

CIENCIAS CONTABLES

CUADERNO DE
INVESTIGACIÓN DE
ESTUDIANTES N° 3

FACULTAD DE
CIENCIAS
CONTABLES



PUCP

FACULTAD DE
**CIENCIAS
CONTABLES**



PUCP

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

**CUADERNO DE INVESTIGACIÓN DE
ESTUDIANTES N° 3**

LIMA-PERÚ
2016

CUADERNO DE INVESTIGACIÓN DE ESTUDIANTES N° 3

Facultad de Ciencias Contables,
Pontificia Universidad Católica del Perú
Av. Universitaria 1801, Lima 32 – Perú

Impreso en Lima, Perú

Impreso en **K&J Soluciones Gráficas** de: Elit V. León Atauqui
Calle Santa Francisca Romana 395 - Lima.
elit.leon@gmail.com

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2016-10297
Agosto, 2016

Distribución gratuita

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	5
ESTIMACIÓN DEL DESGASTE DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO: DIFERENCIAS EN SU TRATAMIENTO Y POSIBILIDADES DE MEJORA.....	7
LA OPINIÓN DEL AUDITOR: UN PODEROSO VEREDICTO BASADO EN EL JUICIO PROFESIONAL COMO RESPALDO PARA LA TOMA DE DECISIONES	29
VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA REALIZADA POR LA SUNAT	49

PRESENTACIÓN

Presentamos la edición del Cuaderno de Investigación de Estudiantes N° 3 de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, el cual incorpora los trabajos de investigación presentados por nuestros estudiantes en el Concurso de Iniciación en la Investigación realizado en el año 2015, así como en congresos nacionales de estudiantes de Contabilidad.

En el contexto de la nueva Ley Universitaria, el desarrollo de la competencia de investigación en los estudiantes se constituye como un objetivo primordial y de atención inmediata, tanto por la responsabilidad que corresponde a las universidades en el proceso de formación de sus estudiantes y ampliación del conocimiento como por la necesidad de desarrollar proyectos de investigación para obtener los grados o títulos correspondientes.

En función de ello, la Facultad de Ciencias Contables ha desplegado una serie de acciones y actividades que permitan desarrollar la competencia de investigación formativa en los estudiantes, de forma transversal, considerando los conocimientos previos que han adquirido en los cursos del área de Estrategias para la Investigación, cursados en los Estudios Generales Letras de la PUCP.

Teniendo en cuenta lo mencionado, algunos de los resultados obtenidos al llevar a cabo estas acciones y actividades se ven reflejados en los trabajos de investigación incluidos en este tercer cuaderno de investigación de estudiantes de nuestra Facultad, que se encuentran agrupados en las áreas de Contabilidad Financiera, Auditoría y Tributación.

En el trabajo de investigación “Estimación del desgaste de los elementos de propiedad, planta y equipo: diferencias en su tratamiento y posibilidad de mejora”, del área de Contabilidad Financiera, premiado con el primer puesto en el Concurso de Iniciación en la Investigación del año 2015, el autor realiza un análisis relacionado con el desgaste al que se encuentran expuestos los elementos de propiedad, planta y equipo en una organización. Para tal efecto, enfoca y compara los aspectos incluidos en la normatividad contable y en la correspondiente normatividad tributaria. Al final del trabajo, presenta las posibilidades de mejoras, las que aborda como parte de sus conclusiones.

En el trabajo de investigación “La opinión del auditor: un poderoso veredicto basado en el juicio profesional como respaldo para la toma de decisiones”, del área de Auditoría, premiado con el segundo puesto del mismo concurso, la autora centra su investigación en un análisis de la confianza por parte de los usuarios de la información financiera, en relación con la opinión que emite el auditor sobre dicha información. Como parte del trabajo realizado, identifica que los juicios emitidos en los procedimientos de auditoría se encuentran presentes en cada etapa de esta y se relacionan con los contextos a los que los auditores se enfrentan.

El tercer trabajo incluido en esta publicación, bajo el título “Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la Sunat”, correspondiente al área de Tributación, fue presentado en el XVI Congreso Nacional de Estudiantes de Ciencias Contables y Financieras, Cusco 2015, en el que obtuvo el segundo puesto. El objetivo del trabajo de investigación se centró en analizar cuándo se vulneran los derechos de los contribuyentes en los procedimientos de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria (Sunat), para lo cual la autora realizó un análisis de las fuentes constitucionales y legales, relacionando los resultados con los casos identificados.

La incorporación de estos trabajos en el Cuaderno de Investigación de Estudiantes N° 3 de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP permitirá brindar una fuente de consulta, que esté al alcance de los estudiantes de las distintas universidades, nacionales y extranjeras, que tengan interés en incursionar en actividades de investigación.

Expresamos nuestro agradecimiento a quienes han aportado en el desarrollo de estos trabajos de investigación, así como en su publicación, y felicitamos a los estudiantes que se involucraron en las actividades que contribuyen con el logro de esta competencia, considerada como muy importante dentro del proceso de formación de la carrera de Contabilidad.

Oscar Díaz Becerra
Decano
Facultad de Ciencias Contables

**ESTIMACIÓN DEL DESGASTE DE LOS
ELEMENTOS DE PROPIEDAD, PLANTA Y
EQUIPO: DIFERENCIAS EN SU TRATAMIENTO
Y POSIBILIDADES DE MEJORA**

AUTOR

CRUZ TALLA, Jesús Humberto
jesus.cruzt@pucp.pe

ÍNDICE

RESUMEN.....	10
INTRODUCCIÓN.....	11
I. CUESTIONES SOBRE ACTIVO FIJO-EDIFICACIONES	13
II. COMPONENTIZACIÓN	15
III.RECONOCIMIENTO	17
IV.DEPRECIACIÓN: ELEMENTOS, INICIO Y FIN, Y EFECTOS/RECONOCIMIENTO.....	19
V. REGÍMENES ESPECIALES	21
VI.POSIBILIDADES DE MEJORA.....	23
CONCLUSIONES.....	25
BIBLIOGRAFÍA.....	27

RESUMEN

Existen diferencias en el tratamiento de la depreciación desde el punto de vista contable y tributario. Para la contabilidad, el desgaste debe ser medido de acuerdo con las normas internacionales de información financiera, en este caso, la NIC 16 Propiedad Planta y Equipo, y, para fines tributarios, se emplea la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento. Además de ello, existen ciertos regímenes especiales para el tratamiento de este desgaste con ciertos requisitos para su cumplimiento. En el presente artículo, se definen conceptos, tratamientos, reconocimientos, mediciones, entre otros, para, así, mostrar las diferencias entre el ámbito contable y el tributario. Esto se logrará sobre la base de resoluciones del Tribunal Fiscal, informes de Sunat, decretos, entre otros.

Palabras clave: Ley de Impuesto a la Renta, activo fijo, NIC 16, componetización, edificaciones, régimen especial depreciación, depreciación activo fijo.

INTRODUCCIÓN

¿Qué sucedería si en algún ejercicio contable se calculara erróneamente la depreciación de algún activo fijo o si en algún momento un elemento en la contabilidad que no era considerado como activo fijo empezara a serlo? ¿Es posible corregir y considerar la depreciación de los años en los que estos elementos no eran activos fijos?

Ambas interrogantes pueden resolverse con la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) y su reglamento (en adelante, Reglamento). La primera se basa en el artículo 22 del Reglamento de la LIR, el cual menciona que solo será aceptada la depreciación que esté registrada en la contabilidad. Es decir, aquella depreciación no registrada no podrá ser considerada como gastos para efectos del impuesto a la renta. Por ende, si la depreciación fue calculada de una manera incorrecta, no podrá corregirse en un ejercicio posterior, puesto que no estaba contabilizada.

Con respecto a la segunda interrogante, un hecho similar ocurrió con la empresa Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston. En las notas de sus Estados Financieros del año 2003, se evidenció que las botellas retornables fueron reclasificadas como activo fijo. Si bien este elemento antes de dicha reclasificación era considerado como inventario, pasó a formar parte del activo de la empresa para empezar a depreciarse. En este caso, de acuerdo con la Administración Tributaria (en adelante, la Administración), se empezaría a depreciar desde el momento de la reclasificación, mas no desde la adquisición de dichas botellas, ya que, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores, esto sería considerado como un error y se corregiría de manera retrospectiva. No obstante, según el mismo artículo de la primera interrogante, no es posible esta corrección.

Se puede apreciar, a partir de lo mencionado anteriormente, que existen diferencias en el tratamiento de la depreciación, debido a que tanto la normativa contable como la normativa tributaria plantean pautas para cada uno de ellos. Para trabajar y analizar dichas diferencias, en primer lugar, se definirá qué es un activo fijo, puesto que ni en la normatividad contable ni en las leyes existe una definición exacta. Seguidamente, se analizará la diferencia entre conceptos que existen en la contabilidad y la normatividad tributaria relacionados con activo fijo, tales como mejoras, componetización, medición, entre otros.

Se sabe que existen diferencias al tratar el activo fijo, debido a que la Administración tiene una perspectiva y una interpretación distintas de las normas contables. Si bien las empresas domiciliadas en el Perú deben regirse por las NIIF vigentes emitidas por el IASB, deben tener en consideración, además, las leyes en el país y esto es lo que prima. Como consecuencia, se genera una utilidad contable y una utilidad tributaria¹; por ello, existe un modelo denominado como Sistema de Balances Independientes o Doble Balance: hay un balance tributario que se construye a partir del balance contable (Durán 2014: 185).

Finalmente, se mostrarán regímenes especiales de depreciación: el de arrendamiento financiero² y el de la Ley 30264. Según estos, existen casos especiales de depreciación siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos, los cuales se mencionarán posteriormente, y que otorgan un beneficio tributario a los contribuyentes del régimen general de la Ley de Impuesto a la Renta.

Cabe resaltar que el análisis realizado en este proyecto está basado en resoluciones del Tribunal Fiscal, así como en informes de Sunat. De ese modo, se ha llegado a las conclusiones que admitió la Administración frente a casos de diferencias por el tratamiento contable y tributario de la depreciación.

1 De acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la ganancia contable es la ganancia o pérdida neta del período previo a la deducción del impuesto a las ganancias, mientras que la ganancia tributaria o fiscal es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se estiman los impuestos a pagar.

2 Este es tratado contablemente por la NIC 17 Arrendamientos; y tributariamente, por el Decreto Legislativo 299.

I. CUESTIONES SOBRE ACTIVO FIJO—EDIFICACIONES

I. Activo fijo

Surge una duda al definir qué es realmente un activo fijo. En primer lugar, un activo es, de acuerdo con el inciso a) del párrafo 4.4 del Marco Conceptual, “un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, de que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos” (International Accounting Standards Board - IASB 2015a: 18).

En el *Plan Contable General Empresarial*, el activo fijo se encuentra en el elemento 3 denominado “Activo Inmovilizado” (Ministerio de Economía y Finanzas 2011: 108-131). Según la Real Academia Española, se entiende por “inmovilizado” al “conjunto de bienes materiales o inmateriales consignados en los balances de las empresas y creados o adquiridos por ellas para ser utilizados de forma duradera” (RAE 2012). De manera más específica, el activo fijo se registra en la cuenta 33 - Propiedad, Planta y Equipo. En este marco, una de las preguntas a resolver es si el activo fijo incluye los activos tangibles e intangibles.

De acuerdo con el Informe 035-2007 de la Sunat (2007), el activo fijo es el activo tangible. Conforme a las normas de contabilidad, la NIC 16 (en adelante, la Norma), en su párrafo 6, señala que “las Propiedades, Planta y Equipo son activos tangibles [...]” (IASB 2015d). Además, Horngren, Harrison y Smith definen los activos fijos como “activos tangibles de larga duración, como terrenos, edificios y equipo, usados en las operaciones de la compañía” (2003: 410).

2. Edificaciones y construcciones

No existe una definición para el término edificación en la LIR y la norma contable pertinente —en este caso, la Norma 16—, por lo cual recurrimos a la Real Academia Española. De acuerdo con esta, se entiende por construcción a la “acción y efecto de construir, obra construida o edificada” (RAE 2012). En cuanto a la acción de construir, esta es definida como el acto de “Fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública” (RAE 2012).

Ahora bien, en la definición del término “construcción”, se plantea la noción de edificación. La misma institución define edificación como “Fabricar, hacer un edificio o mandarlo construir” (RAE 2012) y, por edificio, se entiende “Construcción fija, hecha con materiales resistentes, para habitación humana o para otros usos” (RAE 2012). Cabe anotar que las edificaciones se registran en la cuenta 332 del PCGE y, según la versión modificada, en dicha cuenta, incluye a aquellos que están destinados al proceso productivo o uso administrativo (Ministerio de Economía y Finanzas 2011).

