

Universidad Católica de Santa María
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Escuela Profesional de Derecho



¿Facultad Fiscalizadora o Abuso del Derecho?: Análisis del Procedimiento de Fiscalización respecto al requerimiento de información y emisión de resultados por parte de la Administración Tributaria.

Tesis presentada por la Bachiller:
Melendez Huañec, Paula Fernanda
ORCID: 0009-0001-6889-5838
para optar el Título Profesional de Abogada

Asesor (a):
Mag. Farfán Rodríguez, William
ORCID: 0000-0002-5620-6097

Arequipa - Perú
2025

UCSM-ERP

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

DERECHO

TITULACIÓN CON TESIS

DICTAMEN APROBACIÓN DE BORRADOR

Arequipa, 26 de Diciembre del 2024

Dictamen: 012157-C-EPDD-2024

Visto el borrador del expediente 012157, presentado por:

2018801582 - MELENDEZ HUAÑEC PAULA FERNANDA

Titulado:

¿FACULTAD FISCALIZADORA O ABUSO DEL DERECHO?: ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN RESPECTO AL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y EMISIÓN DE RESULTADOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Nuestro dictamen es:

APROBADO

Título Profesional/Título de Segunda Especialidad/Grado Académico a optar:

ABOGADO

**29263741 - SUAREZ ZANABRIA JOSE ALEJANDRO
DICTAMINADOR**



**42425479 - CORRALES OTAZU CHRISTIAN DAVID
DICTAMINADOR**



¿Facultad Fiscalizadora o Abuso del Derecho?: Análisis del Procedimiento de Fiscalización respecto al requerimiento de información y emisión de resultados por parte de la Administración Tributaria.

INFORME DE ORIGINALIDAD

24%

INDICE DE SIMILITUD

23%

FUENTES DE INTERNET

13%

PUBLICACIONES

9%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

hdl.handle.net

Fuente de Internet

4%

2

tesis.pucp.edu.pe

Fuente de Internet

2%

3

Submitted to Pontificia Universidad Católica del Perú

Trabajo del estudiante

1%

4

pdfcoffee.com

Fuente de Internet

1%

5

repositorio.ulima.edu.pe

Fuente de Internet

1%

6

Submitted to Universidad Católica de Santa María

Trabajo del estudiante

1%

7

documents.mx

Fuente de Internet

1%

8

idoc.pub

Fuente de Internet

1%

9

Submitted to Universidad Nacional Santiago Antunez de Mayolo

Trabajo del estudiante

1%

10

vsip.info

Fuente de Internet

1%

Dedicatoria

A Dios, mi refugio y mi fortaleza.

A mis padres, por su amor incondicional.

