídica puede solicitar una petición a las administraciones públicas, sin que ello signifique que lo que se ha solicitado necesariamente tendrá que ser aceptado. La Administración Pública evaluará y tomará una decisión. Sin embargo, si se establece una regulación en la que la solicitud del contribuyente será considerada como no presentada, estamos vulnerando el derecho de los contribuyentes.

El derecho al debido proceso también es importante en un proceso tributario de fiscalización parcial electrónica. No olvidemos que estas fiscalizaciones tributarias inician de oficio, en cualquier momento el contribuyente puede recibir un requerimiento electrónico con una liquidación preliminar proponiendo que el probable monto por pagar. Ante ello, si bien es cierto se le da un plazo de 10 días para responder, es importante que se respete el derecho del contribuyente a que conozca el resultado del análisis de la evaluación a su descargo antes de que se emite la resolución de determinación como sucede en los procedimientos de fiscalización parcial y definitiva (de forma presencial).

VII. RECOMENDACIONES

Se recomienda que la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización parcial electrónica se realice en el domicilio fiscal del contribuyente. Una vez habiendo asegurado que el contribuyente tiene conocimiento de que se le ha abierto una fiscalización, todos los demás actos pueden ser realizados vía buzón de la Clave Sol.

Se sugiere que en la regulación del procedimiento de fiscalización parcial electrónica se permita al contribuyente conocer el resultado de la evaluación de sus descargos a fin de conocer la posición de la administración tributaria antes de la emisión de la resolución de determinación que pone a fin la fiscalización como sí sucede en la fiscalización parcial y definitiva de forma presencial.

Se plantea que la Administración Tributaria no considere como no presentada cualquier solicitud de prórroga interpuesta por el contribuyente. Corresponde leer y evaluar los argumentos del contribuyente a fin de tomar una determinación, sin que ello signifique que se le va a aprobar o no su petición, pero sí para respetar las garantías que toda persona natural o jurídica tiene de presentar solicitudes y recibir respuestas motivadas.

VIII. REFERENCIAS

- Aristides, V. (2012). *Desde la idea hasta la sustentación: 7 pasos para una tesis exitosa*. Universidad San Martín de Porres.
<https://www.administracion.usmp.edu.pe/investigacion/files/7-PASOS-PARA-UNA-TESIS-EXITOSA-Desde-la-idea-inicial-hasta-la-sustentaci%C3%B3n.pdf>
- Bahamonde, M. (6 de enero de 2017). *Aspectos a tomar en cuenta en el Procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica (PFPE)*.
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2017/01/06/aspectos-a-tomar-en-cuenta-en-el-procedimiento-de-fiscalizacion-parcial-electronica-pfpe/>
- Bartolomé, M. (1992). Investigación cualitativa en educación: ¿comprender o transformar? *Revista de Investigación Educativa de la Universidad de Barcelona*,20,7-36.
https://digitum.um.es/digitum/bitstream/10201/94922/1/01_RIE0212-4068N%C2%BA20A%C3%91O1992.pdf
- Benítez, Y. y López, B. (2018). Fiscalización electrónica y su efecto en las obligaciones formales del contribuyente. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*,4(7),1-11.
https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/horizontes_07_art17.pdf
- Briones, J. (s.f.). *Revisiones Electrónicas: Llegó la nueva era en materia de fiscalización. Ya son una realidad las revisiones electrónicas*.
https://amcpdf.org.mx/wp-content/uploads/2016/05/Revisiones_Electr%C3%B3nicas.pdf
- Burns, N. y Grove, S. (2016). Introducción a la investigación cualitativa. En E. Saunder (Ed.), *Investigación en Enfermería* (pp.67-80). Elsevier.

Constitución Política del Perú. (31 de octubre de 1993).

<https://www.congreso.gob.pe/Docs/files/documentos/constitucion1993-01.pdf>

Decreto Legislativo 501 – Ley general de la Sunat. (29 de noviembre de 1988).

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/dl501.pdf>

Decreto Supremo N° 085-2007. Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. (29 de junio de 2007).

<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/458-d-s-n-085-2007-ef/file>

Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario Peruano. (27 de marzo de 2022).

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/textoCompleto-TUO-CT.pdf>

Denzin, N. y Lincoln, Y. (2017). *The Sage Handbook of qualitative research [El manual Sage de investigación cualitativa]*. Sage Pubn.