En la *RTF 07724-2-2005*, la Sunat indica que, para determinar si un activo corresponde a una edificación, se deben tener en cuenta sus características; de ese modo, es posible aplicarle la tasa flat de 5% señalada en el artículo 39 de la Ley de Impuesto a la Renta (Tribunal Fiscal 2005a). La concurrente había registrado unos galpones dentro de las edificaciones, pero los depreciaba a una tasa de 10% cuando le correspondía la tasa *flat* de 3%. El Tribunal Fiscal indica que “[...] ninguno de los bienes podría considerarse como una construcción o edificación [...]”, y concluye que lo adecuado sería deducir una depreciación de 10% y clasificarlos como “otros bienes de activo fijo”, puesto que no se podía identificar con la clasificación dada en el artículo 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta (1994).

Enrique Abella, en su libro *Manual de IVA*, se remite a la norma que regulariza dicho impuesto para definir lo que son las edificaciones. A partir de ello, considera como tales a “las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma independiente” (2006: 161).

II. COMPONETIZACIÓN

Contablemente, de acuerdo con el párrafo 44 de la Norma 16, la depreciación puede realizarse de manera separada a cada parte de un activo identificado; en la medida que cada parte de un activo tendrá un costo y una vida útil estimada diferente, la depreciación de cada parte será, por tanto, diferente (IASB 2015d).

A partir de ello, se pueden inferir 2 criterios para depreciar, de acuerdo con el párrafo 44: por agrupación y por componentes. Por agrupación, ocurriría en el caso que se juntasen partes no significativas del elemento o las partes restantes. También, podría darse otro caso en que las partes significativas tengan la misma vida útil y el mismo método de depreciación. En el caso del criterio por componentes, se deprecia por separado a las partes significativas que tengan vida útil o método de depreciación distintos.

Para efectos del impuesto a la renta, un activo fijo se depreciará sin diferenciar partes, es decir, en su totalidad, de acuerdo con las tasas máximas de depreciación mencionadas en el artículo 22 del Reglamento. Además, podría depreciarse según lo que plantea la Norma 16 siempre y cuando el comprobante que constate la adquisición del activo detalle las partes que lo conforman y el costo correspondiente a cada uno de ellos. Este efecto se verá reflejado en el Registro de Activo Fijo de una entidad; si hasta el año 20X1 seguía lo que indica la Ley de Impuesto a la Renta y en el año 20X2 adopta NIIF, ahora, en su registro, deberá reflejar la descomponetización de cada elemento de activo fijo. Por ejemplo, una maquinaria podría ser considerada solo como un activo, pero, según NIIF, en esta podrían ser identificadas partes distintas que deberían ser registradas, cada una con su costo correspondiente. Allí ya empieza a distinguirse un registro financiero y otro tributario del activo, y comienza, de ese modo, a generarse diferencias.

Cabe mencionar que existe cierta obligatoriedad de llevar libros y registros vinculados a asuntos tributarios que regula la Administración. De acuerdo con el artículo 65 de la LIR, los perceptores de renta de tercera categoría deben llevar ciertos libros dependiendo de los ingresos del ejercicio anterior (Congreso de la República 2000) y tomando en cuenta la UIT del ejercicio gravable (esto último se especifica en el artículo 38 del Reglamento). Asimismo, en la página de la Sunat, en “Orientación Tributaria”, con respecto al llevado de libros, se

menciona que tanto la Resolución 234-2006/SUNAT como el artículo 65 de la LIR determinan la obligación de llevar libros y registros; sin embargo, esta resolución fue modificada por la Resolución 226-2013/SUNAT, que entró en vigencia el 24 de julio de 2013. En ella, se indica, en su artículo 12.5, que los perceptores de renta de tercera categoría de Régimen General de Renta deben llevar la siguiente documentación (Sunat 2013):

- Libro de Retenciones
- Registro de Activos Fijos
- Registro de Costos
- Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas
- Registro de Inventario Permanente Valorizado

Por ello, si una entidad está acogida por el Régimen General, deberá llevar un Registro de Activo Fijo, siguiendo lo normado por la Ley de Impuesto a la Renta, además de considerar lo que menciona la Norma 16. Es preciso anotar que, en este caso, siempre primará lo normado por la LIR.

III. RECONOCIMIENTO

Según el IASB, un activo debe reconocerse en el Estado de Situación Financiera (2015a). En el *Marco Conceptual*, se plantea que el reconocimiento es el “[...] proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 4.38 [...]” (IASB 2015a). Con respecto al reconocimiento de un activo, la misma institución indica, en el párrafo 4.44 del *Marco Conceptual*, que “se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad” (IASB 2015a). Por su parte, de acuerdo con el párrafo 7 de la Norma 16, el costo de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo se reconocerá como activo si es probable obtener beneficios económicos futuros y el costo puede ser medido con fiabilidad (IASB 2015d). En el caso de repuestos, será tratado de la misma manera si cumple con la definición de activo fijo; en caso contrario, será considerado como inventario.

Según la versión modificada del PCGE (Ministerio de Economía y Finanzas 2011), los bienes deben registrarse inicialmente al costo de adquisición o construcción (si los bienes son donados, recibidos en pago, entre otros, se usará el valor razonable medido en tasación). Cabe resaltar que el costo incluye el monto de la compra, además de todos los costos necesarios para que el activo esté en el lugar y las condiciones aptos para su uso.

Para fines tributarios, en su inciso e) del artículo 44 de la LIR, el costo de adquisición del activo o los montos de los costos posteriores no serán deducibles para la determinación de la renta de tercera categoría. No obstante, hay una excepción que menciona el artículo 23 del Reglamento:

la inversión de bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectuó. Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento (Congreso de la República 2000).

En un inicio, tomando como referencia la *RTF 6263-2-2005* y la *RTF 2933-3-2008* (Tribunal Fiscal 2005a, 2008), para el costo del activo fijo, no se exigía un comprobante de pago para sustentar tal concepto, pero sí para considerarse como gasto, de acuerdo con el inciso j) del artículo 44 de la LIR.

Asimismo, en la *RTF 01285-4-2000*, la Administración indica que se debe reparar la deducción por concepto de gasto por adquisición de un *stand* (Tribunal Fiscal 2000) apelando a que dicho *stand* es un activo para la concurrente y argumenta principalmente que el costo de tal supera el $\frac{1}{4}$ de UIT. Frente a esta afirmación, la concurrente defiende su posición señalando que el *stand* construido solo fue empleado para una feria y no para un uso permanente. En la medida que ha sido empleado solo una vez, y no se estima usarlo a futuro ni será un bien de carácter permanente, es posible considerar una deducción por el importe de la adquisición del bien. Caso contrario, según la *RTF 01829-1-2003*, algunos bienes –carpas y tableros de distribución– no son considerados activos fijos al no cumplir con los requisitos de la NIC 16. De ese modo, tales sumas serán consideradas como gasto.

En cuanto a la depreciación, esta se irá registrando permanentemente teniendo en cuenta la vida útil estimada para cada activo desde el punto de vista financiero y empleando las tasas máximas del reglamento de la LIR desde el punto de vista tributario. En relación con ello, cabe anotar que –según el párrafo 6 de la Norma 16– la depreciación es la distribución sistemática de importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, y los métodos para su cálculo –de acuerdo con el párrafo 62– son el lineal, la depreciación decreciente y por unidades de producción (IASB 2015d).

IV. DEPRECIACIÓN: ELEMENTOS, INICIO Y FIN, Y EFECTOS/RECONOCIMIENTO

Anteriormente, ya se definió lo que es la depreciación. En este acápite, se mostrará qué elementos la conforman tanto contable como tributariamente, puesto que, en la *RTF 04473-10-2012*, se debate qué compone la depreciación. Según el párrafo 55 de la Norma 16, la depreciación se basa en “el costo del bien, su valor residual y su vida útil” (IASB 2015d), mientras que la LIR, en sus artículos 39 y 41, así como el artículo 22 de su Reglamento (Congreso de la República 2000), contempla solo 2 elementos de los que se considera financieramente: el costo y la vida útil. Por ello, tributariamente, el valor residual no es aceptado para el cálculo de la depreciación.

Existe debate, además, sobre el inicio y la culminación de la depreciación, debido a que tanto la Norma como la LIR mencionan casos distintos.

1. Inicio de la depreciación

Para comprender un poco más sobre la depreciación, me serviré de lo que menciona el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el inciso c): “Las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas” (Congreso de la República 2000). Para efectos contables, la depreciación iniciará cuando el activo esté disponible para su uso, con lo cual se alude a la ubicación y a las condiciones para operar, tal como se menciona en el párrafo 55 de la Norma 16 (IASB 2015d).

2. ¿Cuándo dejar de depreciar?

La Norma 16, en su párrafo 55, señala que la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo (IASB 2015d). Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

La depreciación puede ser reconocida de dos modos: puede formar parte del costo de un activo, de acuerdo con el párrafo 12 de la NIC 2 Existencias (IASB 2015b), o puede ser reconocido como gasto del ejercicio, según la Norma 16

(IASB 2015d) y al inciso f) del artículo 37 de la LIR (Congreso de la República 2000). No obstante, también, existirán casos en los que la depreciación no será aceptada: por baja de valor de un activo o incremento del mismo por aplicación de NIIF I. En el caso de baja de valor de un activo, el *Informe 025-2014/SUNAT* indica:

la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF, en la medida que dicha depreciación no se encuentra contabilizada en los libros y registros contables, sino tan solo la depreciación anual calculada sobre el menor valor del activo (valor financiero) producto de su rebaja (Sunat 2014).

Esto se concluye luego de analizar el inciso f) del artículo 37 de la LIR y el artículo 22 del Reglamento (Congreso de la República 2000).

Con respecto a un incremento de valor, en el *Informe 134-2015/SUNAT*, se menciona que “para efectos del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación” (Sunat 2015), debido a que el artículo 44 de la LIR en su inciso l) indica que no es deducible a efectos del Impuesto a la Renta “[...] el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido [...]” (Congreso de la República 2000). A partir de ello, se puede apreciar que, en el caso de revaluaciones, si bien para efectos financieros se acepta que estén afectas a depreciación, esto no aplica para fines tributarios, pues, como plantea el artículo 41, “Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia” (Congreso de la República 2000).

V. RÉGIMENES ESPECIALES

I. Ley 27394 - Leasing

En el caso del *leasing* o arrendamiento financiero, para efectos tributarios, se podrá aplicar excepcionalmente como tasa máxima de depreciación aquella que se determine según el método de línea recta en el plazo del contrato si los bienes –muebles o inmuebles– cumplen con los siguientes cuatro requisitos: (i) ser considerado costo o gasto para efecto de IR, (ii) que el arrendatario lo use para el desarrollo de su actividad empresarial, (iii) que el plazo sea de dos o cinco años para bienes muebles o inmuebles respectivamente, y (iv) que la opción de compra pueda ejercerse al finalizar el contrato (Congreso de la República 2000). En ese sentido, el beneficio tributario de esta ley es que un bien puede depreciarse en el plazo del contrato siempre y cuando cumpla con los requisitos mencionados anteriormente. Cabe resaltar que esto ha estado siendo aplicado para arrendamientos financieros celebrados a partir del 1 de enero de 2001.

Ahora bien, según la *RTF 986-4-2006* y la *Ley 27394*, la primera disposición transitoria de esta ley indica que “lo dispuesto en el Artículo 40 de la Ley, sustituido por el Artículo 2 de la presente norma, no modifica los tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales” (Congreso de la República 2000). Esto implica que, de acuerdo con la *RTF*, no es posible considerar que el artículo 18 del DL 299 obligue a contabilizar la depreciación en el plazo del contrato a aquellos que optan por el régimen especial, por lo cual resulta procedente deducir, mediante declaración jurada anual, la depreciación.

No obstante, un caso particular en el que el beneficio tributario no es posible en un *leasing* es el siguiente: si se celebra un contrato de arrendamiento operativo y, luego de una revisión, los auditores señalan que dicho contrato realmente es un arrendamiento financiero, tributariamente, es posible que se considere el contrato como un arrendamiento financiero. De acuerdo con la *RTF 10485-4-2015*, “[...] el referido contrato denominado de arrendamiento con opción de compra, no corresponde a un contrato de arrendamiento cuya única finalidad sea el otorgar el uso temporal del bien, sino que además tiene un carácter financiero [...]” (Tribunal Fiscal 2015). En este caso, la empresa arrendadora X arrendó activos de la empresa arrendataria y celebró un contrato de arrendamiento

operativo, pero, finalmente, este fue calificado como financiero, debido a que cumplía con las características de la Norma 17 Arrendamientos. Sin embargo, la empresa arrendataria no es una empresa financiera –requisito de acuerdo con la norma mencionada anteriormente– y, en ese sentido, la empresa X no podrá tener el beneficio tributario de depreciar en el plazo de contrato.

2. Ley 30264 – Edificaciones y Construcciones

Este régimen especial de depreciación de edificios y construcciones para los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta afirma que a, partir del ejercicio 2015, los edificios y las construcciones destinados exclusivamente al desarrollo empresarial se podrán depreciar para efectos del impuesto a la renta en un 20% anual si la construcción se ha iniciado el 1 de enero de 2014 (por inicio de construcción, se entiende el momento en el que se obtenga la licencia de edificación) y tiene como mínimo un avance de 80% al 31 de diciembre de 2016. El método de depreciación por emplear es el de línea recta y la tasa de depreciación se usará hasta que el bien esté completamente depreciado (Congreso de la República 2000).

