

GUÍA PARA GESTIONAR UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT

¿Qué debemos saber para evitar sorpresas?



Julio Pino Caballero
Miluska Tintaya Ranilla

2016



CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

II. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEFINITIVA Y PARCIAL

III. INICIO DEL PROCESOS DE FISCALIZACIÓN

IV. DESARROLLO DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

V. NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO EMITIDO AL AMPARO DEL ARTÍCULO 75° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

VI. PLAZOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN

VII. CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN



Sobre la Firma BDO en el Perú

Somos un grupo de firmas miembro de BDO International, una de las organizaciones en Auditoría y Consultoría más importante a nivel local y mundial.

Desde nuestra constitución, hace más de 25 años venimos brindando servicios de alta calidad, a organizaciones peruanas y extranjeras de distintas actividades empresariales y gubernamentales; muchas de ellas pertenecientes a los principales grupos empresariales del Perú.

Contamos con una amplia gama de servicios de consultoría y auditoría de alto valor agregado para cubrir diversas necesidades y superar las expectativas de nuestros clientes.

Nuestro compromiso es contribuir al éxito de nuestros clientes, identificándonos con sus objetivos y brindándoles un aporte profesional efectivo para alcanzarlos.

BDO en el Mundo

La Red BDO International fue creada en 1963 en Europa, cuando firmas contables del Reino Unido, Alemania, Holanda, EEUU y Canadá se unieron para atender clientes con operaciones internacionales y conformaron el Grupo Binder Seidman International.

Años más tarde, la organización adoptó como denominación la sigla BDO, que identificaba a "los Socios fundadores" (Binder, Dijker y Otte).

Hoy BDO es una red de Firmas de auditoría y consultoría considerada entre las cinco más importantes a nivel mundial, con más de 1,400 oficinas en más de 154 países.

Atendemos a clientes locales e internacionales a través de una amplia gama de servicios profesionales.

Nuestra diversidad de clientes abarca tanto el sector público como el privado, de diversas industrias y a todo nivel de empresas. Asesoramos desde grandes corporaciones, hasta medianas y pequeñas empresas a las que acompañamos en su desarrollo y crecimiento.

Sobre los autores Julio Pino Caballero

Julio es abogado, graduado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima, con estudios de especialización en tributación e instrumentos financieros. Julio cuenta con más de 18 años de experiencia profesional en una amplia gama de proyectos de impuestos, así como en consultoría tributaria y legal, con énfasis en planeamiento tributario. Además, su práctica incluye el diseño de estrategias relacionadas con fiscalizaciones y litigios tributarios. Es Asociado y Miembro del Consejo Directivo del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Ex Adjunto de Docencia de Legislación Tributaria en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.



Miluska Tintaya Ranilla

Miluska es abogada, graduada en la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres, y además Magister en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN, con estudios de especialización en Tributación Internacional en la Universidad Austral de Buenos Aires. Miluska cuenta con más de 10 años de experiencia profesional en asesoría y planificación tributaria, asistencia y diseño de estrategias en procedimientos de fiscalización y procesos contenciosos, así como en labores de auditoría tributaria. Es Asociada del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET).



Guía elaborada por BDO Consultores Tributarios y Legales S.A.C. Queda expresamente prohibida la reproducción total o parcial de este documento, sin la autorización del autor.

Esta publicación ha sido elaborada detenidamente; sin embargo, ha sido redactada en términos generales y debe ser considerada, interpretada y asumida únicamente como una referencia general. Esta publicación no puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas y usted no debe actuar o abstenerse de actuar de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con BDO Consultores Tributarios y Legales S.A.C. para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares.

BDO Consultores Tributarios y Legales S.A.C., sus socios, empleados y agentes no aceptan ni asumen ninguna responsabilidad o deber de cuidado ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o ante cualquier decisión basada en ella.