Gautero, E. (2017). *Los derechos y garantías constitucionales del contribuyente en el paradigma de gobierno electrónico* [Tesis de postgrado, Universidad Nacional de Córdoba]. Repositorio Digital UNC.

<https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/5015>

Ley 11.683. Procedimiento Fiscal. (12 de enero de 1933).

<https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-11683-1932-18771>

Ley 24829. Ley de Creación de la Sunat. (7 de junio de 1988).

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/ley-24829.pdf>

Ley 27444. Ley de Procedimiento Administrativo General. (25 de enero de 2019).

<https://diariooficial.elperuano.pe/Normas/obtenerDocumento?idNorma=12>

Ley 29816. Ley de Fortalecimiento de la Sunat. (21 de diciembre de 2011).

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/ley-29816.pdf>

Martin, M. (18 de febrero de 2014). *El nuevo Régimen de Fiscalización Electrónica*.

<https://www.ele-ve.com.ar/El-nuevo-Regimen-de-Fiscalizacion-Electronica.html>

Resolución de Superintendencia N° 303-2016/Sunat. 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 administrados por la Sunat. (21 de noviembre de 2016).

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/303-2016.pdf>

Resolución Miscelánea Fiscal 2024. Resolución que agrupa disposiciones de carácter aplicable a impuestos en México. (29 de diciembre de 2023).

https://www.diariooficial.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5713259&fecha=29/12/2023&print=true

Sentencia del Tribunal Constitucional 06348-2008-PA/TC. (3 de julio de 2012).

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/06348-2008-AA.html>

Sentencia del Tribunal Constitucional 01674-2012-PA/TC. (22 de octubre de 2012).

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/01674-2012-AA.html>

Sentencia del Tribunal Constitucional 07279-2013-PA/TC. (9 de diciembre de 2015).

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/07279-2013-AA.pdf>

Varela, R. (s.f.). *Procedimiento De Fiscalización Parcial Electrónica*.

<https://www.mazars.pe/insights/noticias-eventos-y-publicaciones/publicaciones/alertas-de-tax/procedimiento-de-fiscalizacion-parcial-electronica>

IX. ANEXOS

Anexo A: Guía de entrevista

TÍTULO:

Implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica frente al derecho de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes.

INDICACIONES: *El presente instrumento pretende recopilar su opinión respecto a las implicancias del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica frente a determinados derechos constitucionales. Para lo cual, se pide responder las siguientes preguntas con neutralidad y precisión, sin ser necesario el uso de citas textuales.*

Entrevistado:

Cargo:

Institución:

OBJETIVO GENERAL

Determinar si se podrían vulnerar los derechos constitucionales de defensa, petición y debido proceso de los contribuyentes durante el procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica.

Preguntas:

1. ¿Considera usted que podría vulnerarse el derecho a la defensa si el contribuyente no toma conocimiento de la notificación electrónica que inicia un procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica?

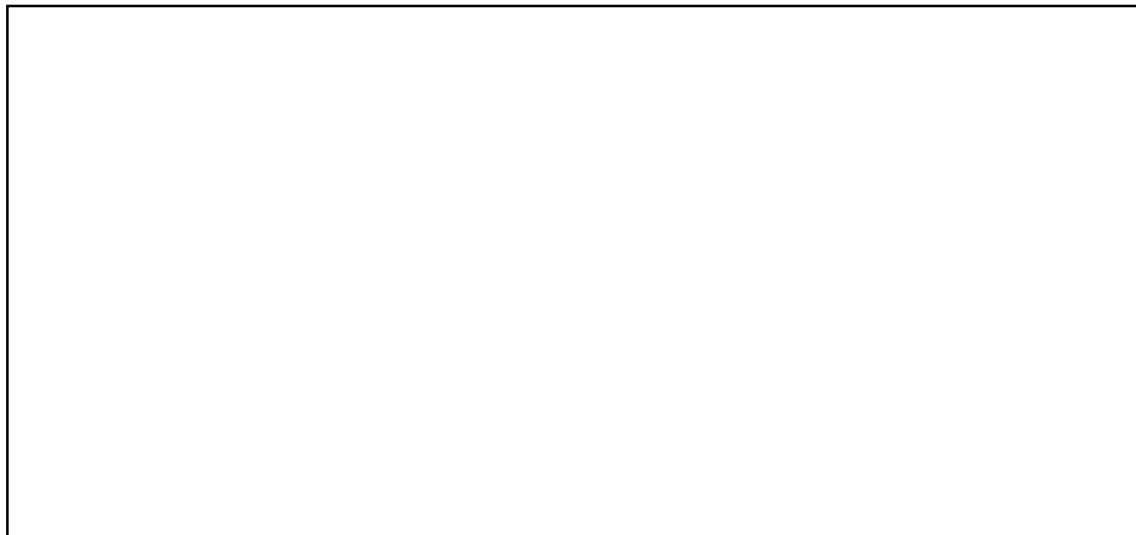
2. ¿Cree usted que la Administración Tributaria, dentro de sus atribuciones, debe indicar que cualquier solicitud de prórroga presentada por el contribuyente será considerada como no presentada, sin afectar el derecho de petición?