VI. POSIBILIDADES DE MEJORA

Tal como se mencionó en la introducción, en el Perú, existe el Modelo de Balance Independiente o Doble Balance: las empresas tienen tanto un balance contable o financiero como un balance tributario partiendo de las Normas Internacionales de Información Financiera y la Ley de Impuesto a la Renta, respectivamente. Para poder establecer una mejor contabilización de la depreciación, debe tenerse en principio ambos balances con las cifras correctas, tanto del costo histórico como de la depreciación acumulada de los activos. Además, para un buen cálculo de la depreciación del ejercicio, se debe tomar en cuenta el costo neto tributario del activo. Una empresa puede haber depreciado un activo tributariamente empleando las tasas máximas, mientras que, financieramente, empleó una tasa menor. En ese caso, al haber sido menor la depreciación financiera, según la LIR, será deducible aquella que haya sido contabilizada. Por ende, la empresa, aun con la idea de haber depreciado un activo con tasas máximas, en realidad, deprecia a una tasa menor, lo cual da como resultado un costo tributario neto mayor a cero cuando, en realidad, se cree que el activo ya ha sido depreciado en un 100%. Este costo debe ser considerado para la depreciación del ejercicio; este mismo costo neto será el límite para hallarla: entre el costo neto y la depreciación del ejercicio, será contabilizada y aceptada la cifra menor.

En caso contrario, cuando la tasa de depreciación financiera es mayor que la contable, con mayor rapidez, el costo neto del activo será cero. Sin embargo, aún tendrá costo tributario y, para que pueda ser deducida la depreciación –si un activo se deprecia en dos años contablemente y en cuatro tributariamente, en el año tres, habrá depreciación tributaria mas no contable–, debe haberse reconocido el impuesto diferido por la depreciación contable en los ejercicios anteriores y la deducción se debe hacer vía declaración jurada.

Para el caso específico de las edificaciones, recomendaría que se analice bien el costo histórico, ya que, al haberse adquirido hace muchos años, quizá, en la actualidad, no tengan tributariamente un costo y, en ese caso, no podría depreciarse. Debe calcularse el costo teniendo en cuenta la tasa *flat*

de depreciación³ y el cambio de tasa que existió. Con ello, podrá verse qué edificación debe seguirse depreciando. A la fecha, año 2016, las edificaciones adquiridas aproximadamente en 1983 o antes ya no deberían tener costo neto alguno, por lo cual ya no deberían generar depreciación. En tal caso, se debería realizar una buena revisión de esos inmuebles. En una escala más general, para un mejor cálculo de la depreciación, si existiesen revaluaciones de activos fijos –de aquellos que generan depreciación–, se debería discriminar dichos montos de revaluación del costo histórico o de adquisición de los bienes, puesto que se sabe que las revaluaciones tributariamente no son aceptadas y no generan depreciación alguna para que sea deducida.

3 De acuerdo a la Ley de Impuesto a la Renta, en el artículo 39, la tasa de depreciación para edificaciones será única: 3% hasta 2009 y 5% a partir de 2010 (Congreso de la República 2000).

CONCLUSIONES

Si bien en nuestro país las empresas deben realizar sus Estados Financieros siguiendo las Normas Internacionales de Información Financiera, deben considerar también que las leyes regulan de cierto modo a las empresas, ya que son ellas la base para el cálculo de uno de los tributos más importantes: el impuesto a la renta. Para ello, deben realizar un buen cálculo de la base financiera y tributaria en el caso de activos fijos, lo cual permitirá que los reportes financieros coincidan con el registro específico de activo fijo. Sobre la base de un cálculo correcto, se puede partir para una buena contabilización del desgaste teniendo en cuenta lo asignado por la LIR y el Reglamento, y lo mencionado en las posibilidades de mejora: el costo neto tributario, y, para el caso de inmuebles edificaciones, el costo histórico y fecha de adquisición.

Cabe anotar que muchos han sido los casos en los que la Administración debate con empresas por temas relacionados con activo fijo –o algún elemento de este– y conceptos relacionados con estos. Este es el caso de los galpones mencionados anteriormente en el presente trabajo. Para una buena solución a la disyuntiva, se debe realizar un análisis de todo lo que esté relacionado con el tema, como definiciones, tratamiento correcto, entre otros.

Además, existen situaciones extraordinarias en las que no se cumplen con ciertos requisitos para ser considerado como costo o gasto (caso del *stand* cuyo costo superaba $\frac{1}{4}$ de UIT para ser considerado como gasto). Sin embargo, viendo detalladamente otros requisitos, se llegó a la conclusión de que sí podría considerarse como gasto, a pesar de no cumplir con uno. Esto se debe a que dicho bien construido no formaría parte del activo fijo de la empresa al no proyectarse su uso por más de un año, sino para un evento específico.

Ahora bien, existen discusiones en las que se debate si es posible contablemente considerar normas tributarias y viceversa. En este caso, ¿es posible que la Administración Tributaria pueda remitirse a normas contables para poder solucionar disyuntivas? ¿Podría considerar a las normas contables como fuente de derecho?

Por último, en muchas resoluciones del Tribunal Fiscal, así como informes de Sunat, entre otros, se ha resuelto casos en los que las empresas debaten

con la Administración Tributaria sobre qué es lo que realmente plantea una norma –ya sea contable o tributaria–. Esto se debe a que, usualmente, las empresas son las que, para poder tributar menos, interpretan una norma “x” de una manera distinta a como la considera la Administración, lo cual genera diferencias y casos que toman años en resolverse. En este contexto, en relación con la Administración Tributaria, cabe preguntarnos si esta hace una buena interpretación de las normas para la resolución de los diversos casos que se presentan con las empresas. Se sabe que, en 2007, la Sunat emitió el *Informe 040-2007*, según el cual la licencia de pesca era un intangible de vida limitada y –por tanto– su amortización sería aceptada en el plazo de 1 a 10 años; posteriormente, en 2011, emitió el *Informe 010-2011* del mismo intangible, en el que se indicaba que este era de vida ilimitada. Casos como este podrán ser resueltos con una buena interpretación de las normas y, en lo que respecta al activo fijo, esto será posible tomando en cuenta las posibilidades de mejora mencionadas en este trabajo, como en otros relacionados con el tema.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA, Enrique

2006 *Manual del IVA*. Tercera edición. Madrid: El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados.

BOLSA DE VALORES DE LIMA

2003 *Nota a los Estados Financieros 31 de diciembre del 2004 y 31 de diciembre de 2003*. Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. Lima: Bolsa de Valores de Lima.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

2014 *Ley 30264. Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico*. Lima, 10 de noviembre. Consulta: 7 de noviembre de 2015. <http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/30264.pdf>

2000 *Ley 27394. Ley que modifica la Ley de Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N° 299*. Lima, 30 de diciembre.

1984 *Decreto Legislativo N° 299*. Lima, 29 de julio. Consulta: 27 de octubre de 2015. [http://galvezconsultores.com/pdf-normas/LEASING%20\(D.Leg.299\).pdf](http://galvezconsultores.com/pdf-normas/LEASING%20(D.Leg.299).pdf)

DURÁN, Luis

2014 “La influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Un breve análisis de la situación en el Perú”. *Ius Et Veritas*.

DURÁN, Luis y MEJÍA

2015 *Ley de Impuesto a la Renta*. Lima: Aele.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB)

2015a *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres: International Accounting Standards Board.

2015b *Norma Internacional de Contabilidad 2 Existencias*. Londres: International Accounting Standards Board.

2015c *Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambio en Estimaciones y Errores*. Londres: International Accounting Standards Board.

- 2015d *Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo*. Londres: International Accounting Standards Board.
- 2015e *Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos*. Londres: International Accounting Standards Board.

HORNGREN, Charles, Walter HARRISON y Linda SMITH

2003 *Contabilidad*. Quinta edición. México D.F.: Pearson Educación.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

2011 *Plan Contable General Empresarial*. Consulta: 5 de enero de 2016.
<https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentacion/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf>

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT)

- 2015 *Informe 134-2015/SUNAT*. Lima.
- 2014 *Informe 025-2014/SUNAT*. Lima.
- 2013 *Resolución de SUNAT 226-2014*. Lima.
- 2007 *Informe 035-2007/SUNAT*. Lima.
- 2006 *Resolución de SUNAT 234-2006*. Lima.
- s/f “Orientación Tributaria”. *Sunat.gob*. Consulta: 02 de enero de 2016.
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&id=1892:02-obligatoriedad-de-llevar-libros-y-registros-contables-&Itemid=475>

TRIBUNAL FISCAL

- 2015 *Resolución del Tribunal Fiscal 10485-4*. Lima.
- 2012 *Resolución del Tribunal Fiscal 04473-10*. Lima.
- 2008 *Resolución del Tribunal Fiscal 02933-3*. Lima.
- 2006 *Resolución del Tribunal Fiscal 00986-4*. Lima.
- 2005a *Resolución del Tribunal Fiscal 06263-2*. Lima.
- 2005b *Resolución del Tribunal Fiscal 07724-2*. Lima.
- 2003 *Resolución del Tribunal Fiscal 01829-1*. Lima.
- 2000 *Resolución del Tribunal Fiscal 01285-4*. Lima.

**LA OPINIÓN DEL AUDITOR: UN PODEROSO
VEREDICTO BASADO EN EL JUICIO
PROFESIONAL COMO RESPALDO PARA LA
TOMA DE DECISIONES**

AUTOR

GONZALES MEDINA, Rosa Daysi

rdgonzales@pucp.pe

ÍNDICE

RESUMEN.....	32
INTRODUCCIÓN	33
I. LA PRESENCIA DE LOS JUICIOS EN LAS ETAPAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA	34
II. COMPARACIÓN ENTRE EL INFORME DE AUDITORÍA TRADICIONAL Y EL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA.....	36
III. LOS JUICIOS COMO PARTE DEL SUSTENTO DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS Y LOS FACTORES QUE INCREMENTAN LA CONFIANZA POR PARTE DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA: LA ASERTIVIDAD, LA METODOLOGÍA, LA INDEPENDENCIA Y LA EXPERIENCIA	40
CONCLUSIONES	46
BIBLIOGRAFÍA.....	47

RESUMEN

El problema para el presente trabajo se ha definido a partir de la confianza que los usuarios de la información financiera depositan sobre la opinión del auditor. En ese marco, se busca investigar cómo esta opinión resulta ser tan relevante para que, sobre la base de esta, tanto usuarios internos como externos puedan tomar decisiones relacionadas a la empresa, incluso si en ella, en gran medida, se aplican juicios por cada tipo de auditor. Como parte de la metodología, se ha empleado fuentes extraídas de libros, archivos digitales, normas aplicables y entrevistas, entre otros. Ello ha permitido concluir que los juicios están presentes en cada etapa de la auditoría y se relacionan con los distintos tipos de auditores, así como con los distintos contextos a los cuales estos se enfrentan. Asimismo, ha permitido recalcar el empleo de estos de manera explícita en el nuevo informe de auditoría. Finalmente, se ha podido concluir que factores como la asertividad, la metodología, la independencia y la experiencia incrementan la confianza sobre el informe de auditoría; es decir, aumentan la confianza sobre la opinión del auditor. Así también, gracias a las entrevistas realizadas a miembros de una de las firmas auditoras, se pudo constatar los factores que aumentan la confianza sobre el informe de auditoría.

Palabras clave: auditoría financiera, juicios profesionales, confianza.

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación, se desarrollará cómo la opinión del auditor resulta ser un poderoso veredicto, que se basa en juicios profesionales que respaldarán la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información financiera. La idea central es investigar cómo la opinión del auditor resulta ser tan relevante para que, sobre la base de esta, tanto usuarios internos como externos puedan tomar decisiones relacionadas a la empresa. Se entiende que dichos usuarios depositan la suficiente confianza para tomar esas decisiones; en ese marco, un factor crucial para determinar dicha opinión es el uso de juicios, que dependen del contexto, de determinadas situaciones.

Para poder desarrollar este tema, se estructurará el trabajo en tres secciones. La primera de ellas abordará la presencia de los juicios en los procedimientos de auditoría. En esta sección, se busca describir en qué consisten los procedimientos aplicados en una auditoría a los estados financieros y la presencia de los juicios dentro de estos. Para ello, se determinará el concepto de lo que se entiende por juicio. En la segunda sección, se realizará una comparación entre el informe de auditoría tradicional y el nuevo informe de auditoría. En esta parte, se apunta a resaltar que no solo en los procedimientos, como papeles de trabajos, se emplean juicios, sino que estos se observan de manera explícita en el informe de auditoría, el cual está a disposición tanto de los usuarios externos como internos. En la última sección, se analizará la confianza sobre el informe de auditoría y los factores que aumentan dicha confianza, así como la relación de estos con los juicios empleados por el equipo auditor. En esta, se explicará cómo los usuarios llegan a confiar en juicios que pueden diferir dependiendo del tipo de auditor; es decir, estos pueden variar, a pesar de afrontar situaciones y contextos iguales. No obstante, cabe resaltar que, en varias ocasiones, los usuarios no están conscientes o informados del empleo de juicios en el informe de auditoría. Para abordar este punto, se entrevistó a tres miembros de una firma auditora, quienes nos comentaron los factores que determinan y/o incrementan la confianza sobre dicho informe.