A mi hermana, mi compañera de vida

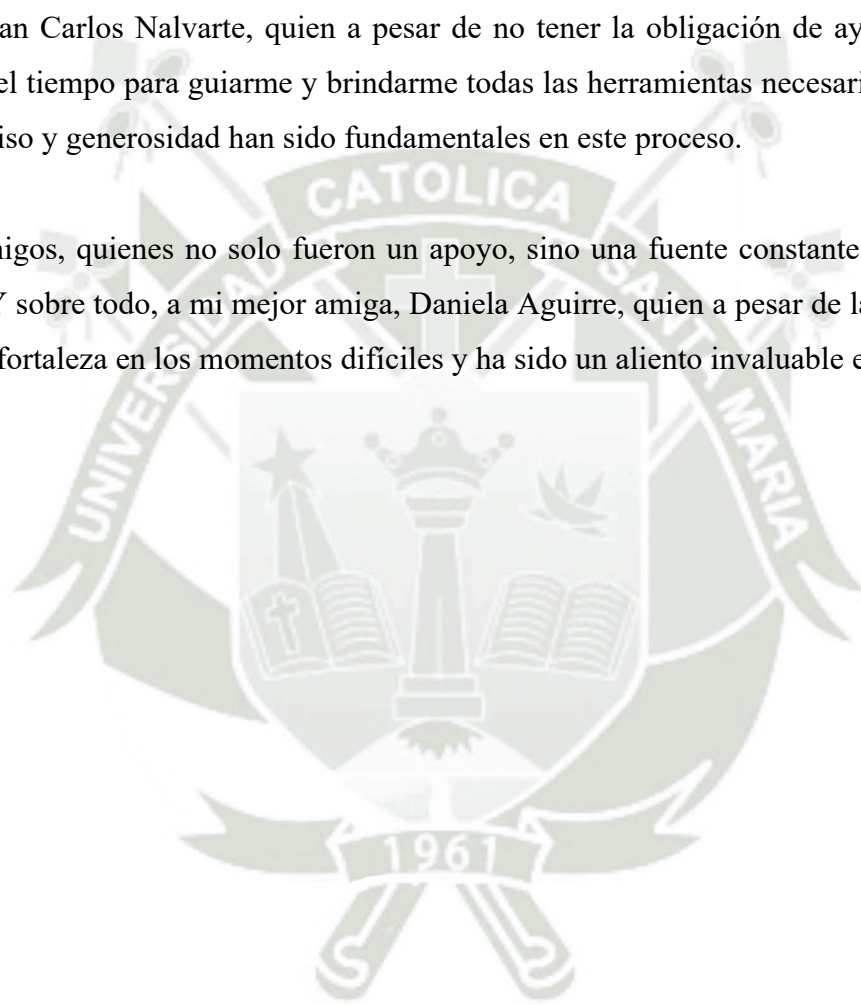


Agradecimiento

A mi familia, quienes con su amor, esfuerzo y enseñanzas me han dado las herramientas para enfrentar cada desafío. Su apoyo incondicional y su fe en mí han sido la luz que me ha guiado en este camino, todo lo que soy y todo lo que logro es gracias a ustedes.

Al Dr. Juan Carlos Nalvarte, quien a pesar de no tener la obligación de ayudarme, siempre encontró el tiempo para guiarme y brindarme todas las herramientas necesarias. Su paciencia, compromiso y generosidad han sido fundamentales en este proceso.

A mis amigos, quienes no solo fueron un apoyo, sino una fuente constante de inspiración y energía. Y sobre todo, a mi mejor amiga, Daniela Aguirre, quien a pesar de la distancia me ha brindado fortaleza en los momentos difíciles y ha sido un aliento invaluable en cada paso.



RESUMEN

El objetivo de esta investigación es determinar si la imprecisión sobre el plazo para evaluar la información dentro de los requerimientos en el procedimiento de fiscalización, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y su interpretación a través de la Resolución Vinculante N°8716-10-2017, vulnera el derecho al debido procedimiento y el derecho al plazo razonable de los contribuyentes. Para tal efecto se utilizó un enfoque cualitativo, en el que se analizan Resoluciones del Tribunal Fiscal de esta última década. Y como resultado de esta recopilación de datos, se obtuvo que el 88% de estas Resoluciones amparan-defienden la actuación de la Administración. Luego de lo cual, se llegó a la conclusión que la falta de un límite en el plazo que tiene la Administración Tributaria para evaluar la información a su disposición y en consecuencia emitir sus resultados; es una amenaza a los derechos de los contribuyentes. Resulta necesario, revelar este problema y exigir que la Administración justifique su actuar discrecional al momento de evaluar esta información, así como trasladarle el deber a órganos superiores, tales como el Tribunal fiscal, de no permitir un abuso del derecho. De esta forma, se podrá garantizar la protección de los derechos de los sujetos fiscalizados, así como evitar la desconfianza por parte de los contribuyentes a lo que representa el Sistema Tributario.

Palabras claves:

Fiscalización Tributaria, Administración Tributaria, abuso del derecho.

ABSTRACT

The objective of this research is to determine whether the imprecision on the deadline to evaluate the information within the requirements in the audit procedure, violates the right to due process and the right to reasonable time of taxpayers, according to the provisions of Article 8 of the Regulations of the Audit Procedure and its interpretation through the Binding Resolution No. 8716-10-2017.

For this purpose, a qualitative approach was used, in which Resolutions of the Tax Court of this last decade are analyzed.

And as a result of this data collection, it was obtained that 88% of these Resolutions protect-defend the performance of the Administration.