BDO Consultores Tributarios y Legales S.A.C., una sociedad anónima cerrada peruana, es miembro de BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido, y forma parte de la red internacional BDO de empresas independientes asociadas. BDO es el nombre comercial de la red BDO y de cada una de las empresas asociadas de BDO.



INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene por objeto brindar una pauta general acerca de los principales aspectos que las empresas deben tener en cuenta ante el inicio de un procedimiento de fiscalización por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Por ejemplo, trataremos las cuestiones formales que deben verificarse para un inicio válido del procedimiento de fiscalización, los plazos con que cuenta la SUNAT para requerir documentos a los contribuyentes, las implicancias derivadas de la notificación del Requerimiento que es emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario¹ y cuestiones vinculadas con la conclusión de los procedimientos de fiscalización.

Este documento no pretende ser un tratado sobre el tema, ni mucho menos abordar el universo de situaciones a las que podrían estar expuestos los contribuyentes en el marco de un procedimiento de fiscalización. Sin embargo, buscamos que sea una guía de consulta sobre los principales aspectos que las empresas deben considerar cuando la SUNAT da inicio a un procedimiento de fiscalización.

Esta guía ha sido elaborada en base a nuestro conocimiento y experiencia en la atención de este tipo de procedimientos, y esperamos sea de vuestra utilidad.

Finalmente, es importante precisar que esta guía no se refiere a los procedimientos de fiscalización electrónica, las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado como parte de un proceso de cruce de información y otros procedimientos que no tengan por finalidad verificar la correcta determinación de la obligación tributaria declarada por los deudores tributarios.

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

I. Consideraciones preliminares

La SUNAT da inicio a un procedimiento de fiscalización cuando requiere comprobar la validez (exactitud) de la determinación de la obligación tributaria que fue realizada por el deudor tributario (contribuyente o responsable) en su declaración de impuestos. Así, si tras el procedimiento de fiscalización la SUNAT verifica la "omisión" o "inexactitud" en la información proporcionada por el deudor tributario en su declaración de impuestos, procederá a modificarla mediante la emisión de Resoluciones de Determinación, que también podrían aparejar la imposición de multas — mediante la emisión de Resoluciones de Multa—, de ser el caso. Vale decir, verificada la "omisión" o "inexactitud" en la declaración del deudor tributario, la SUNAT procede a re-determinar la obligación tributaria contenida en la misma, mediante la emisión de Resoluciones de Determinación y de Multa, si fuera el caso.

En el ejercicio de su facultad fiscalizadora la SUNAT se encuentra autorizada a actuar con discrecionalidad, lo que supone conducir el procedimiento de fiscalización con cierto margen de libertad, pero optando siempre por la decisión administrativa que considere la más conveniente para el interés público y dentro del marco de ley. Este marco legal está dado, por un lado, por las disposiciones que regulan el procedimiento de fiscalización, principalmente, el Código Tributario, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT² y la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)³; y, por otro lado, por los principios orientadores del procedimiento administrativo, tales como los de legalidad, debido procedimiento administrativo, impulso de oficio, razonabilidad, informalismo, presunción de veracidad, entre otros, todos ellos recogidos en el Título Preliminar de la LPAG.

Como referencia, la SUNAT cuenta, entre otros, con las siguientes facultades discrecionales:



Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación, entre otros, de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas.



Exigir copia de los soportes portadores de microformas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, en los casos en que los deudores tributarios registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos. La SUNAT señalará la forma y plazos en que deberán cumplirse estas obligaciones.



Requerir a terceros (distintos al sujeto fiscalizado) la exhibición y/o presentación de sus libros, registros, correspondencia comercial y demás documentos relacionados con hechos que determinen tributación en el país, en la forma y condiciones solicitadas. Comúnmente esto lo que se conoce como los procedimientos de "cruce de información".



Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Estas actuaciones serán ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.



Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:
 - Las operaciones pasivas con sus clientes (por ejemplo, depósitos en cuenta), en el caso de aquellos deudores tributarios sometidos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria⁴.
 - Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración.



Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria.