I. LA PRESENCIA DE LOS JUICIOS EN LAS ETAPAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

De acuerdo a la Issai, International Standards of Supreme Audit Institutions, la auditoría tiene como finalidad incrementar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros (Proyecto de Armonización 2013). Ello se logra gracias al informe que emite el auditor. Este, a su vez, se respalda en una metodología que fija parámetros para considerar qué se considera como material y qué no se consideraría como tal (Proyecto de Armonización 2013). Dichos parámetros dependen de diversos factores, tales como el tipo de empresas a auditar, la experiencia del auditor y el riesgo asociado a las cuentas. No obstante, definir un parámetro está sujeto a cada tipo de auditor; es decir, la percepción del auditor no es la misma incluso para situaciones similares y menos aún si estas son distintas respecto a las decisiones que otros auditores tomarían frente a un mismo escenario. En estos casos, el juicio del auditor desempeña un rol importante, pues las decisiones tomadas por este para discernir entre escenarios, ya sean muy similares o muy distintos, pueden diferir de los juicios que emplearía en otras situaciones. Cabe anotar que la relatividad de los procedimientos y, en realidad, la relatividad presente en las distintas etapas de la auditoría –tales como la planificación, ejecución y conclusión–, no afecta la confianza de los usuarios de la información financiera sobre la auditoría, debido a que los juicios estarán fundamentados. Esto responde a que el grado de confianza radica en el conjunto de respaldos para la elaboración del informe de auditoría, mas no en los juicios aplicados de manera individual. Por ello, el grado de confianza va en aumento en la medida que los juicios empleados se encuentren siempre correctamente sustentados, es decir, que exista evidencia de dichos fundamentos.

Para entender a qué se refiere cuando se emplea el término juicio, se explicará brevemente este concepto. De acuerdo con la Real Academia Española, es una facultad que posee el hombre para distinguir el bien del mal y lo verdadero de lo falso; de igual modo, tener juicio denota cordura y sana razón (2016). En el informe de PwC *La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría*, se señala que existe una relación entre el criterio que el auditor emplea sobre valoraciones o hipótesis referentes al futuro, y el juicio profesional que este debe aplicar sobre estimaciones presentes en el transcurso de la auditoría (2014: 15). Ello quiere decir que el informe del auditor no es una garantía, sino que refleja el criterio profesional del auditor, lo cual queda fundamentado en el trabajo que

realiza de acuerdo con el marco normativo establecido. Se precisa que no es una garantía, pues no hay certeza absoluta de que los estados financieros no figuren con declaraciones erróneas materiales. Esto se debe a que, en la contabilidad, se encuentran presentes estimaciones e incertidumbres, lo cual genera que muchas veces los procedimientos de auditoría aplicados no cubran en su totalidad los riesgos inherentes que se pueden encontrar en ciertos componentes. En efecto, se cubre, de manera selectiva, todos los campos que se considera que pueden afectar la decisión final del auditor con respecto a los estados financieros de una determinada compañía, lo cual implica que es relativo dependiendo del contexto en el que dicha compañía se encuentra. Asimismo, se debe considerar que, como plantea Messier, el “juicio del auditor permite establecer la importancia relativa y el riesgo, y así se establece el tipo y cantidad de trabajo que debe ejecutar” (1997).

A partir de ello, gracias a las explicaciones del término en los párrafos anteriores, se concluye que este resultaría ser el criterio empleado por el auditor en una circunstancia determinada, mediante el cual discierne, entre diversas alternativas, cuál es la mejor de estas para tomar la mejor decisión frente a dicha situación. Si dicho juicio se encuentra presente en el transcurso de las diferentes etapas de la auditoría, se debe entender que el auditor, cuando emplee tal juicio en la etapa de la planificación, aplicará su criterio para discernir qué factor o *benchmark*⁴ será elegido para obtener la materialidad de la auditoría. De la misma manera, en la etapa de ejecución de la auditoría, el auditor tendrá que emplear su juicio para discernir qué procedimiento es el más apropiado de acuerdo con el riesgo identificado de los distintos componentes. Por último, en la etapa de conclusión de la auditoría, el auditor deberá aplicar su juicio para determinar si se ha encontrado errores que, de manera individual o en conjunto, afecten su opinión y, por ende, sean considerados materiales.

4 El benchmark es definido como “Standard, or a set of standards, used as a point of [reference](#) for evaluating [performance](#) or level of [quality](#)” (Business Dictionary 2016)

II. COMPARACIÓN ENTRE EL INFORME DE AUDITORÍA TRADICIONAL Y EL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA

En esta sección, se considera importante profundizar en las responsabilidades del auditor y el uso del juicio profesional en los procedimientos de auditoría que se hace explícito tanto en el informe de auditoría actual como en el nuevo. Este último abarca más puntos, como se muestran en la tabla I (que se presentará posteriormente). Dentro de estos, no solo son más los puntos los que se abarcan en el nuevo informe, sino que, incluso, la forma y la estructura han variado. Por ejemplo, la opinión del auditor, que es el núcleo del informe, ya no figura a manera de conclusión como se muestra en el informe actual, sino que es el primer punto que se abarca; después de este, se plantean las responsabilidades de la administración y del auditor.

Como se resaltó previamente, en la sección de las responsabilidades del auditor de la ISA 700, que se mantiene vigente para aquellos informes luego del 31 de diciembre de 2006, en el párrafo 37, en el punto (b), se señala lo siguiente:

El dictamen del auditor debe describir una auditoría estableciendo que: Los procedimientos seleccionados *dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de declaraciones erróneas materiales de los estados financieros, debido a fraude o error*. Al realizar esta evaluación de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación clara de los estados financieros de la entidad para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para los propósitos de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad [...] (International Standards on Auditing – ISA 2016: 509 [el énfasis es mío]).

En esta cita, se recalca de manera explícita que el auditor hace uso de los juicios para la determinación y evaluación de los riesgos, y, por ende, los procedimientos que serán aplicados también tendrán dichos juicios. Por otro lado, en el nuevo informe, dentro de la sección de las responsabilidades del auditor, se especifica el objetivo de la labor de este, la descripción de la materialidad y sus responsabilidades respecto a la ISA 700. A continuación, se detalla información sobre la sección de la responsabilidad y el juicio profesional del auditor:

As part of an audit in accordance with ISAs, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the audit. We also:

- Identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error, design and perform audit procedures responsive to those risks, and obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than for one resulting from error, as fraud may involve collusion, forgery, intentional omissions, misrepresentations, or the override of internal control.
- Obtain an understanding of internal control relevant to the audit in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the Company's internal control.
- Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.
- Conclude on the appropriateness of management's use of the going concern basis of accounting and, based on the audit evidence obtained, whether a material uncertainty exists related to events or conditions that may cast significant doubt on the Company's ability to continue as a going concern. If we conclude that a material uncertainty exists, we are required to draw attention in our auditor's report to the related disclosures in the financial statements or, if such disclosures are inadequate, to modify our opinion. Our conclusions are based on the audit evidence obtained up to the date of our auditor's report. However, future events or conditions may cause the Company to cease to continue as a going concern.
- Evaluate the overall presentation, structure and content of the financial statements, including the disclosures, and whether the financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.

We communicate with those charged with governance regarding, among other matters, the planned scope and timing of the audit and significant audit findings, including any significant deficiencies in internal control that we identify during our audit.

We also provide those charged with governance with a statement that we have complied with relevant ethical requirements regarding independence, and to communicate with them all relationships and other matters that may reasonably be thought to bear on our independence, and where applicable, related safeguards.

From the matters communicated with those charged with governance, we determine those matters that were of most significance in the audit of the financial statements of the current period and are therefore the key audit matters. We describe these matters in our auditor's report unless law or regulation precludes public disclosure about the matter or when, in extremely rare circumstances, we determine that a matter should not be communicated in our report because the adverse consequences of doing so would reasonably be expected to outweigh the public interest benefits of such communication (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB 2015: 34) [El énfasis subrayado es mío].

En esta cita, no solo se señala la aplicación del juicio del auditor dentro de los procedimientos de auditoría, sino que da mayores detalles de lo que está evaluando, de las conclusiones del examen a los estados financieros e, incluso, puntos que serán comunicados a la gerencia. Ello también puede relacionarse con lo que la Comisión Cohen⁵ sostiene en relación con lo que el informe de auditoría señala respecto a la crisis de la confianza de los auditores. De acuerdo con dicha comisión, el léxico que se mantenía en el informe del auditor evadía la responsabilidad del mismo, lo cual da como resultado una limitada cobertura y, a su vez, reduce la confianza que hay en este. No obstante, con el nuevo informe de auditoría, dicho problema se vería solucionado y la asunción de mayores responsabilidades daría mayor confianza al informe (Fernández, Villanueva y Álvarez-Santullano 2013: 100).

⁵ La Comisión sobre Responsabilidades de los Auditores fue creada en 1974.

Tabla I. Informe de auditoría actual vs. Nuevo informe de auditoría

Informe de auditoría actual	Nuevo informe de auditoría
Título	Título
Destinatario	Destinatario
Párrafo introductorio	Opinión del auditor (contiene el párrafo introductorio)
Responsabilidad de la Administración sobre los Estados Financieros	Bases para la opinión (incluye requerimientos éticos)
Responsabilidad del auditor	KAM (Asuntos de importancia para la auditoría)
Opinión del auditor	Responsabilidad de la Administración sobre los Estados Financieros
Otras responsabilidades de información	Responsabilidad del auditor (objetivos del auditor, descripción de la materialidad, responsabilidad del auditor relacionada a la NIA 701)
Firma del auditor	Otras responsabilidades de información
Fecha del dictamen del auditor	Firma del auditor
Dirección del auditor	Dirección del auditor
Fecha del dictamen del auditor	

Fuente: IAASB 2015. Elaboración propia

III. LOS JUICIOS COMO PARTE DEL SUSTENTO DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS Y LOS FACTORES QUE INCREMENTAN LA CONFIANZA POR PARTE DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA: LA ASERTIVIDAD, LA METODOLOGÍA, LA INDEPENDENCIA Y LA EXPERIENCIA

Para poder abordar la confianza que los usuarios tienen sobre la información financiera, es importante explicar los principales factores que permiten incrementar dicha confianza. El primero de ellos es la asertividad. Este, dentro de los modelos de confianza organizacional, se inscribe en el modelo de McAllister, quien plantea que hay tres conceptos para explicar la confianza: la toma de riesgos, la motivación y la asertividad (Costigan 1998). En el presente trabajo, se profundizará en el concepto de la asertividad y cómo este es un factor que aumenta la confianza. De acuerdo con dicho modelo, el concepto de *asertividad* sostiene que la confianza se incrementa cuando la información de lo que se comunica no está distorsionada, es veraz, es sencilla y franca (Costigan 1998). Es decir, si asumimos que la opinión del auditor no certera, resultaría que la información auditada cumple con que es veraz, sencilla, franca y que no se encuentra distorsionada, por lo cual es una información digna de depositar confianza en ella.

Por otro lado, otro factor que impacta de manera positiva en el incremento de la confianza es la metodología que se emplea para realizar los procedimientos de auditoría. Ello puede explicarse a través de las metodologías que usan las firmas auditoras. En el caso de KPMG (2015), la metodología que emplea la describe como una herramienta efectiva que facilita y mejora la calidad del proceso, por lo cual esta permite entregar auditorías rigurosas de calidad e independencia. En función de ello, la firma emplea el eAudit, que es una herramienta *software* que permite realizar los procedimientos de auditoría. Dicha metodología está diseñada para cumplir con las normas aplicables nacionales e internacionales. Así mismo, pone énfasis en la importancia que tienen los procedimientos sustantivos, la evaluación eficaz de riesgo y las actividades de prueba de controles. La firma emplea un enfoque multidisciplinario, en el que resalta la importancia de la experiencia en la industria, y de los profesionales con el conocimiento, habilidades y experiencia para cumplir el encargo. Por otro lado, la firma provee una base para un enfoque consistente de auditoría en cada lugar en el que las

firmas miembro de KPMG operan, a partir de lo cual refuerza la continuidad y coordinación global (KPMG 2015).

Por su parte, The Center for Audit Quality (CAQ) publicó *The Guide to Public Company Auditing*, en la cual presenta la metodología detrás de la auditoría financiera. No obstante, debe anotarse que es una guía que no profundiza mucho en el trabajo que realiza la auditoría. Pese a ello, es útil para explicar los procedimientos que se emplean para dicha labor. Esta guía resalta la importancia del control de calidad para el inicio de la auditoría. Es decir, establece las políticas, dentro de las cuales se incluyen la integridad y los requerimientos de la independencia del auditor. Además, determina los procedimientos para la conformación del equipo auditor desde su contratación hasta sus capacitaciones. Así también, plantea el establecimiento de las políticas para la aceptación y continuación con el cliente, el mantenimiento de los métodos y herramientas para el proceso de auditoría, la constante supervisión en cada paso de la auditoría, y la revisión del control del sistema de calidad. Todos estos procedimientos que se acaban de detallar forman parte del respaldo de la auditoría, conforman la metodología que ampara su razón de ser y que las firmas de auditoría emplean (Center for Audit Quality 2011: 5, 15).