After which it was concluded that the lack of a limit in the term that the Tax Administration must issue the results and close the requirements, is a threat to the taxpayers' rights. It is necessary to reveal this problem and demand that the Administration justify its discretionary action when evaluating this information, as well as to transfer the duty to higher bodies, such as the Tax Court, not to allow an abuse of the right. In this way, it will be possible to guarantee the protection of the rights of the audited subjects, as well as to avoid distrust on the part of the taxpayers to what the Tax System represents.

Keywords: Tax Audit, Tax Administration, legal overreach.

ÍNDICE

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTOS

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN.....1

CAPITULO I2

CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....3

1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA.3

2. OBJETIVOS E INTERROGANTES.7

2.1. OBJETIVO GENERAL: 7

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS: 7

3. HIPÓTESIS.7

4. JUSTIFICACIÓN.8

CAPITULO II.....9

1. CAPITULO II: MARCO TEÓRICO10

1.1. ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN 10

1.2. RELACIÓN TRIBUTARIA 15

1.2.1. SUJETO PASIVO..... 15

1.2.2. SUJETO ACTIVO 16

1.3. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA..... 17

1.3.1. CONCEPTO (DOCTRINA)..... 17

1.3.2. REGULACIÓN/ CONCEPTO NORMATIVO..... 19

1.3.3. TIPOS DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA..... 21

1.3.3.1. FISCALIZACIÓN DEFINITIVA:..... 21

1.3.3.2. FISCALIZACIÓN PARCIAL:..... 21

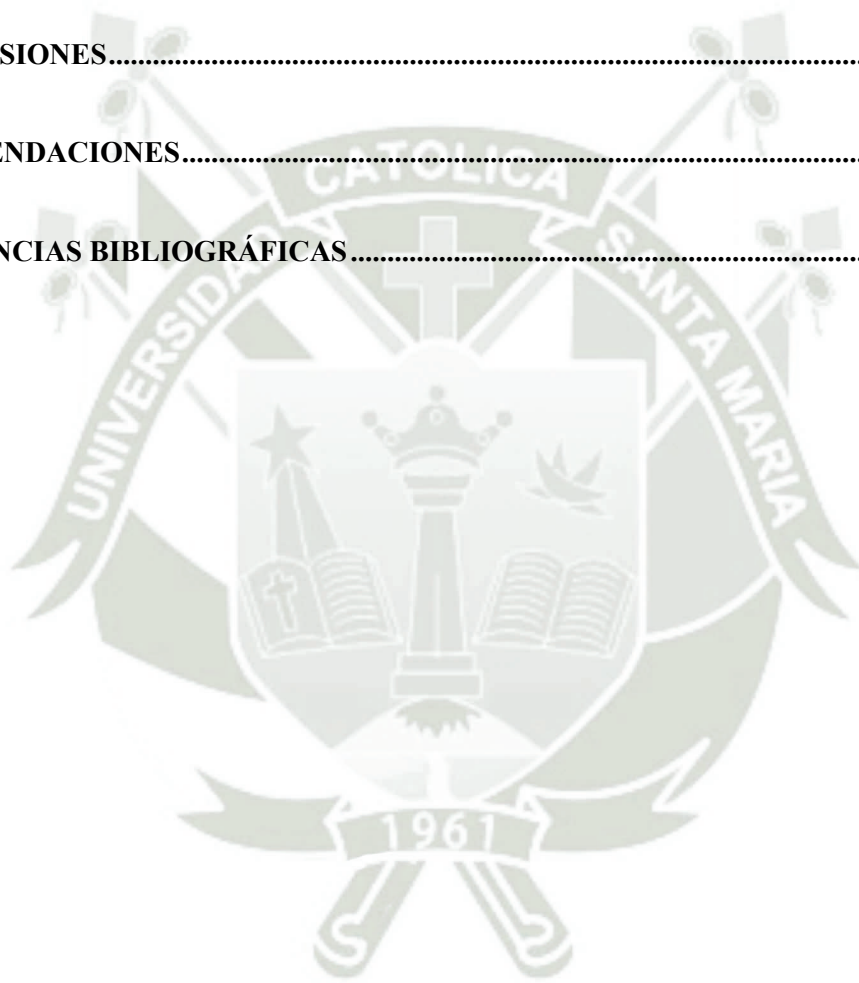
1.3.4. DOCUMENTOS QUE FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE

FISCALIZACIÓN/ETAPAS 22

1.3.4.1. CARTAS: 22

1.3.4.2.	REQUERIMIENTOS	24
1.3.4.3.	RESPUESTAS	25
1.3.4.4.	ACTAS	26
1.3.4.5.	RESULTADOS	27
1.3.4.6.	VALORES	28
1.3.5.	SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	30
1.3.6.	DEBIDO PROCEDIMIENTO COMO REQUISITO PARA EMITIR UN ACTO ADMINISTRATIVO	32
1.3.6.1.	DERECHO AL PLAZO RAZONABLE	33
1.3.6.2.	PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	34
1.3.7.	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS COMO GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE	34
1.3.7.1.	PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY	34
1.3.7.2.	PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	35
1.3.7.3.	PRINCIPIO DE RESPETO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES	36
1.3.8.	ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	37
1.3.8.1.	FACULTAD DE FISCALIZACIÓN	37
1.3.8.2.	FACULTAD DISCRECIONAL	39
1.3.8.3.	FACULTAD SANCIONADORA	40
CAPÍTULO III.....		42
1. CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO		43
1.1.	ENFOQUE	43
1.2.	NIVEL.....	43
1.3.	MÉTODOS	44
1.4.	POBLACIÓN Y MUESTRA:.....	44
1.5.	TÉCNICAS	45
1.6.	INSTRUMENTOS.....	46
CAPÍTULO IV.....		48
1. CAPÍTULO IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN		49
1.1.	ANÁLISIS DE LA REGULACIÓN: ¿FALTA DE PRECISIÓN EN LA REGULACIÓN TEMPORAL DE LA EMISIÓN DE RESULTADOS O LIBERTAD DE DECISIÓN-AUTONOMÍA?	49
1.1.1.	ANÁLISIS DEL ART 8. REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN Y SU IMPLICANCIA CON EL CONTENIDO CONSTITUCIONAL DE LA FACULTAD DISCRECIONAL (ART. 62 DEL C.T. Y 74 DE LA CONSTITUCIÓN)	49
1.1.2.	LOS DERECHOS VULNERADOS POR EL ARTÍCULO 8 DEL R.P.F RESPECTO AL CONTRIBUYENTE.	51

1.2.	ASPECTOS Y CONTENIDO CONSTITUCIONAL DE LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA A.T. EXTRAÍDOS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL.....	54
1.3.	ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN VINCULANTE N.º 8716-10-2017.....	58
1.4.	EXCESO DE TIEMPO EN LA EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	61
1.4.1.	ANÁLISIS DE CASOS PRESENTADOS AL TRIBUNAL FISCAL.....	61
2.1.	AFECTACIÓN DEL CONTRIBUYENTE.....	90
	CONCLUSIONES.....	95
	RECOMENDACIONES.....	97
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	98



INTRODUCCIÓN

En el Perú, la principal fuente de financiamiento es el tributo, ya que gracias a esta recaudación el Estado puede satisfacer las necesidades básicas de la sociedad a través de la ejecución de proyectos y programas que impulsan el progreso del país. Es así que, debido a la gran incidencia del sistema tributario en el desarrollo nacional, el Estado delega a entidades específicas las funciones de recaudación y administración, dotándolas de cualidades necesarias para realizar estas funciones de manera efectiva, tales como la facultad de fiscalización, discrecionalidad y sanción. Sin embargo, todas estas facultades están limitadas por principios tributarios que garantizan el respeto a los derechos de los contribuyentes.

La presente investigación se centra en el procedimiento de fiscalización, la cual permite que la Administración Tributaria pueda evaluar si el contribuyente ha realizado una correcta determinación de la obligación tributaria, sin embargo, no se encuentra regulado de manera precisa el plazo que tiene dicha entidad para evaluar y emitir una respuesta de cumplimiento o incumplimiento respecto a la información que el contribuyente le alcanza en un requerimiento, causando una vulneración del derecho al debido procedimiento y plazo razonable; ya que mientras la administración tributaria no termina de evaluar esta información el procedimiento de fiscalización y el plazo de prescripción se encuentran suspendidos. Es por lo que, resulta necesario establecer un criterio temporal a la emisión de este acto administrativo.