Solicitar a terceros información técnica o peritaje (por ejemplo, si se busca observar el valor de mercado de una operación).



Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte⁵. La actuación indicada será ejecutada en forma inmediata con ocasión de la intervención.

² Aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias.

³ Aprobado por la Ley N° 27444 y normas modificatorias.

⁴ La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.

⁵ Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte (es decir, sin que la parte a la que se practicará el procedimiento de inspección, conozca sobre la actuación de la medida).

II. Procedimiento de fiscalización definitiva y parcial

El procedimiento de fiscalización puede ser definitivo o parcial. Es definitivo cuando la revisión abarca todos los elementos de la obligación tributaria, de forma tal que una vez concluido el mismo, en principio, la SUNAT no debería volver a iniciar una nueva fiscalización por el mismo tributo y período(s) fiscalizados⁶.

Por su parte, es parcial, cuando la revisión abarca parte, uno o alguno de los elementos de la obligación tributaria. En este caso, al inicio de la fiscalización la SUNAT deberá comunicar al deudor tributario el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de la revisión. Por ejemplo, podría ser materia de una fiscalización parcial al Impuesto a la Renta, dentro del elemento "Gastos", los aspectos vinculados a "Gastos por Servicios prestados por Terceros" y "Provisiones del Ejercicio".

Cabe señalar que una vez concluida una fiscalización parcial, la SUNAT podría volver a requerir información sobre el periodo y tributo fiscalizado, siempre que no se trate de los elementos y aspectos que ya fueron revisados.

III. Inicio del procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surten efectos la notificación de la Carta de Presentación del agente fiscalizador y el primer Requerimiento de información. No obstante, si tales documentos son notificados en fechas distintas (lo que es poco usual), el procedimiento de fiscalización se considerará iniciado en la que fecha en que surta efectos la notificación del último documento.

Téngase en cuenta que las empresas pueden comprobar la identidad del agente(s) fiscalizador(es) a través de SUNAT Virtual y/o de la central telefónica de consultas de dicha entidad.

IV. Desarrollo del procedimiento de fiscalización

La fiscalización es un procedimiento formal, como indicamos, destinado a comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria realizada por los deudores tributarios.

Siendo ello así, se busca que las comunicaciones entre la SUNAT y el sujeto fiscalizado se realicen, preferentemente, mediante documentación formal. Para tales efectos, la SUNAT puede notificar al sujeto fiscalizado, entre otros, los siguientes documentos: Cartas, Actas, Requerimientos y Resultados de Requerimientos⁷. En el Anexo de la presente guía podrán encontrar un resumen de los casos en los que corresponde emitir cada uno de estos tipos de documento.

Mientras que, desde la perspectiva del sujeto fiscalizado, se busca también que sus comunicaciones con la Administración queden evidenciadas, en la medida de lo posible, en cartas formales con cargo de recepción o presentación.

Esto último resulta importante, si se tiene en cuenta que el cargo de presentación a la SUNAT será la forma cómo la empresa podrá sustentar que sí cumplió con presentar y/o exhibir determinada información a dicha entidad, lo cual podría ser útil dentro del propio procedimiento de fiscalización, pero también frente al eventual inicio de un procedimiento contencioso-tributario o, incluso, podría ser útil si más adelante se produce la pérdida de dicha información y se desea sustentar que la empresa no se encuentra obligada a presentar aquélla por tratarse de documentación que ya obra en los archivos de la SUNAT⁸.

⁶ Salvo, por ejemplo, que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y/o el Poder Judicial declaren la nulidad del procedimiento de fiscalización, y el tributo y período que serán materia de la nueva fiscalización no se encuentre prescrito.

⁷ Todos los documentos que notifique SUNAT dentro de la fiscalización, deben contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) RUC; d) Número del documento; e) Fecha; f) Objeto o contenido del documento; y g) La firma del trabajador de la SUNAT competente.