Desde otra perspectiva, de acuerdo con Fernández de Valderrama (2009), los procedimientos que se emplean para la auditoría financiera tienen un grado diferente de importancia en relación con los objetivos que se haya querido definir y con los distintos tipos de evidencia. Por ello, el auditor debe seleccionar los más adecuados a partir de las aseveraciones dentro de los estados financieros con la finalidad de revisar y determinar cuán confiables son las evidencias obtenidas (Fernández de Valderrama 2009: 258).

Otro factor que incrementa la confianza sobre la opinión del auditor es la independencia, que es planteada de manera explícita como parte del trabajo que los auditores realizan al entablar una relación con los clientes a los que auditarán. Con respecto a ello, Fernández de Valderrama señala que la finalidad de la independencia del auditor radica en que su opinión se mantenga objetiva, y no dependa o no existan circunstancias que influyan en su opinión (2009: 259). Sobre este tema, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) describe a la independencia de la siguiente manera: “La independencia demuestra sincero desinterés por parte del auditor en la formulación y expresión de su opinión, lo que significa un juicio obtenido y la consideración imparcial de los hechos, con factores determinantes de su opinión” (citado en Fernández de Valderrama 2009: 259).

A partir de 1947, el Comité de Procedimientos de Auditoría preparó un informe en relación con las Normas de Auditoría, las cuales se centran en las normas de carácter general, respecto a la ejecución del trabajo y respecto a la preparación del informe de auditoría (Fernández, Villanueva y Álvarez-Santullano 2013). Para ello, se presentará en la tabla 2 los 3 puntos señalados, que consisten en las normas de auditoría generalmente aceptadas. En dicha tabla, se resalta de manera explícita la independencia que el auditor debe cumplir en su trabajo, el cual dará mayor confianza al informe de auditoría. Así mismo, la Ley Sarbaes Oxley también establece los temas relacionados con la independencia de los auditores. Con respecto a ello, resalta la importancia de una regulación más estricta, a partir de la cual se establezcan comités de auditoría como un filtro para poder mantener la independencia del auditor frente a las posibles amenazas, como son las presiones por parte de la gerencia (Fernández, Villanueva y Álvarez-Santullano 2013: 100).

Tabla 2. Normas de auditoría generalmente aceptadas

1. Normas generales o personales
<ul style="list-style-type: none">- COMPETENCIA: el examen debe llevarse a cabo por una o más personas que tengan el adiestramiento técnico y la experiencia y conocimientos propios de un auditor.- INDEPENDENCIA: <i>en todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.</i>- DILIGENCIA: el desarrollo de la revisión y la preparación del informe, deben llevarse a cabo con el celo propio de un profesional.
2. Normas relativas a la ejecución del trabajo
<ul style="list-style-type: none">- PLANIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN: el trabajo se planeará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los ayudantes.- ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNOS: deberá hacerse un estudio y evaluación apropiados del control interno existente, para determinar hasta qué grado puede confiarse en él, así como para determinar la extensión necesaria de las pruebas a que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.- OBTENCIÓN DE SUFICIENTE EVIDENCIA COMPETENTE: se obtendrá material de prueba, suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión en relación con los estados financieros que se examinan.
3. Normas relativas al informe
<ul style="list-style-type: none">- CONCORDANCIA CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS: el informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.- APLICACIÓN UNIFORME DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.- RAZONABILIDAD DE LA INFORMACIÓN PRESENTADA: las informaciones contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que se indique lo contrario.

Fuente: Fernández, Villanueva y Álvarez-Santullano (2013)⁶

⁶ Del Gobierno de España: Ministerio de Economía y Competitividad, e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Para finalizar, el último factor, aunque no por ello menos importante, que provoca el aumento de la confianza sobre el informe de auditoría es la experiencia del auditor. Esta es definida como el conjunto de conocimientos adquiridos a raíz de diferentes acontecimientos en el transcurso del tiempo, que brindan a la opinión del auditor el soporte necesario para que esté acorde con los resultados de todos los procedimientos de auditoría aplicados.

En efecto, la relación que existe entre el juicio del auditor y los factores que incrementan la confianza sobre la opinión de este es que dichos factores respaldan el empleo de los juicios. Si el auditor debe de emplear su juicio profesional para discernir el mejor procedimiento para un componente con un riesgo determinado, este se soportará en una metodología que la firma emplea. Así también, la independencia declarada por el auditor respalda que el criterio del auditor es el más idóneo, pues sería un criterio objetivo para el trabajo de auditoría. Ello y la experiencia del equipo auditor aseguran que, en su mayoría, ya ha empleado juicios anteriormente, que estos han tenido buenos resultados y que pueden aplicar dicho criterio a circunstancias similares. El último componente, que es la asertividad, asegura que los usuarios de la información que ha sido auditada pueden depositar confianza en este y realizar sus respectivas decisiones, puesto que dicha información sería veraz y fidedigna.

Para esta última sección, se consideró relevante poder confirmar los factores que se mencionan en anteriores acápite, los cuales incrementan la confianza en la información auditada. Ello se logró a través de entrevistas a tres miembros de una de las firmas auditoras de PricewaterhouseCoopers (PwC), los cuales comparten varios de los factores antes señalados.

El primero de ellos es Oscar Enrique Flores Díaz, *Top Senior*, contador y egresado de la UNMSM (Universidad Nacional Mayor de San Marcos). La pregunta que se realizó fue la siguiente: ¿Por qué los usuarios, tanto internos como externos de la información financiera, depositan confianza en el informe de auditoría? El Sr. Flores respondió que los factores determinantes para depositar confianza en el informe de auditoría son los procesos de revisión, es decir, que no solo los procedimientos pasan por un solo revisor, sino que hay una escala de revisores para dichos procedimientos, que permitiría identificar irregularidades que podrían ser corregidas a tiempo. Otro factor es el empleo de especialistas, pues muchas veces el auditor no tiene los suficientes conocimientos para abarcar todos los componentes de los estados financieros. En esos casos, los especialistas –ya sean del área tributaria, de informática, entre otros– pueden llevar a cabo los procedimientos de auditoría competentes. Finalmente, el Sr. Flores sostiene que el respaldo de la firma, junto con su

metodología, influye mucho en la confianza de los usuarios internos y externos de la información financiera. Es decir, los años de experiencia de una firma, como su posicionamiento en el mercado, define la confianza depositada en el informe del auditor (Gonzales Rosa 2016a).

Asimismo, se entrevistó a Helen Masgo, *Associate* de la firma auditora antes mencionada, contadora y egresada de la UNMSM (Universidad Nacional Mayor de San Marcos). Frente a la misma pregunta, nos comentó que los factores determinantes para confiar en la información auditada son los filtros de revisión que emplea una determinada firma, pues no hay una sola persona que revise los procedimientos, sino que son varias personas con distintos cargos; incluso, el socio revisa los procedimientos efectuados por todo el grupo auditor. Al igual que el Sr. Flores, Masgo recalca que otro factor determinante es el prestigio de la firma (Gonzales Rosa 2016b).

La última persona entrevistada fue Carmen Bustamante, *Top Associate* de la firma antes señalada, contadora y egresada de la UNMSM (Universidad Nacional Mayor de San Marcos). Ella nos comentó que uno de los factores determinantes para confiar en el informe de auditoría es –como señalaron sus colegas– el prestigio de la firma y los años que la respaldan, es decir, los tipos de procedimientos que aplican. Esto se debe a que estos son bastantes rigurosos, por lo cual brindaría mayor respaldo al informe del auditor (Gonzales Rosa 2016c).

A partir de ello, se puede concluir que la metodología empleada por la firma, el prestigio de esta, los filtros de revisión y el suficiente conocimiento por parte de los especialistas brindan al informe de auditoría la suficiente solidez para que los usuarios de esta puedan confiar plenamente en él. De la misma manera, como se señaló a comienzos de esta sección, muchos de los factores se complementan, por lo cual se concluye que no son factores únicos y determinantes; en ese sentido, estos solo serían los más resaltantes o los principales.

CONCLUSIONES

- La primera conclusión a la que se llega con este trabajo es que los juicios están presentes en cada etapa de la auditoría y son relativos a los distintos tipos de auditores como a los distintos contextos a los cuales estos se enfrentan. Asimismo, de acuerdo con la información presentada, se puede entender por juicio al criterio empleado por el auditor en una circunstancia determinada, en la cual discierne, entre diversas alternativas, cuál es la mejor de estas para tomar la mejor decisión frente a dicha situación, decisión que le permitirá realizar mejor su labor.
- Como segunda conclusión, es preciso considerar que, dentro del informe de auditoría, el auditor aplica juicios para generar una opinión, y que este asume mayores responsabilidades con el nuevo informe de auditoría, lo cual le brinda mayor confianza al informe.
- La última conclusión del presente trabajo es que la asertividad, la metodología, la independencia y la experiencia son factores que incrementan la confianza sobre el informe de auditoría; es decir, aumentan la confianza sobre la opinión del auditor, que ha sido preparada sobre la base de juicios profesionales. Así también, el prestigio de la firma y la intervención de especialistas serían factores determinantes para depositar confianza en dicho informe. De acuerdo con las entrevistas, los factores antes expuestos serían solo los principales, pero no los únicos.

BIBLIOGRAFÍA

BUSINESS DICTIONARY

2016 “Web Finance”. *Business Dictionary*. Consulta: 5 de enero de 2015.
<http://www.businessdictionary.com/definition/benchmark.html>

CENTER FOR AUDIT QUALITY

2011 “In-Depth Guide to Public Company Auditing: The Financial Statement Audit”. PwC. Consulta: 9 de enero de 2016.
<https://www.pwc.com/us/en/audit-assurance-services/assets/in-depth-guide-to-public-company-auditing.pdf>

COSTIGAN, ROBERT D.

1998 “Confianza organizacional”. *Revisión de literatura*. Consulta: 6 de enero de 2016.
<http://ponce.inter.edu/cai/tesis/alsantiago/cap2.htm>

FERNÁNDEZ, Teresa, Mónica VILLANUEVA y Mercedes ÁLVAREZ-SANTULLANO

2013 La independencia del auditor. Justificación de la Auditoría de cuentas. ICAC. Consulta: 7 de enero de 2016.
<http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/289.pdf>

FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis

2009 *Teoría y práctica de la auditoría I. Concepto y metodología*. Cuarta edición. Madrid: Ediciones Pirámide (Grupo Anaya S.A.).

GONZALES MEDINA, Rosa

2016a “Entrevista a Oscar Flores Díaz”. 20 de enero.

2016b “Entrevista a Helen Masgo”. 21 de enero.

2016c “Entrevista a Carmen Bustamante”. 26 de enero.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB)

2015 “Final Pronouncements”. *Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments*. Consulta: 22 de diciembre de 2015.
<http://www.iaasb.org/new-auditors-report>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

2006 *Manual Internacional de pronunciamientos de auditoría y aseguramiento*. New York: IFAC.

INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (ISAS)

2016 *Norma Internacional de Auditoría 700: El dictamen del auditor independiente*. s/l

KPMG

2015 “Auditoría de los Estados Financieros. Perú”. KPMG. Consulta: 6 de enero de 2016. <http://www.kpmg.com/pe/es/servicios/audit/paginas/metodologia.aspx>

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI)

s/f *Principios fundamentales de la Auditoría Financiera*. Viena: Intosai. Consulta: 19 de diciembre de 2015. <http://es.issai.org/media/79468/issai-200-s-new.pdf>

PRICEWATERHOUSECOOPERS

2014 “La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría”. PwC. Consulta: 06 de enero de 2016. <https://www.pwc.es/es/publicaciones/auditoria/assets/informe-temas-candentes-auditoria.pdf>

PROYECTO DE ARMONIZACIÓN

2013 *ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera*. Pekín

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

2016 *Diccionario de la lengua española*. Consulta: 7 de enero de 2015. <http://dle.rae.es/?id=MbWK64n>

**VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS
CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE
EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN
TRIBUTARIA REALIZADA POR LA SUNAT**

AUTORA

MOSCOSO LAURA, Patricia Nadia
nadia.moscoso@puccp.pe

ÍNDICE

RESUMEN.....	52
INTRODUCCIÓN.....	53
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	54
II. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA Y OBJETIVOS.....	55
III. REFERENCIA TEÓRICA.....	56
IV. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS.....	62
V. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	63
VI. DESARROLLO DEL ESTUDIO: FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	64
VII. RESULTADOS.....	68
CONCLUSIONES.....	77
BIBLIOGRAFÍA.....	78

RESUMEN

En el presente trabajo de investigación, se plantea como principal objetivo analizar cuándo se vulneran los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la Sunat. Para ello, se ha considerado hacer una revisión y análisis de la Constitución Política del Perú, el Código Tributario, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Tributaria, sentencias y resoluciones del Tribunal Constitucional, así como del Tribunal Fiscal. Ello se ha realizado con el fin de identificar los derechos constitucionales del contribuyente vulnerados y los principios que deben respetar los procedimientos de Fiscalización Tributaria realizados por la Sunat.