En primer lugar, se revisará las definiciones y modalidades que regulan el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización respecto al procedimiento de fiscalización, así como las definiciones que establece la doctrina sobre los mismos conceptos. En segundo lugar, se conocerán los principios tributarios que rigen el sistema tributario; además, se revisará las facultades de fiscalización y discrecionalidad que posee la Administración Tributaria. En tercer lugar, se revisarán resoluciones del Tribunal Fiscal donde se realizaron quejas y apelaciones contra la Administración Tributaria al exceder en la revisión de la información que tiene a su disposición. Finalmente, se contrastarán dichos casos con el sistema tributario actual, regulación y principios previamente definidos, para aproximarnos a una posible regulación que sea acorde a los principios tributarios.



CAPITULO I

CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA.

En la actualidad el Estado Peruano tiene una economía social de mercado, donde se aplica el principio de subsidiariedad, permitiendo que las empresas privadas tengan un mayor protagonismo en el mercado, mientras que por otro lado se restringe la actividad económica realizada por el Estado, ya que este solo actúa en determinadas áreas y cuando el privado no puede satisfacer las necesidades de la sociedad. Sin embargo, el Estado al propiciar y promover la actividad privada, también se ve beneficiado a través de la riqueza que manifieste dicho sector - en cualquiera de sus formas - de esta forma puede percibir mayores ingresos a través de la recaudación.

Lo cierto es que la principal fuente de funcionamiento en nuestro país es el tributo, provocando que nuestro desarrollo, tal como el cierre de brechas y demás problemas sociales y económicos dependan del sistema tributario; es por esta razón que resulta necesario un sustento dentro de una norma de carácter constitucional. Es así que, a través del artículo 74 del Código Tributario se le otorga una regulación constitucional, en este se regla el poder del Estado respecto de la tributación, denominado poder tributario o también poder fiscal; dicha facultad es exclusiva del Estado, sin embargo, no puede ser ilimitada ni absoluta; ya que se podría generar un abuso del derecho.

El hecho de haberle delegado a instituciones del estado funciones específicas tales como la administración y/o recaudación de los tributos, provoca que dichas entidades así como sus funcionarios deban respetar los límites que se encuentran dentro de la norma, esto desde el comienzo de un procedimiento como al finalizarlo. En ese sentido, al momento de emitir un acto administrativo, la entidad debe actuar conforme al marco legal vigente, es así que de acuerdo a la normativa encontramos cinco principios tributarios: i) principio de legalidad; ii) principio de reserva de ley; iii) principio de igualdad; iv) principio de no confiscatoriedad; v) principio de respeto a los derechos fundamentales. Todo esto, en atención que toda manifestación que realiza la administración produce efectos jurídicos respecto de la esfera jurídica del administrado.

Ahora bien, el procedimiento de fiscalización, tiene una incidencia importante para lograr una recaudación efectiva, ya que a través de esta se inspecciona, investiga y controla el cumplimiento de obligaciones tributarias como que las declaraciones realizadas por los contribuyentes corresponden a la realidad, así como detectar alguna omisión o conducta evasiva, en suma revisan todo aspecto del tributo, sea sustantiva o formal, incluso las que se encuentran inafectas, exoneradas o con algún beneficio tributario y en cuyo caso reajustar a un cálculo correcto e incluso imponer alguna sanción al contribuyente, es por esta razón que debe encontrarse debidamente reglado, tanto en las etapas como en los actos administrativos que la conforman, siendo estas: carta de identificación, requerimiento, respuesta al requerimiento, resultado, actas y finalmente los documentos que concluyen dicho procedimiento, que son los valores, principalmente las Resoluciones de Determinación y las Resoluciones de Multa.

En primer lugar, resulta necesario identificar quienes son los sujetos fiscalizados, también es imprescindible señalar cual es el tipo de tributo y periodo a fiscalizar y en el caso de tratarse de una fiscalización parcial, además es necesario señalar cual es el elemento o aspecto fiscalizado; aquí encontramos una primera garantía, la cual establece la prohibición de fiscalizar nuevamente un mismo tipo y/o periodo de tributo, de igual manera no podría la administración fiscalizar otro tributo no considerado en el requerimiento, por lo cual todas estas reglas representan una garantía para el deudor tributario y a su vez una obligación para la Administración Tributaria; en otras palabras estos límites al tener una doble naturaleza permiten que en caso de una vulneración se puede invocar alguna nulidad posterior.