⁸ Al amparo del numeral 40.1.1 del artículo 40 de la LPAG, que a la letra señala lo siguiente:

"40.1.1 Para el inicio, prosecución o conclusión de un procedimiento, las entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga:
40.1.1.1 Aquella que la entidad solicitante posea o deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias, o por haber sido fiscalizado por ellas, durante cinco (5) años anteriores inmediatos, siempre que los datos no hubieren sufrido variación ni haya vencido la vigencia del documento entregado. Para acreditarlo, basta que el administrado exhiba la copia del cargo donde conste dicha presentación, debidamente sellado y fechado por la entidad ante la cual hubiese sido suministrada". [el énfasis es nuestro]





Como parte de la dinámica del procedimiento de fiscalización, la SUNAT suele notificar Requerimientos mediante los cuales solicita a los sujetos fiscalizados que cumplan con presentar y/o exhibir determinada información y/o documentación relacionada al tributo y período(s) que es materia de fiscalización, otorgando para tales efectos un plazo que es computado en función a días hábiles⁹.

De este modo, dentro del plazo otorgado por la SUNAT — el cual puede ser prorrogado tal y como explicaremos más adelante —, la empresa fiscalizada se deberá presentar un escrito de respuesta al Requerimiento, brindando la información y/o documentación solicitada por la SUNAT en el lugar indicado por ésta en su Requerimiento, que podría ser en las propias oficinas de la empresa o en la mesa de partes de dicha entidad.

En este punto debemos precisar que, en virtud a la reserva tributaria¹⁰, la información que el sujeto fiscalizado entregue a la Administración Tributaria no podrá ser divulgada a terceros (salvo situaciones excepcionales, como el levantamiento de la reserva tributaria ordenada por un Juez) y deberá ser utilizada únicamente por la Administración Tributaria para sus fines propios.

Las respuestas a los Requerimientos presentadas por los sujetos fiscalizados son revisadas y analizadas por la SUNAT, dando lugar a los Resultados de Requerimientos documentos en los que la SUNAT expone los aspectos que fueron requeridos, las respuestas brindadas por el contribuyente y el resultado de la evaluación practicada por dicha entidad.

A lo largo del procedimiento de fiscalización la SUNAT podría notificar tantos Requerimientos de información cómo considere necesario y conveniente (recordemos que la SUNAT goza de discrecionalidad al momento de ejercer su facultad fiscalizadora), siempre y cuando se emitan con observancia de la ley y no haya vencido el plazo a que nos referimos en el punto VI. Tales Requerimientos darán lugar a los escritos de respuesta a los Requerimientos y a los Resultados de Requerimientos ya indicados.

Los sujetos fiscalizados se encuentran facultados para solicitar prórrogas a los plazos otorgados por la Administración Tributaria en sus Requerimientos, las cuales pueden o no ser aceptadas por la SUNAT, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

Circunstancias	Oportunidad para solicitar prórroga	Observaciones adicionales
Cuando la SUNAT requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata.	En el momento mismo, el sujeto fiscalizado podría solicitar una prórroga. En ese caso, el agente fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles.	Si el sujeto fiscalizado no solicita la prórroga o las razones alegadas no justifican el otorgamiento de la prórroga, se elaborará el Resultado del Requerimiento.
Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento.	Se podrá solicitar prórroga mediante la presentación de un escrito sustentando las razones que la justifican, con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido.	De no cumplirse con los plazos señalados para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada, salvo caso fortuito o fuera mayor debidamente sustentado ¹¹ .
Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento	Se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación.	

⁹ Si bien el numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario deja abierta la posibilidad para que la SUNAT pueda exigir la exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el mismo momento en que se produce la notificación del Requerimiento, en la práctica la SUNAT suele otorgar un plazo para se cumpla con dicha obligación.

¹⁰ Reconocida por el artículo 85° del Código Tributario y el numeral 5 del artículo 2° de nuestra Constitución Política.

¹¹ Conforme a lo señalado por el artículo 1315° del Código Civil los supuestos de "caso fortuito o fuerza mayor" responden a un evento extraordinario, imprevisible e irresistible.