Palabras clave: vulneración de los derechos constitucionales, procedimiento de fiscalización tributaria, Sunat

INTRODUCCIÓN

La presente investigación aborda uno de los temas más sensibles en el ámbito tributario, y que se encuentra vinculado con el procedimiento de fiscalización tributaria que es realizado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. La Administración Tributaria, al ejercer su facultad de fiscalización, asume determinadas actuaciones de manera discrecional, las que deben de ser ejercidas dentro de un marco de principio de constitucionalidad. Asimismo, estas deben estar sometidas al principio de legalidad del Código Tributario y las leyes conexas, como la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En ese sentido, el procedimiento de fiscalización tributaria debe respetar los derechos fundamentales del contribuyente, mandato que se desprende del artículo 74° de la Constitución Política. De no actuarse con esa observancia, estaríamos ante una facultad, más que discrecional, arbitraria y reñida con el ordenamiento jurídico. En ello, radica la importancia de la presente investigación, puesto que el Estado es la primera institución llamada a respetar los derechos de los ciudadanos: en el artículo 1° de nuestra Carta Fundamental, se establece que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A partir del análisis de los procedimientos de fiscalización y verificación tributaria realizados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), se identifican hechos que vulneran los derechos constitucionales del contribuyente, como el derecho a la defensa, el derecho a no autoinculparse, la intimidación personal, el debido proceso, el derecho a recibir información, entre otros. La Sunat, muchas veces, induce sin sustento alguno a los contribuyentes a rectificar sus declaraciones a fin de que dichos contribuyentes paguen mayores impuestos y multas bajo la “amenaza” de una fiscalización de tributos.

En los últimos años, Sunat está buscando incrementar y conseguir una rápida recaudación de tributos bajo una política recaudatoria. A ello se debe agregar que, tras la caída de los precios de los minerales, recaudó menores impuestos a los programados, con lo cual se vio afectada su meta de llegar al 18% del PBI, objetivo que se ha propuesto lograr el Gobierno para el año 2016. Por ello, la Sunat ejerce una presión tributaria en otros sectores, sobre todo en los pequeños y medianos contribuyentes.

Con el presente artículo, se busca analizar cuándo se vulneran los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria. De continuar esta situación, se seguirá propiciando inseguridad jurídica, fraude fiscal, corrupción, desorden social, quiebra de empresas, informalidad, entre otros serios problemas sociales, y, con ello, evasión y la no recaudación de impuestos, lo cual afectará el presupuesto del Estado respecto de los ingresos tributarios para el país. También, este escenario puede persuadir al contribuyente a realizar conductas infractoras o incumplidoras de sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, para contrarrestar dichos efectos negativos, es necesario modificar adecuadamente el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, de modo que respete derechos, y principios constitucionales y administrativos. Asimismo, es preciso incluir dentro del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización la posibilidad de no exhibir información que vulnere principios jurídicos. Por último, se debe regular las actuaciones dirigidas al control de cumplimiento y de obligaciones formales.

II. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA Y OBJETIVOS

El problema general que, a su vez, representa el objeto de la investigación se formuló de la manera siguiente:

1. Problema general

¿Cuándo se vulneran los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizado por la Sunat?

2. Problemas específicos

Los problemas específicos que derivan del problema general son los siguientes:

- ¿Cuáles son los derechos constitucionales del contribuyente vulnerados en un procedimiento de fiscalización tributaria realizado por la Sunat?
- ¿Qué principios deben respetar los procedimientos de fiscalización tributaria realizados por la Sunat?

3. Objetivos

A partir de la necesidad de conocer la fiscalización tributaria realizada por Sunat, se plantea un objetivo general y dos objetivos específicos.

- Objetivo general: Analizar cuándo se vulneran los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizado por la Sunat
 - Objetivo específico 1: Identificar los derechos constitucionales del contribuyente vulnerados en un procedimiento de fiscalización tributaria realizado por la Sunat
 - Objetivo específico 2: Determinar los principios que deben respetar los procedimientos de fiscalización tributaria realizados por la Sunat

III. REFERENCIA TEÓRICA

I. Constitución Política del Perú

Artículo 2.- Toda persona tiene derecho:

Num. 7: Al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar así como a la voz y a la imagen propias.

Num. 10: Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados. Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen. Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal. Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial.

Num. 18: A mantener reserva sobre sus convicciones políticas, filosóficas, religiosas o de cualquiera otra índole, así como a guardar el secreto profesional.

Num. 24: A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

d. Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley (Congreso Constituyente Democrático 1993).

Artículo 31.- Es nulo y punible todo acto que prohíba o limite al ciudadano el ejercicio de sus derechos (Congreso Constituyente Democrático 1993).

Artículo 51.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado (Congreso Constituyente Democrático 1993).

Artículo 74.- El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos

fundamentales de la persona. (...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo (Congreso Constituyente Democrático 1993).

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

Num. 3: La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

Num. 5: La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan (Congreso Constituyente Democrático 1993).

2. Ley 24829- Creación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante Sunat, creada por la *Ley 24829*, es un organismo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas. Dicha superintendencia cuenta con personería jurídica de derecho público, y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa. De acuerdo con el artículo 50 del *Código Tributario*, la Sunat es competente para la administración de tributos internos y derechos arancelarios (Poder Ejecutivo 2013). Con el objetivo de lograr la captación de ingresos para el tesoro público, la normativa le ha otorgado una serie de facultades, tales como recaudación, verificación, fiscalización, determinación, resolución de controversias, así como sanción de infracciones tributarias.

3. Código Tributario, aprobado por DS 133-2013-EF

Artículo 50°.- Competencia de la Sunat

La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 55°.- Facultad de recaudación

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella.

Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 59°.- Determinación de la obligación Tributaria

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 60°.- Inicio de la determinación de la Obligación Tributaria

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.
2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 61.- Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario

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

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

- a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.
- b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto

se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral I del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 62°.- Facultad de fiscalización

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

Artículo 62°-A.- Plazo de la fiscalización definitiva

Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 75°.- Resultados de la fiscalización o verificación

Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso (Poder Ejecutivo 2013).

Artículo 131°.- Publicidad de los expedientes

Tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria (Poder Ejecutivo 2013).

4. Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat - DS 085-2007-EF y DS 207-2012-EF, que modifica el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat

Artículo 4.- Del Requerimiento

Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con

hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para:

- a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o,
- b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario (Congreso de la República 2007).

Artículo 7.- De la exhibición y/o presentación de la documentación

- I. Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la 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. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles (Congreso de la República 2007).

Artículo 9.- De las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización

La comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un Requerimiento. Dicho Requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él (Congreso de la República 2007).

Artículo 10.- De la finalización del Procedimiento de Fiscalización

El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos (Congreso de la República 2007).

5. Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444

Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

- I. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:
 - I.I. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

- I.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.
- I.3. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (Congreso de la República 2001).

IV. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS

1. Hipótesis general

Cuando el procedimiento de fiscalización tributaria se torna arbitrario, vulnera los derechos constitucionales del contribuyente.

2. Hipótesis específicas

- En un procedimiento de fiscalización tributaria, se vulneran el derecho a la defensa, el derecho a no autoinculparse, a la intimidad personal, al debido proceso, el derecho a recibir información, entre otros.
- El procedimiento de fiscalización tributaria debe respetar la legalidad tributaria, el debido procedimiento y el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

V. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Esta investigación tendrá un nivel analítico (teórica). En función de ello, se empleará el método científico, específicamente, el análisis, la comparación y la observación. En este marco, para la recolección de datos, se ha realizado un estudio y análisis de la *Constitución Política del Perú*, el *Código Tributario*, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Tributaria, y sentencias y resoluciones del Tribunal Constitucional, así como del Tribunal Fiscal. En paralelo, se ha realizado una revisión bibliográfica de diversos autores que se enfocan en doctrina jurisprudencial, a nivel internacional como nacional.

VI. DESARROLLO DEL ESTUDIO: FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

I. Facultad de fiscalización

La Administración Tributaria tiene la facultad para determinar si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias; dicha facultad, desde luego, es acorde a la ley. Así mismo, el artículo 62 del *Código Tributario* menciona que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional (Poder Ejecutivo 2013). El mismo señala “el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones y deberes fiscales” (Poder Ejecutivo 2013).

I.1 Discrecionalidad

En primer lugar, es necesario mencionar que los actos de la Administración Tributaria pueden ser reglados y discrecionales. Cuando se alude a facultad normada, la actuación de la Administración está perfectamente delimitada, mientras que la facultad discrecional refiere a que la ley de forma intencionada no regula detalladamente la actuación de la Sunat, lo cual implica que esta pueda realizar un juicio valorativo sobre determinados aspectos. Esto es posible, debido a que el derecho le ha dado la posibilidad de que la propia administración tributaria establezca su actuación respetando criterios de justicia, la razón y la ley. Por tanto, la discrecionalidad confiere a la Sunat poder actuar con cierto margen de libertad, es decir, de elegir entre diversas posibilidades que se le ofrecen como válidas. Sin embargo, la Norma IV del Título Preliminar del *Código Tributario* menciona que tal decisión debe ser la más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley (Poder Ejecutivo 2013).

Al respecto, se debe anotar que un interés público en un Estado de derecho no es únicamente el interés de recaudar tributos (interés exclusivo); al contrario, es una decisión basada en criterios de justicia, que respete el interés de la sociedad en su conjunto. Además, cuando la norma menciona que esta facultad debe enmarcarse dentro de lo que establece la ley, implícitamente refiere a que la Sunat deberá tener en cuenta las limitaciones que la Constitución, el Derecho Tributario y la Legislación Administrativa establecen: proteger rigurosamente los derechos constitucionales del contribuyente. Si realmente se cumple lo

mencionado, habrá un equilibrio entre las facultades de la administración y los derechos de los contribuyentes.

Es pertinente mencionar que no estamos en contra de que la Administración Tributaria goce de facultades suficientes para efectuar el cobro de las deudas tributarias, así como para sancionar los incumplimientos de las obligaciones tributarias, ya que, para hacer efectivo cumplimiento del deber de contribuir y evitar el fraude fiscal, se requiere de la actividad fiscalizadora eficaz por parte de la Administración Tributaria. En este sentido, la discrecionalidad es necesaria para determinar, por ejemplo, a quiénes se fiscaliza, seleccionar las herramientas que se emplearán en la fiscalización y para fijar cuándo fiscalizar, puesto que realmente es imposible auditar al universo de contribuyentes en un recortado lapso de tiempo. Empero, esta actividad de fiscalización no queda a la libre disponibilidad del legislador ni de la Administración Tributaria, sino que es un sistema justo. Por ello, como se mencionó, la actuación de la Sunat debe tener límites, los cuales serán detallados a continuación:

I.I.I Principio de legalidad

Como sabemos, la Constitución tiene un valor normativo innegable; los principios y derechos recogidos en su texto obligan a todos los poderes sin excepción a regirse bajo los mandatos constitucionales, porque el modelo constitucional nos alienta a respetar las opciones legítimas del proyecto de vida de todos los ciudadanos.

Para reafirmar la postura anterior, Villegas Lévano sostiene

[...] pero es así como la ley confiere facultades, éstas no son omnímodas e ilimitadas, sino que es la misma ley la que impone limitaciones y condiciones para el ejercicio de tales facultades, de lo contrario se estaría permitiendo la legalidad de la arbitrariedad e incompatibilidad con los derechos fundamentales de las personas que el mismo Estado está llamado a proteger. En consecuencia, el artículo IV. I.I de la LPAG ratifica la posición expuesta en el sentido que la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades discrecionales, debe respetar la constitución y someterse al Principio de legalidad y no pretender sostener (según los informes antes referidos) que ni la Ley ni el Código Tributario le impone limitación alguna en los requerimientos de información que hace a los contribuyentes; muy por el contrario, se está demostrando que la ley limita su ejercicio discrecional y condiciona su labor de fiscalización al respeto de los derechos fundamentales de la persona (2011: 515).

I.1.2 Proporcionalidad y la razonabilidad

Al respecto, Moreno Fernández menciona

[...] entonces, no estamos ante una discrecionalidad libérrima de la administración Tributaria, sino que esta debe ejercer una discrecionalidad reglada, normativa o técnica que derive de la existencia de conceptos jurídicos en la que no haya espacio para elegir libremente, sino en base a un razonamiento cognitivo e interpretativo, que sea una discrecionalidad instrumental en la que el funcionario tenga que elegir el medio y no el resultado (citado en Sánchez Begoña 1998).