Se debe considerar que este procedimiento no solo se rige por la Ley especial de la materia, sino que del mismo modo tiene la exigencia de respetar las garantías del debido proceso-procedimiento, es aquí que revisamos lo referente a plazos de fiscalización de acuerdo al tipo de procedimiento; en caso de ser una Fiscalización Definitiva, el plazo es de un año, pero tenemos que diferenciarlo del momento en el cual se empieza a computar este plazo, ya que solo inicia al momento que el deudor tributario entrega la totalidad de información que se le fue solicitada en el primer requerimiento; de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no solo tendrá por no entregada sino que el procedimiento estará suspendido, de acuerdo al numeral 6 inciso D. del artículo 62-A.

Es de esta manera que tenemos el plazo de duración del procedimiento de fiscalización determinado mediante la Ley; sin embargo, **no basta con solo regular/determinar la duración general del tipo de procedimiento de fiscalización, ya que cuando las partes integrantes que lo componen no están definidas se quiebran los derechos del contribuyente que garantizan un debido procedimiento.**

En específico, de los actos que se emiten en el desarrollo de éste, encontramos que existe imprecisión o falta de regulación en el plazo que tiene la Administración Tributaria para evaluar la información que le alcanza el contribuyente a los requerimientos, materializado en el acto administrativo de los resultados. Al revisar la regulación que le otorga el Decreto Supremo N° 085-2007-EF el cual aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, de acuerdo al artículo 8° se señala lo siguiente:

a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.

En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.

b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.”

De esta regulación se desprende, que respecto al primer requerimiento existe un plazo que tiene la Administración para emitir estos resultados y en consecuencia cerrar el requerimiento, iniciando el cómputo del procedimiento de fiscalización de manera regula; este será en la fecha consignada en el requerimiento.

Sin embargo, cuando existe incumplimiento por parte del contribuyente se realizará un nuevo y/o nuevos requerimientos, aplicándose el inciso b), el cual nos dice que para cerrar el requerimiento, se debe esperar a la evaluación de la documentación presentada por la administración; es decir la emisión de los resultados depende totalmente de la diligencia que tenga la Administración Tributaria para emitirlos, otorgándole una amplia libertad de revisión.

Aquí es donde ocurre el problema, ya que como se desarrollará más ampliamente en el marco teórico, los resultados tienen como finalidad -entre otros- informar al contribuyente si ha cumplido con el requerimiento, y en caso de su incumplimiento ingresa la figura de la suspensión regulada en el numeral 6 inciso D) del artículo 62-A del C.T. El cual establece la suspensión del procedimiento durante el lapso en el que el deudor tributario incumpla con entregar la información solicitada.

Por lo que hasta que no se sepa si se ha cumplido con entregar toda la información a través de los resultados, el procedimiento estará suspendido, Por otro lado, el plazo prescriptorio también se ve suspendido conforme al art. 46 del C.T., lo cual permite que exista una posibilidad de aprovechamiento por parte de la entidad, alargando el procedimiento de forma indefinida.

Ocurriendo una afectación a la libertad del sujeto fiscalizado, puesto que se ve paralizado en sus actividades ordinarias y tiene la obligación de soportar esta presión, adquiriendo deberes de colaboración con la administración, siendo pasible de sanciones, así como del pago de intereses en caso ocurra demora o incumplimiento.

Por lo cual, solo a través de una regulación temporal de la emisión de estos resultados es que se garantiza que la administración tributaria no exceda sus facultades, aprovechándose de esta falta de precisión alargando el procedimiento de manera innecesaria; consecuentemente, no solo hace ineficaz el procedimiento en sí, sino que afecta patrimonialmente al sujeto fiscalizado y vulnera el derecho al debido procedimiento, plazo razonable y seguridad jurídica.

2. OBJETIVOS E INTERROGANTES.

2.1. OBJETIVO GENERAL:

Determinar si la imprecisión sobre el plazo para evaluar la información, dentro de los requerimientos en el procedimiento de fiscalización, vulnera el derecho al debido procedimiento y el derecho al plazo razonable de los contribuyentes.

