



A PARTIR DE AGOSTO PRÓXIMO

# Fiscalización parcial electrónica



JOSÉ  
GÁLVEZ R.

Socio de Gálvez &  
Doloirer Abogados.

El Procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica (PFE), creado por Ley N° 30296, publicado el 31 de diciembre del 2014, y recientemente reglamentado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, puede convertirse en la herramienta más poderosa que se haya puesto a disposición de la administración tributaria, Sunat, en un esfuerzo por controlar el cumplimiento de los tributos a su cargo.

A partir de agosto próximo, cuando entren en vigencia las normas que regulan este novedoso procedimiento (1), la Sunat podrá fiscalizar operaciones puntuales de forma virtual –no presencial–, agregando mayor rapidez y eficiencia. Esta nueva herramienta le permitirá aumentar

exponencialmente la cobertura de sus fiscalizaciones, y por ende detectar un mayor número de omisiones tributarias, en comparación con las reparadas actualmente con las herramientas tradicionales (fiscalizaciones integrales y fiscalizaciones parciales presenciales).

## Atributos

El poder del PFE, que exige –como es natural– ser utilizado responsablemente, para garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, se encuentra en su precisión, simpleza, celeridad y masificación en la fiscalización.

Precisión, pues está ideado para ser utilizado en la fiscalización de aspectos específicos; es decir, no ha sido creado para revisar todos los elementos que inciden en la determinación del tributo, sino para verificar únicamente a aquellos aspectos que –a partir del análisis de la información disponible por la Sunat– han sido identificados como contingentes.

Simpleza, porque el procedimiento consta únicamente de tres etapas, con alcances claramente definidos: liquidación preliminar, respuesta del contribuyente y determinación de la obligación.

Celeridad, porque todo el procedimiento se

desarrolla en un plazo reducido de 30 días; y masificación, pues las nuevas tecnologías de la información, como el correo electrónico, permiten ejecutar el PFE en forma simultánea a una gran masa de contribuyentes, sin el inconveniente del desplazamiento físico.

Además de estos atributos, la determinación que surge del PFE no constituye una barrera para que la administración tributaria pueda fiscalizar nuevamente el mismo tributo y periodo, a diferencia de lo que sucede con las determinaciones que surgen de fiscalizaciones definitivas.

En efecto, salvo algunos casos de excepción expresamente previstos en el Código Tributario (2), las determinaciones que surgen de un procedimiento de fiscalización definitiva son únicas, pues no se admite que haya otra determinación por el mismo tributo y periodo; también integrales, en tanto suponen la revisión integral de todos los aspectos que inciden en la determinación del tributo; y a su vez definitivas, dado que no pueden ser modificadas, complementadas o substituidas por decisión unilateral de la administración tributaria.

En cambio, las determinaciones que surgen del PFE no cumplen con estos atributos: No son únicas, integrales, ni concluyentes definitivas.

Solo ponen fin a la revisión del aspecto que es materia de revisión, dejando abierta la posibilidad para que la Sunat pueda fiscalizar cualquier otro elemento referido al mismo tributo y periodo.

## Desarrollo

El PFE se inicia con la notificación de una liquidación preliminar que contiene la descripción y cuantificación de las omisiones detectadas por la Sunat, a partir del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio contribuyente y/o de terceros, o de los registros que la Sunat almacene y/o conserve en sus sistemas.

Esta liquidación preliminar, que constituye un ensayo de la determinación, contiene una propuesta de acotación por parte de la Sunat, que recoge las observaciones encontradas por dicha administración a través del análisis y los cruces de información efectuados sobre la abundante información que maneja.

La notificación de este acto se realiza en forma electrónica, en el buzón de correo del administrado, creado por la Sunat. Recibida la notificación, el sujeto fiscalizado cuenta con un plazo máximo improrrogable de 10 días hábiles para subsanar los reparos o sustentar las observaciones (3).

Con la respuesta del administrado o sin ella, en un plazo máximo de 20 días, la Sunat deberá notificar –también por vía electrónica– la resolución de determinación que pone fin al procedimiento.

No hay posibilidad de réplicas o duplicas; y si el sujeto fiscalizado no cumple con absolver el requerimiento y presentar oportunamente los medios probatorios que sustentan sus descargos, por regla general, se verá impedido de presentar estos elementos en el posterior procedimiento contencioso que pueda iniciar para cuestionar la determinación efectuada por la Sunat, como resultado del PFE (4). Este impedimento para actuar nuevas pruebas en el procedimiento contencioso (que no fueron presentadas en el PFE), como es fácil comprender, originará que las posibilidades de éxito del contribuyente se vean seriamente afectadas, aun cuando en el fondo pueda tener la razón.