Ramón Fernández respalda lo mencionado:

cuando la Administración ejerce un poder discrecional, como en este caso, para que no se convierta en arbitrario, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. En esa dirección, “el único poder que la Constitución acepta como legítimo, en su correcto ejercicio, es, pues el que se presenta como resultado de una voluntad racional, es decir, de una voluntad racionalmente justificada y, por lo tanto, susceptible de ser entendida y compartida por los ciudadanos y, en esa medida, de contribuir a renovar y reforzar el consenso sobre el que descansa la convivencia pacífica de conjunto social (1998: 95-96).

Cabe mencionar que este límite en los últimos años se viene incumpliendo. Por ejemplo, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración exige al contribuyente información contable con extensión y formato determinado, pero muchas veces el contribuyente no dispone de ese formato o sistema informático. Como consecuencia de ello, el contribuyente tiene que hacer esfuerzos denodados económicos y contratar a un profesional informático para trasladar su información al formato que la Administración ha requerido. Desde nuestra perspectiva, esta exigencia no resulta razonable, porque la Administración Tributaria no debe trasladar su carga de fiscalización al contribuyente.

2. Procedimiento de fiscalización tributaria

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat define en el numeral e) del artículo I que el procedimiento de fiscalización es el conjunto de actos llevados a cabo por los órganos de la administración y que tiene por finalidad verificar que el contribuyente haya cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias (Congreso de la República 2007).

En la *Resolución del Tribunal Fiscal 4555-2-2002* de fecha 9 de agosto de 2002, se puede leer lo siguiente: “la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria” (Tribunal Fiscal 2002). Como está referido en el marco teórico, la Administración Tributaria tiene varios mecanismos de fiscalización de tributos, que pueden ser fiscalizados de manera parcial o definitiva. Concluido este proceso de fiscalización, la Sunat emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

VII. RESULTADOS

I. Derecho a la defensa

Según lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los administrados tienen derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas, y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho (Congreso de la República 2001).

Al respecto Gamba Valega, señala que

El tribunal fiscal viene justificando actuaciones administrativas que vulneran evidentemente esta manifestación del debido procedimiento, al permitir que la Administración no comunique los resultados de la fiscalización, sino es mediante la resolución que pone fin al procedimiento bajo el argumento según el cual, el derecho de defensa bien puede ejercerse durante la apelación, desconociendo así que el derecho de defensa debe ejercerse durante y después del procedimiento (2005: 209).

Asimismo, el autor plantea como ejemplo la *RTF 07021-3-2004*, en la que se indica que carece de sustento el cuestionamiento del recurrente respecto a que no le fueron comunicados los resultados de las pericias efectuadas (Tribunal Fiscal 2004). De este modo, se vulnera su derecho de defensa, puesto que la Administración no le comunicó los resultados de dichas pericias, manifestando que tiene derecho de impugnar dicha resolución, mediante la correspondiente apelación, tal como ha sucedido en el caso de autos.

Reforzando lo dicho por el autor y en reiterada jurisprudencia, el derecho a la defensa se puede ejercer durante y culminado el procedimiento de fiscalización a fin de que el contribuyente presente sus descargos y se pueda establecer una conclusión definitiva. De igual modo, dicho derecho se mantiene cuando se notifica los actos administrativos. A continuación, se presentará algunos casos de resoluciones y sentencias en las que se puede evidenciar la vulneración del derecho a la defensa.

En la *Resolución del Tribunal Fiscal 8458-5-2009*, con fecha 27 de agosto de 2009, se puede evidenciar la vulneración del derecho a la defensa, es decir, el derecho

a exponer argumentos y el derecho a probar. Este último refiere al derecho a ofrecer y producir pruebas, que le permitan contradecir los reparos planteados por la Administración. En esta resolución, el Tribunal Fiscal (2009) declaró nulos los requerimientos en los que la Administración determinó la obligación tributaria. Para ello, se sustentó en que la documentación incautada no fue devuelta en su totalidad al contribuyente, lo que provocó que este no tuviera la posibilidad de desvirtuar los requerimientos; en otras palabras, no gozó de oportunidad procesal para discutirlos, porque no tuvo acceso a los recibos confiscados que dieron lugar al reparo por venta e ingresos omitidos. Además, la Administración tuvo como sustento documentos que no obedecían a hechos que ocurrieron en la realidad, sino a suposiciones no comprobadas.

Al respecto, es necesario señalar que la actuación de la Administración referida en dicha resolución incumple con lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo IV de la LPAG (Congreso de la República 2001). Asimismo, el Tribunal Constitucional (2005a), en el considerando 15 de la sentencia recaída en el *Expediente 8605-2005-AA/TC*, ha señalado

La vulneración del derecho de defensa quedaría fehacientemente constada si se comprobase que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones en base a pruebas inexistentes o desconocidas, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra ellas; más aún si tales pruebas, por sí mismas, resultaron sustanciales y determinantes para la resolución de la controversia.

También, en la sentencia recaída en el *Expediente 680-96-AA/*, se constata la afectación al derecho a la defensa, dado que El Tribunal Constitucional (1996) indicó que

La exigencia dispuesta del pago del tributo que se considera lesivo como condición al reclamo de éste, constituye una desproporcionada restricción del derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa conforme lo reconoce el artículo 139° inciso 3 de la Constitución pues vulnera el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

2. Derecho fundamental de no autoinculparse

Como sabemos, en un procedimiento de fiscalización, el contribuyente debe cumplir con su deber de colaboración proporcionando información a la

Administración Tributaria. Sin embargo, el brindar información y aportar pruebas a la Sunat puede servir de base para que esta inculpe al contribuyente e iniciar un proceso de delito tributario.

Al respecto, Gamba ha precisado:

Un procedimiento de fiscalización en la que la Administración Tributaria, ejerciendo sus facultades discrecionales, solicita todo tipo de información al contribuyente a fin de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustantivas y formales, corroborando así que los hechos generadores hayan sido debidamente declarados por el contribuyente; no solo sirve para determinar la obligación tributaria y/o comprobar el debido cumplimiento de las mismas, sino que también tal información alcanzada por el propio contribuyente va a servir a la Administración para detectar las infracciones que se hayan cometido y consecuentemente servirá para imponer sanciones tributarias. Sin embargo, gran parte de la doctrina sostiene que esta información, que obligatoriamente debe exhibir el deudor tributario, bajo apercibimiento de ser sancionado si no cumpliera con el mandato legal, no está constitucionalmente permitida, pues afecta el derecho a que nadie debe ser obligado a declarar contra sí mismo (2003: 21).

Del mismo modo, Villegas Lévano menciona:

[...] la protección del derecho fundamental de no declarar contra sí mismo no termina sólo en no declarar contra sí, sino que además abarca en no exigir al contribuyente a que tenga que colaborar positivamente en la integración de la prueba de cargo, es decir, que la Administración no podrá exigir al contribuyente a presentar documentación que propiamente lo incrimine y utilizar esa información para que, en base a ello, se determine la infracción o delito tributario y sirva posteriormente para que se le imponga una sanción (2011: 528).

Es importante destacar que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha reconocido como un derecho básico el derecho a no autoinculparse, el cual rige incluso a nivel del derecho administrativo sancionatorio y, con mayor razón, para el derecho penal tributario. Por ello, en Europa, existen dos procedimientos paralelos: uno que comprende el procedimiento de fiscalización sujeto a reglas propias de los procedimientos administrativos, y, paralelamente, un procedimiento sancionatorio, con todas las garantías que implica un procedimiento sancionador a nivel administrativo.

3. Derecho a la intimidad

Otro de los derechos proclive a vulnerarse en el procedimiento de fiscalización es el derecho a la intimidad, la cual está consagrada en el numeral 7 del artículo 2° de la *Constitución Política del Perú*, en el cual se señala: “Toda persona tiene derecho a la intimidad personal y familiar” (Congreso Constituyente Democrático 1993). Asimismo, en el numeral 10 del mismo artículo, se indica que todo individuo tiene derecho al secreto, así como a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

De igual modo, según la *Sentencia 004- 2004-AI/TC/* de fecha 21 de setiembre de 2004, el carácter económico del derecho a la intimidad se materializa en la reserva tributaria, el mismo que busca preservar una dimensión sobre la vida privada de los ciudadanos, que estriba en información económica susceptible de construir una “biográfica económica” del individuo. Dicha información, de no hallarse debidamente tutelada, pondría en riesgo no solo el derecho a la intimidad del individuo, sino a otros bienes de igual importancia, como su seguridad o su integridad.

En ese marco, se debe resaltar que, cuando la Administración Tributaria requiera información al contribuyente, no se debe obligar a que este entregue informaciones de comunicaciones y documentos de carácter privado (aspectos patrimoniales de su vida), porque el derecho a la reserva tributaria –la cual constituye una garantía de confidencialidad– representa un límite a las facultades de la Administración. En ese sentido, dicha información deberá quedar excluida del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, a no ser que, razonablemente, debidamente motivada y sin interdicción a la arbitrariedad, se fundamente los requerimientos de la Administración. De no ser así, se estaría violando el derecho a la intimidad personal.

A modo de prueba, abordaremos la *STC N°4168-2006-PA/TC/* de fecha 24 de setiembre de 2008, en la que se comprueba la vulneración del derecho a la intimidad del recurrente. En ese caso, la información que se solicitó carecía de relevancia para la determinación de la obligación tributaria: la Administración solicitó información sobre cuánto invertía en alimentos, dónde se divertía, y con quiénes y cuánto gastaba. En efecto, si es legítimo requerir información de carácter privado, este requerimiento debió estar respaldado en un nivel adecuado de motivación; de lo contrario, tal como ocurrió en el presente caso, dicho pedido devino en arbitrario.

De igual modo, en la *STC N°004-2004-AL/TC*, el Tribunal Constitucional (2004) ha señalado que el carácter económico del derecho a la intimidad se materializa

en el secreto bancario. Precisamente, con respecto al secreto bancario, la *STC N°1170-2005-HD/TC* del 1 de abril de 2005 señala: “El régimen del secreto bancario se encarga de tutelar, por medio de la reserva y la confidencialidad, la información relativa a la esfera privada de las personas naturales y personas jurídicas de derecho privado. En ese sentido, la información bancaria se encuentra sujeta parcialmente al régimen de secreto” (Tribunal Constitucional 2005b). En otras palabras, el secreto bancario es un derecho constitucional que protege la vida privada mediante la confidencialidad o el secreto. Este solo puede levantarse a pedido del juez, del fiscal de la nación o de una comisión investigadora del Congreso, con arreglo a la ley y siempre que se refiera al caso investigado (Congreso Constituyente Democrático 1993: numeral 5, artículo 1; Poder Ejecutivo 2013: inciso a), numeral 10, artículo 62°).

En la *RTF 1031-3-2012*, de fecha 20 de enero de 2012, se puede evidenciar que la actuación de la Administración vulnera derecho al secreto bancario, puesto que parte de las copias de los cheques que obran en el expediente de fiscalización tributaria fue presentada por el Banco de Crédito en cumplimiento a lo requerido directamente por la Administración Tributaria. Sin embargo, el requerimiento solicitado por la Sunat fue realizado sin intervención del juez. Por consiguiente, al tratarse de documentos que no fueron obtenidos conforme a la ley, no corresponde que sean meritutados en esa instancia.

4. Derecho al debido proceso

El numeral 3) del artículo 139° de nuestra Constitución Política reconoce como un derecho “la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional [...] ninguna persona puede ser sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos” (Congreso Constituyente Democrático 1993). Sobre el particular, es preciso señalar que nuestro Tribunal Constitucional mencionó en diversas sentencias que este derecho “es una garantía que si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en los procedimientos administrativos” (Tribunal Constitucional 2003a, 2003b, 2003c).

Asimismo, el artículo 29° de la Ley 27444 del Procedimiento Administrativo General (LPAG) configura el procedimiento administrativo como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados” (Congreso de la República 2001). Como señala el Tribunal Constitucional, estas garantías “normalmente se encuentran reconocidas por conducto de la ley a través de diversos procedimientos de defensa o reconocimiento de derechos y situaciones

jurídicas, por lo que su trasgresión impone como correlato su defensa constitucional por conducto de acciones constitucionales [...]” (1998).

Cabe anotar que resulta indiscutible que, en todo procedimiento administrativo, la Administración Pública debe respetar las garantías mínimas que corresponden a un “debido procedimiento”; obviamente, el procedimiento de fiscalización tributaria no debe constituir una excepción a esta regla. En caso contrario, resultará viciada de constitucionalidad cualquier actuación administrativa que vulnere el mencionado derecho fundamental.

En ese sentido, el procedimiento administrativo constituye una garantía esencial de los administrados, puesto que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo. Mediante este, precisamente, la Administración cumple con los fines que se le han encomendado: “servir el interés público”, garantizar un procedimiento de fiscalización eficaz, así como asegurar que los actos administrativos se sometan plenamente al ordenamiento jurídico (principio de legalidad). Así, lo han declarado expresamente el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal y la propia LPAG.

Al respecto, en el numeral 1.2. del artículo IV de la LPAG, se indica:

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. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo [...] (Congreso de la República 2001).