La carta mediante la cual la SUNAT daría respuesta al escrito de la empresa podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento. No obstante, si la SUNAT no notifica su respuesta en el plazo señalado en el párrafo anterior, el sujeto fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos:

Prórroga solicitada	Prórroga que se debe considerar en caso la SUNAT no notifique su respuesta
Cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el sujeto fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga:	Dos (2) días hábiles.
Cuando se solicitó un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles:	Un plazo igual al solicitado.
Cuando se solicitó un plazo mayor a cinco (5) días hábiles:	Cinco (5) días hábiles.

Recomendamos que las empresas tengan especial cuidado al momento de acopiar la información y/o documentación que será presentada a la SUNAT. Esta información debe ser debidamente revisada y validada en forma previa a su presentación. Se debe considerar que, así como dicha información puede ser utilizada por la SUNAT para levantar las observaciones que fueron planteadas en la fiscalización, también podría ser utilizada para formular nuevas observaciones. En suma, qué se presenta, cómo se presenta y en qué oportunidad son aspectos que deben ser permanentemente controlados por las empresas, pensando incluso, en cómo impactaría dicha información en las acciones que se podrían seguirse más adelante, si las observaciones de la SUNAT se materializan en acotaciones, por ejemplo, en un eventual procedimiento contencioso-tributario.

No existe impedimento para que la SUNAT requiera información y/o documentación correspondiente a periodos prescritos, en la medida que ésta se encuentre vinculada con el procedimiento de fiscalización en marcha.

Sin embargo, esta facultad de la SUNAT se debe confrontar con los plazos legales que los contribuyentes tienen para conservar la documentación sustentatoria de sus operaciones¹². Este punto debe ser analizado con el concurso de asesores tributarios especializados antes de tomar una definición, ya que podría tener una incidencia relevante en la estrategia de defensa.

¹² El numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario establece que los contribuyentes deberán: "Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito (...)". Asimismo, se debe tener presente que el artículo 5° de la Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos (aprobada por Decreto Ley N° 25988), establece que: "(...) los empleadores o las empresas cualquiera que sea su forma de constitución y siempre que no formen parte del Sector Público Nacional, estarán obligadas a conservar los libros, correspondencia y otros documentos relacionados con el desarrollo de su actividad empresarial, por un periodo que no excederá de 5 (cinco) años contado a partir de la ocurrencia del hecho o la emisión del documento o cierre de las planillas de pago, según sea el caso. Transcurrido el periodo a que se refiere el párrafo anterior, los empleadores podrán disponer de dichos documentos para su reciclaje o destrucción, a excepción de las planillas de pago que deberán ser remitidas a la Oficina de Normalización Previsional. En todo caso, inclusive en lo relativo a materia laboral, luego de transcurrido el mencionado periodo, la prueba de los derechos que se pudieran derivar del contenido de los documentos citados, será de quien alegue el derecho. Lo establecido en el presente artículo se aplicará sin perjuicio de las disposiciones referidas a obligaciones en materia tributaria contenidas en el Código Tributario".

Si las empresas no presentan y/o exhiben la documentación y/o información solicitada por la SUNAT estarían expuestas a que se les imponga una multa, cuya cuantía varía dependiendo del tipo de infracción cometida³³, salvo que la empresa no se encuentre obligada a contar con la documentación y/o información requerida por la SUNAT, en cuyo caso debería dejar expresa constancia de ello en sus escritos de respuesta a los Requerimientos.

V. Notificación del Requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario

Previamente a la conclusión del procedimiento de fiscalización y siempre que a juicio de la Administración Tributaria la complejidad del caso tratado lo justifique, ésta podrá emitir un último Requerimiento al amparo del artículo 75° del Código Tributario, mediante el cual comunicará sus conclusiones a los sujetos fiscalizados, indicándoles, expresamente, las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan.