**Alcances**

Teniendo en cuenta las características y condiciones del PFE, su eficacia dependerá en buena parte de la definición de los aspectos que serán revisados a través de este procedimiento. Y, al mismo tiempo, la correcta definición de estos aspectos será determinante para garantizar la legalidad del procedimiento.

Al respecto, consideramos que esta herramienta debe utilizarse únicamente para revisar aspectos puntuales, sin mayor complejidad, cuya subsanación requiera una carga reducida de elementos probatorios. Por ejemplo, diferencias entre los libros y las declaraciones, incongruencias en los arrastres de saldos o el uso de créditos tributarios, diferencias en las tasas de depreciación, o retenciones no pagadas por remesas al exterior informadas por los bancos.

En cambio, si el uso del PFE se extiende a otros aspectos más complejos, cuya subsanación requiere una carga elevada de medios probatorios, se podrían vulnerar derechos constitucionales del administrado, vinculados con el debido procedimiento, y las acotaciones que se emitan como consecuencia de este procedimiento, podrían violar principios constitucionales, como la capacidad contributiva, la igualdad o la no confiscatoriedad. Esta situación haría que el sistema tributario visto en conjunto –y no solo desde la perspectiva de la recaudación fiscal– se torne ineficiente.

En tal sentido, esta herramienta no deberá ser utilizada para revisar el desconocimiento de créditos y/o gastos por operaciones no reales, definidos a partir de la información proporcionada por los proveedores del administrado, o la



**Las estrategias de defensa**

Considerando las características del PFE y la proximidad de su entrada en vigencia, recomendamos que todos los contribuyentes revisen su buzón electrónico en forma permanente (a diario), para

conocer de inmediato el inicio de un PFE. Asimismo, recomendamos que dediquen recursos y tiempo para revisar la consistencia de sus determinaciones tributarias, a efecto de detectar posibles

contingencias y prepararse a una revisión de la Sunat, pues cuando esta se inicie, por lo reducido de los plazos, tal vez no les permita desarrollar una sólida estrategia de defensa.

TENIENDO EN CUENTA LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES DEL PFE, SU EFICACIA DEPENDERÁ EN BUENA PARTE DE LA DEFINICIÓN DE LOS ASPECTOS QUE SERÁN REVISADOS A TRAVÉS DE ESTE PROCEDIMIENTO. Y, AL MISMO TIEMPO, LA CORRECTA DEFINICIÓN DE ESTOS ASPECTOS SERÁ DETERMINANTE PARA GARANTIZAR LA LEGALIDAD DEL PROCEDIMIENTO. ESTA HERRAMIENTA DEBE USARSE PARA REVISAR ASPECTOS PUNTUALES.

determinación de rentas presuntas por incrementos patrimoniales no justificados, definidas a partir de información proporcionada por bancos (a través de la declaración del Impuesto a las Transacciones Financieras – ITF), notarios públicos o cualquier otra fuente.

Sin perjuicio de ello, sea cuales fueran las materias que finalmente serán alcanzadas por este procedimiento, es evidente que el mismo va a reemplazar a otras actuaciones que lleva a cabo la Sunat, como los que se desarrollan a través de esquelas y cartas inductivas.

La diferencia sustancial entre el PFE y los alcances de las esquelas o cartas inductivas radica en que estas últimas solo sirven como herramientas para inducir al pago u obtener mayor información, y no como mecanismos para determinar deudas tributarias o imponer sanciones. En cambio, la PFE sí puede culminar –y efectivamente va a ser así– con la determinación de deudas tributarias y la imposición de sanciones. ▀

[1] En la primera disposición complementaria y final del Decreto Supremo N° 049-2016 se establece que las reglas referidas al procedimiento de fiscalización electrónica entrarán en vigencia en el plazo de 90 días hábiles computado desde su publicación, plazo que vence el 11 de agosto de 2016. [2] Ver artículo 108° del Código Tributario, en el que se establece que después de la notificación, la administración tributaria solo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como los casos de connivencia entre el personal de la administración tributaria y el deudor tributario. 2. Cuando la administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. 3. Cuando la Sunat como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique. [3] La forma en la que se sustentarán las observaciones y se presentará la documentación de soporte será definida, con carácter general, a través de una Resolución de superintendencia. [4] Al respecto, debe tenerse en cuenta que en el artículo 141 del Código Tributario se dispone que: “no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación”.