4.1 Nulidad de los actos

El artículo 10° de la LPAG sanciona con carácter de nulidad cualquier actuación administrativa que contraviene a la Constitución, las leyes o las normas reglamentarias. De igual modo, en el numeral 2 del artículo 109° del *Código Tributario*, se menciona que son nulos los actos de la Administración Tributaria cuando estos se realizan prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o cuando son contrarios a la ley o norma con rango inferior. Además, el artículo 376° del Código Penal señala que “El funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena un acto arbitrario que cause perjuicio a alguien será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de tres años” (Poder Ejecutivo 1991). A continuación, expondremos algunos casos en los que se observa la vulneración de este derecho fundamental:

4.1.1 STC N° 452-2012-PA/TC

Este tribunal considera que la actuación de la Administración ha vulnerado el derecho al debido procedimiento, porque se infringieron los principios de impulso de oficio⁷: la Administración no presentó pruebas necesarias y pertinentes para la adecuada resolución de hechos del presente caso). Asimismo, se violó el derecho de verdad material⁸: la Sunat no verificó correctamente los hechos (naturaleza del producto importado) que sirvieron de motivo a sus decisiones y, de forma arbitraria e irrazonable, utilizó el método del análisis del producto para determinar si los productos importados de acero se encontraban alados con boro, en lugar de utilizar otro método más adecuado e idóneo, como es el de la colada o la cuchara. En efecto, esta actuación generó un error en el momento en que la Administración clasificó los productos importados en una subpartida arancelaria distinta a la de acero aleado con boro, situación que implica no solo la infracción del principio de legalidad, sino también la vulneración del principio de interdicción a la arbitrariedad. A razón de todo lo indicado, el Tribunal declaró nulos todos los procedimientos administrativos en los que utilizó el método cuestionado. Además, la incorrecta clasificación afectó el derecho a la propiedad privada de la demandante, pues a los productos importados les corresponde asumir una tasa del 4% y no del 12%. Frente a ello, el Tribunal Constitucional ordenó la devolución de los pagos en exceso (8%), la que debe incluir los intereses correspondientes⁹.

4.1.2 RTF 7491-I-2014

En esta resolución, el Tribunal Fiscal afirmó que la actuación de la Administración vulneró el debido procedimiento, por lo cual declaró nula la emisión de las resoluciones de determinación. En primer lugar, esta decisión responde a que, en un requerimiento, la Administración Tributaria no cuestionó la fehaciencia de las operaciones observadas al contribuyente, sino que únicamente solicitó acreditar que se trataran de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta de la empresa, es decir, la causalidad. En ese sentido, se entiende que no se le solicitó que efectuará descargo alguno en relación con la fehaciencia de las operaciones.

7 Esto es reconocido en el inciso 1.3 del artículo IV del TP del LPAG (Congreso de la República 2001).

8 Esto es reconocido en el inciso 1.11 artículo IV del TP del LPAG (Congreso de la República 2001).

9 La posibilidad de pagar intereses por pagos indebidos de tributos se encuentra reconocida en el artículo 38° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

En segundo lugar, la Administración, en otro requerimiento, solicitó únicamente los cheques con los que la recurrente había cancelado sus gastos, sin indicar y/o solicitar documentación adicional a través de la cual pudiera verificarse la realidad de las operaciones. Conforme a lo anotado en la jurisprudencia emitida por este Tribunal, la cancelación de las operaciones no es el único elemento de análisis para determinar si una operación es real o no, como tampoco la verificación del pago a través de cheques establece la realidad de una operación, puesto que, en aquellos casos en los que no es exigible la cancelación a través de medios de pago, resulta suficiente verificar comprobadamente que el pago se hizo efectivo. En ese sentido, no es correcto que la Administración emita resoluciones de determinación en el extremo referido al reparo por comprobantes de pago falsos si no solicitó documentación pertinente para dicho reparo. Por tanto, se observa que la actuación de la Sunat no fue la más clara y precisa, porque limitó al contribuyente a ofrecer las pruebas pertinentes que pudieran justificar sus operaciones efectuadas.

Caso similar ocurre en la *RTF 1226-2-2009* de fecha 10 de febrero del 2009, en la que la Sunat procedió a desconocer el crédito fiscal y reparar los gastos de los comprobantes de pago, debido a que el contribuyente no cumplió con presentar y/o exhibir la documentación sustentatoria. Esta acción no es adecuada, porque la Administración exigió al contribuyente a que demostrara el traslado y pago de los bienes adquiridos sin haberle requerido de forma expresa que probara la realidad o fehaciencia de las adquisiciones observadas, ni haberle comunicado que, en caso contrario, determinaría el reparo por operaciones no reales. De este modo, restringió la posibilidad de que el contribuyente pudiera desvirtuar la acusación y presentar sus argumentos al respecto.

4.2 El deber de la Administración de motivar sus resoluciones como principio fundamental al debido proceso

Uno de los principios fundamentales del debido proceso es el de la motivación, el mismo que se halla consagrado en el inciso 5 del artículo 139° de nuestra Carta Fundamental. Esta última indica: “Es un principio y derecho de la función jurisdiccional la motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan” (Constitución Política del Perú 1993).

En la *Sentencia de Casación 1447-2009*, se precisa que la finalidad principal de la motivación es permitir el acceso de los justificables al razonamiento lógico jurídico empleado por las instancias de mérito para justificar sus decisiones jurisdiccionales, de modo que puedan ejercer adecuadamente su derecho de

defensa y cuestionar de ser el caso el contenido y la decisión asumida (Tribunal Supremo 2009).

Sobre este principio, Villegas menciona:

[...] De ahí la debida importancia de la debida motivación y/o fundamentación de las actuaciones y decisiones discrecionales que adopte la Administración Tributaria- SUNAT, pues en sus resoluciones va a tener que integrar propiamente los mandatos constitucionales entre sí sin menoscabar los principios tributarios y las garantías constitucionales de los contribuyentes, además de expresar de manera clara e inequívoca los criterios de razonabilidad y racionalidad en base a justificaciones lógicas de los hechos en conexión con las normas legales y el ordenamiento jurídico que genera (2011: 512).

Para explicar la importancia de la debida motivación en el procedimiento de fiscalización tributaria, se analizará la *Resolución del Tribunal Fiscal 18599-2-2011*. En esta, el Tribunal Fiscal (2011) declaró nula la resolución de Intendencia, debido a la falta de motivación. En este caso, la Sunat había emitido órdenes de pago por omisión al pago del IGV sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente; sin embargo, este contribuyente alegó que se encontraba inafecto del referido impuesto, debido a que se trataba de una entidad cultural sin fines de lucro. Además, agregó que por error consignó ventas gravadas con el IGV en las declaraciones, por lo que con el fin de subsanar dicho error presentó declaraciones rectificatorias.

Para verificar lo dicho por el contribuyente, la Sunat le solicitó la exhibición del registro de ventas y los comprobantes de pago. Solo sobre la base de estos documentos, Sunat sostuvo que el contribuyente no se encontraba inafecto al IGV al no haberse acreditado que los servicios prestados estaban debidamente autorizados mediante resolución suprema ni que el contribuyente contaba con la calidad de institución educativa pública o privada para gozar de la inafectación del IGV. Al respecto, el Tribunal Fiscal observó que, en el requerimiento emitido por la Sunat, no se apreciaba que hubiera requerido al contribuyente que sustentara documentariamente y con base legal respectiva la inafectación al IGV; además, señaló que con la documentación solicitada por la Administración no se podía concluir que el contribuyente no gozaba de inafectación del IGV.

CONCLUSIONES

- Que el procedimiento de fiscalización tributaria se torne arbitrario ha implicado que la Sunat haya vulnerado derechos constitucionales del contribuyente, tales como el derecho a la defensa, el derecho a no autoinculparse, la intimidad personal, el debido proceso, entre otros.
- La actuación de la Sunat en el procedimiento de fiscalización tributaria debe de enmarcarse dentro de lo que establece la Ley (principio de legalidad). Asimismo, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. Por ello, la Administración Tributaria deberá regirse bajo las limitaciones que la Constitución, el Derecho Tributario y la Legislación Administrativa establecen; de lo contrario, tal procedimiento de fiscalización devendrá en arbitrario.
- El brindar información y aportar pruebas a la Sunat no solo sirve para determinar la obligación tributaria y/o comprobar el debido cumplimiento de las mismas; también, puede servir para detectar las infracciones que se hayan cometido, lo cual vulnera el derecho a que nadie debe ser obligado a declarar contra sí mismo (derecho a no autoinculparse), por lo que debería regularse dicho procedimiento sancionatorio.
- Cuando la Administración Tributaria requiera información al contribuyente, no se debe obligar a que este entregue información de comunicaciones y documentos de carácter privado, a no ser que razonablemente, debidamente motivado y sin interdicción a la arbitrariedad se fundamente los requerimientos de la Administración. De no ser así, se estaría violando el derecho constitucional a la intimidad personal, como se evidenció en las sentencias y resoluciones analizadas en la presente investigación.
- En las resoluciones y sentencias analizadas, se mostró hechos que vulneran el derecho a la defensa y el debido procedimiento al limitar al contribuyente a exponer sus argumentos, ofrecer y producir pruebas, así como al impedirle contradecir los reparos planteados por la Administración.

BIBLIOGRAFÍA

CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRÁTICO

1993 “Constitución Política del Perú”. *Diario oficial El Peruano*. Lima, 7 de setiembre.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

2007 *Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat - DS 085-2007-EF*. Lima, 29 de junio.

2001 “Ley 27444- Procedimiento Administrativo General”. *Diario Oficial El Peruano*. Lima, 11 de abril.

1988 *Ley 24829 - Creación de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Lima, 31 de mayo.

GAMBA VALEGA, César

2005 “Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación”. *Actualidad jurídica*. Lima, agosto, número 141.

2003 “Principios del Derecho Penal y potestad sancionadora de la Administración Tributaria (segunda parte)”. *Revista Análisis Tributario*. Lima, noviembre de 2003.

RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás

1998 *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica a la jurisprudencia constitucional*. Madrid: Civitas Ediciones.

SÁNCHEZ BEGOÑA, Sesma

1998 “La discrecionalidad en el Derecho Tributario”. *Revista Impuestos*, volumen II.

PODER EJECUTIVO

2013 “DS 123-20-13 EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario”. *Diario oficial El Peruano*. Lima, 22 de junio.

2012 “DS 207-2012-EF que modifica el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por el Decreto Supremo 085-2007-EF”. *Diario Oficial El Peruano*. Lima, 22 de octubre.

1991 “D.L. N°635 Código Penal”. *Diario oficial El Peruano*. Lima, 8 de abril.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 2012 *Sentencia del Tribunal Constitucional 452-2012-PA/TC*. Lima, 18 de julio.
- 2008 *Sentencia del Tribunal Constitucional 4168-2006-PA/TC/*. Lima, 24 de setiembre.
- 2005a *Sentencia del Tribunal Constitucional 8605-2005-AA/TC*. Lima, 14 de noviembre.
- 2005b *Sentencia del Tribunal Constitucional 1170-2005-HD/TC*. Lima, 1 de abril.
- 2004 *Sentencia del Tribunal Constitucional 004- 2004-AI/TC/*. Lima, 21 de setiembre.
- 2003a *Sentencia del Tribunal Constitucional 763-2003-AA/TC*. Lima, 14 de abril.
- 2003b *Sentencia del Tribunal Constitucional 1525-2003-AA/TC*. Lima, 15 de julio.
- 2003c *Sentencia del Tribunal Constitucional 2721-2003-AA/TC*. Lima 3 de noviembre.
- 1998 *Sentencia del Tribunal Constitucional 026-97-AA/TC*. Lima, 2 de julio.
- 1996 *Sentencia del Tribunal Constitucional 680-96-AA/TC*. Lima, 29 de octubre.

TRIBUNAL FISCAL

- 2014 *Resolución del Tribunal Fiscal 7491-I-2014*. Lima, 20 de junio.
- 2012 *Resolución del Tribunal Fiscal 1031-3-2012*. Lima, 20 de enero.
- 2011 *Resolución del Tribunal Fiscal 18599-2-2011*. Lima, s/f.
- 2009a *Resolución del Tribunal Fiscal 8458-5-2009*. Lima, 27 de agosto.
- 2009b *Resolución del Tribunal Fiscal 1226-2-2009*. Lima, 10 de febrero.
- 2004 *Resolución del Tribunal Fiscal 07021-3-2004*. Lima, 17 de setiembre.
- 2002 *Resolución del Tribunal Fiscal 4555-2-2002*. Lima, 9 de agosto.

TRIBUNAL SUPREMO

- 2009 *Sentencia de Casación 1447-2009*. Lima, 9 de setiembre.

VILLEGAS LÉVANO, Cesar

- 2011 *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Fondo Editorial Universidad de San Martín de Porres.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Facultad de Ciencias Contables

Av. Universitaria 1801, San Miguel Lima - Perú

Teléfono: +51 | 626-2000 anexos 5350 - 5354

fadmcont@pucp.edu.pe

<http://facultad.pucp.edu.pe/ciencias-contables>

Agosto 2016