Reiteramos, no en todas las fiscalizaciones la SUNAT notificará a los sujetos fiscalizados este tipo de Requerimiento, sino únicamente cuando a juicio de la SUNAT la complejidad del caso tratado lo justifique.

Lo reconocemos porque en la introducción y en el cuerpo del Requerimiento se cita como base legal la facultad contenida en el artículo 75° del Código Tributario y, por eso, coloquialmente, quienes lidiamos con las fiscalizaciones tributarias solemos llamarlo "el Requerimiento del 75°".

Si la empresa fuese notificada con este Requerimiento, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en el mismo, que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, podrá presentar por escrito sus descargos a las observaciones formuladas por la SUNAT, las cuales deberán encontrarse debidamente sustentadas, a efectos que la SUNAT las considere, de ser el caso.

Este Requerimiento marca un hito importante por diversas razones que mencionamos a continuación:

a) Le da a los contribuyentes una señal en el sentido que la fiscalización está próxima a concluir, ya que mediante este Requerimiento la SUNAT comunica al contribuyente sus conclusiones a la fiscalización realizada, indicándoles las observaciones planteadas y, cuando corresponda, las infracciones detectadas. De este modo, con posterioridad a aquél, en principio, la SUNAT ya no debería notificar nuevos Requerimientos.

b) Marca un hito importante a nivel probatorio, pues la SUNAT no se encontrará obligada a "meritar" o dar mérito, a la

documentación que el sujeto fiscalizado presente con posterioridad al plazo otorgado en este Requerimiento. Se puede entender como la última oportunidad que tienen los contribuyentes para presentar documentación sustentatoria y que ésta sea "merituada" dentro del procedimiento de fiscalización.

Si por alguna circunstancia el sujeto fiscalizado no hubiera podido presentar determinada documentación dentro del plazo otorgado por la SUNAT en este Requerimiento, pero aún estuviera dentro del procedimiento de fiscalización, lo aconsejable sería que lo haga de todas formas, pues si bien muy probablemente la SUNAT sostendrá que no se encontrará obligada a tomarla en cuenta, nada impide que lo haga si así lo considera pertinente.

Además que si la empresa tiene previsto iniciar un procedimiento contencioso tributario contra las Resoluciones de Determinación y/o de Multa que la SUNAT emita al término de la fiscalización, lo óptimo sería que la documentación que servirá para sustentar su posición sea entregada a la SUNAT dentro del procedimiento de fiscalización. Hacerlo una vez concluida la fiscalización, esto es, con ocasión de la interposición del Recurso de Reclamación, generaría algunos inconvenientes de tipo procesal que podrían evitarse si la empresa cumple con esta recomendación³⁴.

Este último punto debe ser analizado con el concurso de asesores tributarios especializados, ya que, como veremos más adelante, de la lectura del Código Tributario y del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT se desprende que, en rigor, la fiscalización concluye con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones detectadas en el referido procedimiento, pero sabemos que la SUNAT viene considerando que si se ha emitido un Requerimiento al amparo del artículo 75° del Código Tributario, al vencimiento del plazo del mismo queda cerrada la posibilidad de que el contribuyente presente medios probatorios que sean después admitidos en un procedimiento contencioso tributario sin exigirse el afianzamiento o pago a que se refiere el artículo 141° del Código Tributario antes citado.

c) También marca un hito en la aplicación de la escala de rebajas a que podrían acceder las empresas, respecto de las infracciones tipificadas en los numerales 1°, 4° y 5° del artículo 178° del Código Tributario, conforme al Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario³⁵.

Así, por ejemplo, tratándose de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (que es la más recurrente en los procedimientos de fiscalización), en los casos en que la SUNAT notifique este Requerimiento, hasta la fecha en que venza el plazo para contestar el mismo los contribuyentes podrán acceder a la rebaja del 70% de la multa, siempre que dentro de dicho plazo

³³Estas infracciones podrían ser, en principio, las siguientes:

- La tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, que consiste en: "No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite". Esta infracción es sancionada, en el caso de las empresas, con una multa equivalente al 0.6% de los Ingresos Netos.