3. ¿Considera necesario que el contribuyente tome conocimiento del resultado de la evaluación de su descargo dentro del procedimiento tributario de fiscalización parcial electrónica, antes que se emita la resolución de determinación que pone fin a dicho procedimiento?



4. ¿Es importante, a su criterio, considerar el derecho comparado para esta investigación?



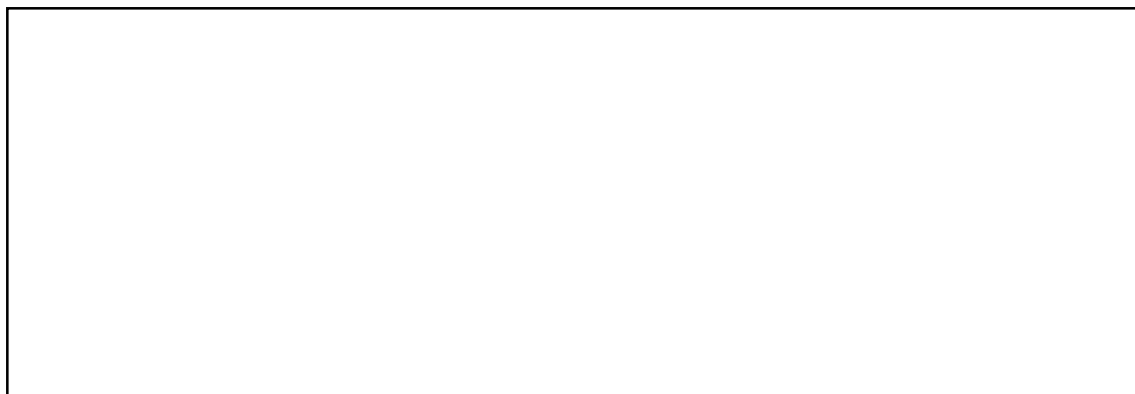
5. ¿La notificación electrónica garantiza en todos los casos que el contribuyente tomará conocimiento del contenido del acto administrativo en el plazo adecuado?



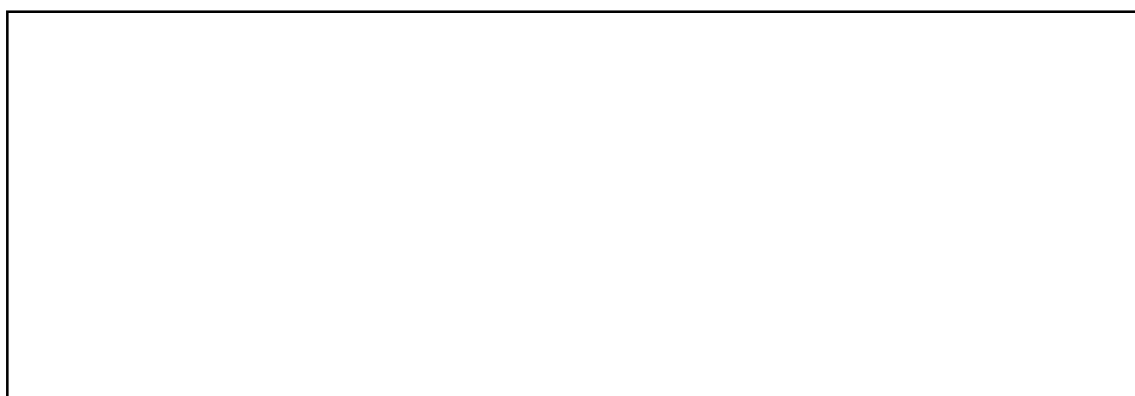
6. La sentencia N°159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional afirma que la Administración Tributaria debe tener la certeza absoluta de que el contribuyente está tomando conocimiento de la existencia de dicho procedimiento. ¿Usted está de acuerdo? Justificar su posición.