- La tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, que consiste en: "No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria". Esta infracción es sancionada, siempre en el caso de empresas, con una multa equivalente a 0.3% de los Ingresos Netos.

En términos generales, para estos efectos, los Ingresos Netos estarán dados por los importes consignados en las Casillas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior al de la comisión de la infracción, en las que se consignen los conceptos de Venta Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables conforme a la Ley del Impuesto a la Renta.

³⁴Es decir, revisar, ponderar y tener en cuenta en su análisis. Según el Diccionario de la Real Academia Española, el vocablo "meritar" no existe. Sin embargo, es un término que se usa mucho en el argot procesal y de la SUNAT.

³⁵Al respecto, el primer párrafo del artículo 141° del Código Tributario 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 (...)" [el énfasis es nuestro]

³⁶Esta infracción consiste en: "No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares".

³⁷Esta infracción consiste en: "No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos".

³⁸Esta infracción consiste en: "No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada".

³⁹Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y normas modificatorias.

procedan con la subsanación de la infracción cometida²⁰ y con el pago de la multa rebajada²¹.

VI. Plazos de los procedimientos de fiscalización

No existe un plazo para la conclusión del procedimiento de fiscalización. Lo que ha regulado el Código Tributario es el plazo con que cuenta la SUNAT para requerir información y/o documentación al sujeto fiscalizado, de forma tal que una vez transcurrido el mismo, la SUNAT ya no pueda requerir al sujeto fiscalizado mayor información y/o documentación, sin perjuicio de los demás actos o información que la SUNAT pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta misma pueda elaborar.

La regla antes señalada no impide que con posterioridad al vencimiento de dicho plazo (pero siempre dentro del procedimiento de fiscalización), el sujeto fiscalizado pueda, por iniciativa propia, entregar a la SUNAT determinada información y/o documentación que requiera que obre en el expediente de fiscalización, por ser conveniente a sus intereses. Este aspecto cobra especial relevancia si, por ejemplo, el sujeto fiscalizado planea interponer un Recurso de Reclamación contra las Resoluciones de Determinación y/o de Multa que la SUNAT emita al término de la fiscalización, si se tiene en cuenta que sólo de manera excepcional es posible presentar mayor documentación sustentatoria una vez concluido el procedimiento de fiscalización²².

En el caso del procedimiento de fiscalización parcial el plazo a que nos referimos es de seis (6) meses; mientras que en el caso del procedimiento de fiscalización definitiva es de un (1) año.

En ambos casos, los plazos empiezan a computarse a partir de la fecha en que el sujeto fiscalizado entrega la totalidad de la información y/o documentación que fuese solicitada por la SUNAT en su primer Requerimiento. De este modo, en tanto la empresa no cumpla con entregar la totalidad de la información y/o documentación que fue solicitada en el primer Requerimiento, no se daría inicio al cómputo de los plazos antes señalados (y en la práctica la SUNAT podría seguir requiriendo mayor documentación y/o información de manera indefinida, en tanto no concluya el procedimiento de fiscalización).

Los plazos en mención pueden ser prorrogados por un (1) año adicional (en el caso de la fiscalización definitiva)²³ y/o suspendidos (en los casos de fiscalización definitiva o parcial)²⁴ cuando se presenten determinadas circunstancias expresamente previstas en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Así, por ejemplo, la SUNAT podrá prorrogar el plazo de fiscalización cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial (u otras

formas asociativas). Mientras que el plazo de fiscalización quedará suspendido, por ejemplo, cuando el sujeto fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT (desde el día siguiente a la fecha señalada para que el sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información) o cuando la SUNAT otorgue prórrogas para la entrega de información (durante el plazo de duración de las prórrogas).

Salvo excepciones, la SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante Carta, las causales y los períodos de suspensión así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años²⁵ a que se refieren los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario²⁶. Cabe señalar que la SUNAT se encuentra obligada a brindar esta información a los sujetos fiscalizados que soliciten conocer el estado del procedimiento.

Por su parte, la SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante Carta, la prórroga del plazo así como las causales respectivas, un mes antes de cumplirse el plazo de un (1) año con que cuenta en los casos de fiscalización definitiva. Como mencionamos anteriormente, sólo en las fiscalizaciones definitivas pueden darse los supuestos de prórroga del plazo de fiscalización.

Finalmente, debemos agregar que el plazo de un (1) año señalado en esta sección de la guía no es aplicable en los casos de procedimientos de fiscalización efectuados en virtud de las normas de precios de transferencia. En tales casos el plazo de fiscalización podría ser mayor o menor a un (1) año, teniendo como límite la no vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes fiscalizados, y el resguardo del debido procedimiento administrativo.

VII. Conclusión del procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización (definitivo o parcial) culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones detectadas en el referido procedimiento. Una vez notificados estos valores, el deudor tributario tendrá expedito su derecho para iniciar un procedimiento contencioso-tributario contra los mismos — mediante la interposición de un Recurso de Reclamación —, si así lo considera conveniente.

Para tal propósito se debe considerar que el plazo para interponer el citado Recurso de Reclamación es, por regla general, de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente al de la notificación de los valores respectivos²⁷. ■

²⁰Mediante la presentación de una Declaración Jurada Rectificatoria en la que se incluya el aspecto de la determinación tributaria que se desea regularizar.

²¹Cabe señalar que en esta etapa, excepcionalmente, se podría acceder a una rebaja del 95%, siempre que producto de la subsanación que realizaría el sujeto fiscalizado se determine un impuesto por pagar y éste sea íntegramente pagado.

²²Ver la Nota al Pie de Página N° 15.

²³Cuando:

- a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias;
- b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal; y/o
- c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

²⁴En los siguientes casos:

- a) Durante la tramitación de las pericias.
- b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.

²⁵Si la fiscalización definitiva hubiera sido prorrogada por un (1) año adicional.

²⁶Esto no es requerido cuando la suspensión ha sido motivada exclusivamente por el sujeto fiscalizado en función a las causales a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 13, esto es, cuando el sujeto fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT, o cuando la SUNAT otorgue prórrogas para la entrega de información.

²⁷Dicho plazo será de cinco (5) días hábiles tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

ANEXO

Tipo de documento	Funciones
Carta	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicar a los contribuyentes que serán objeto de un procedimiento de fiscalización, presentar al agente fiscalizador que estará a cargo de dicho procedimiento e indicar los períodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial, además, se indicarán los aspectos a fiscalizar. • Comunicar la ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Aduaneras de Mercancías, según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar. • Comunicar la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva. • Comunicar el reemplazo del agente fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes. • Comunicar la suspensión o la prórroga del plazo. • Comunicar cualquier otra información que deba notificarse al contribuyente fiscalizado durante el procedimiento de fiscalización no contenida en los puntos siguientes.
Actas	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de documentación de manera inmediata y el sujeto fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el agente fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. • Dejar constancia de los hechos constatados en el procedimiento de fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el Resultado del Requerimiento.
Requerimientos	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. • Solicitar la sustentación legal y/o documentaria de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, e indicar el lugar y la fecha en que el contribuyente fiscalizado debe cumplir con dicha obligación. • Comunicar las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.
Resultado del Requerimientos	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicar al contribuyente fiscalizado sobre el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. • Notificar los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. • Detallar si cumplido el plazo otorgado por la Administración Tributaria de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, el contribuyente fiscalizado presentó o no sus descargos debidamente sustentados, así como la evaluación efectuada por el agente fiscalizador.



CONTACTO

Julio Pino Caballero
Socio
jpino@bdo.com.pe

Miluska Tintaya Ranilla
Supervisora
mtintaya@bdo.com.pe

www.bdo.com.pe
+51 1 221 6061