7. ¿El hecho de que el procedimiento de fiscalización tributaria sea uno que se inicia de oficio, y no de parte, influye en la necesidad de garantizar que la notificación sea garantizada en todos los casos?

8. En México, el inicio del procedimiento de fiscalización electrónica se produce cuando el buzón tributario envía un mensaje al correo electrónico del contribuyente para informarle que tiene una notificación, dándole 03 días para abrir el documento, de lo contrario se da por notificado al partir del cuarto día. ¿debería Perú tomarlo como una referencia? Justificar su posición.



9. En Argentina, el inicio del procedimiento de fiscalización electrónica se produce con la notificación al domicilio fiscal del contribuyente, avisándole que debe responder el requerimiento electrónico mediante la web institucional de la AFIP. ¿debería Perú tomarlo como una referencia? Justificar su posición.



10. En Argentina, el incumplimiento del requerimiento electrónico conlleva a la imposición de multas, cambio de categoría respecto al perfil de riesgo del contribuyente y consideración del incumplimiento como una inconsistencia. ¿debería Perú tomarlo como una referencia? Justificar su posición



Anexo B: Validación y confiabilidad de los instrumentos

I. Datos generales

- 1.1 Apellidos y Nombres:
- 1.2 Cargo e institución donde labora:.....
- 1.3 Nombre del instrumento motivo de evaluación.....
- 1.4 Autor de Instrumentos:.....

II. Aspectos de validación

Figura 12

Criterios e indicadores de validación de los instrumentos

CRITERIOS	INDICADORES	INACEPTABLE					MINIMAMENTE ACEPTABLE			ACEPTABLE				
		40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje comprensible.													
2. OBJETIVIDAD	Está adecuado a las leyes y principios científicos.													
3. ACTUALIDAD	Está adecuado a los objetivos y las necesidades reales de la investigación.													
4. ORGANIZACIÓN	Existe una organización lógica.													
5. SUFICIENCIA	Toma en cuenta los aspectos metodológicos esenciales.													
6. INTENCIONALIDAD	Está adecuado para valorar las categorías de los supuestos													
7. CONSISTENCIA	Se respalda en fundamentos técnicos y/o científicos.													
8. COHERENCIA	Existen coherencia entre los problemas, objetivos, supuestos y categorías													
9. METODOLOGÍA	La estrategia responde a una metodología y diseño aplicados para lograr probar los supuestos.													
10. PERTINENCIA	El instrumento muestra la relación entre los componente de la investigación y su adecuación al método científico.													

III. Opinión de aplicabilidad

- El Instrumento cumple con los requisitos para su aplicación
- El Instrumento no cumple con los requisitos para su aplicación

IV. Promedio de valoración

%

Lima,.....del

FIRMA DEL EXPERTO INFORMANTE

Anexo C: Guía de análisis documental 1

Objetivo general

Describir el procedimiento de fiscalización electrónica en Argentina.

Nombre del Instrumento: Guía de análisis documental – Ley de Procedimiento

Tributario de Argentina.

Normas que regulan el procedimiento de fiscalización electrónica en Argentina.

		Marcar	
Ítems		Sí	No
1. El inicio del procedimiento de fiscalización electrónica en Argentina es igual o similar al del Perú.			
¿Por qué motivo?			
¿Y en el Perú?			
2. La solicitud de prórroga dentro de la fiscalización electrónica tiene el mismo tratamiento en Argentina que en Perú.			

Indicar el motivo		
3. La consecuencia de no cumplir con lo solicitado dentro de la fiscalización electrónica es la misma en Argentina que en Perú.		
Indicar motivo		

Anexo D: Guía de análisis documental 2

Objetivo general

Describir el procedimiento de fiscalización electrónica en México

Nombre del Instrumento: Guía de análisis documental – Código Fiscal de México.

Normas que regulan el procedimiento de fiscalización electrónica en Argentina.

Ítems		Marcar	
		Sí	No
1. El inicio del procedimiento de fiscalización electrónica en México es igual o similar al del Perú.			
¿Por qué motivo?			
¿Y en el Perú?			

2. La solicitud de prórroga dentro de la fiscalización electrónica tiene el mismo tratamiento en México que en Perú.			
Indicar el motivo			
3. La consecuencia de no cumplir con lo solicitado dentro de la fiscalización electrónica es la misma o similar en México que en Perú.			