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

2.2.1. Primer Objetivo Específico:

Analizar la regulación de los procedimientos de fiscalización, así como la emisión de resultados por parte de la administración tributaria.

2.2.2. Segundo Objetivo Específico:

Analizar la práctica de los agentes fiscalizadores en torno al procedimiento de fiscalización, requerimientos de información y emisión de resultados.

2.2.3. Tercer Objetivo Específico:

Determinar la afectación de los derechos del contribuyente, a causa de la falta de especificidad respecto al plazo límite en la evaluación de información requerida en los procedimientos de fiscalización.

3. HIPÓTESIS.

Dado que, dentro del Código Tributario, así como en el Reglamento de Fiscalización de la SUNAT no se establece ni se especifica un plazo respecto a cuándo la Administración Tributaria debe emitir los resultados de evaluación a la información presentada por el contribuyente, **es probable que** dicha imprecisión dé como resultado una vulneración del derecho al debido procedimiento y el derecho al plazo razonable de los contribuyentes.

4. JUSTIFICACIÓN.

En la actualidad, el tributo constituye la principal fuente de ingresos públicos en el Perú, representando en diciembre de 2023 el 80.27% del total de ingresos corrientes del gobierno general (Banco Central de Reserva del Perú, 2023). Esta cifra nos permite comprender por qué la Administración Tributaria goza de una amplia libertad para ejercer sus funciones. Entre sus responsabilidades más importantes se encuentra la recaudación de tributos, una tarea respaldada por sus facultades de fiscalización y sanción. La Ley permite a la Administración Tributaria actuar de manera discrecional en estos casos, tomando las decisiones que considere más convenientes, siempre justificadas por el interés público. Sin embargo, dicha libertad puede causar abusos cuando no se encuentra correctamente reglada, es por lo que; es necesario analizar la regulación que se le otorga a la emisión del acto administrativo de resultados, el cual permite tener seguridad jurídica respecto de la duración de una suspensión del procedimiento de fiscalización. Por lo cual, en caso no estar regulado correctamente puede ocurrir un alargamiento innecesario provocando un crecimiento de la obligación tributaria así como la acumulación de intereses, no solo afectando en la esfera privada del contribuyente de manera patrimonial, sino lo que más alarmante es como podría verse encubierto el actuar arbitrario de la Administración Tributaria a través de la invocación de su facultad discrecional y potestad fiscalizadora, cuando en realidad la demora del procedimiento y sus consecuencias, vendría a ser responsabilidad de la deficiencia en la actuación de los agentes fiscalizadores. Razones por las que la presente investigación, es relevante al permitirnos visibilizar y cuestionar la extralimitación por parte de la administración tributaria en relación con el alargamiento innecesario de los procedimientos de fiscalización por no pronunciarse respecto a la información a su disposición, hecho que genera desconfianza en los contribuyentes, viéndose reflejado en las acciones ilegales que toman para evadir su responsabilidad tributaria y consecuentemente afectando la recaudación, impactando directamente en el desarrollo de la economía peruana.



CAPITULO II

1. CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

1.1. Antecedentes de Investigación

Para poder tener un enfoque más preciso de nuestro tema de investigación, así como para entender la relevancia y originalidad de este, es necesario revisar las investigaciones que se han realizado a nivel local e internacional, ya que de esta manera podremos sobrepasar la barrera de lo ya estudiado y adentrarnos en el tema desde nuestra perspectiva e interpretación propia de los resultados del estudio.

En materia internacional, encontramos dos artículos científicos que comparten el mismo enfoque en su tema de investigación. El primero fue realizado en Santiago de Chile por Iribarra Sobarzo (2017) en su artículo “Los límites probatorios en los procedimientos tributarios”. El segundo fue escrito por Piza Rodríguez (2014) y se titula “La función de la fiscalización tributaria en Colombia”. Ambos afirman que el procedimiento de auditoría tributaria es el instrumento idóneo dentro de su legislación, mediante el cual la Administración Tributaria cumple su facultad fiscalizadora y sancionadora, siendo necesario establecer límites para ambos sujetos tributarios. Sobre todo, en el primer artículo se da un contexto sobre los plazos aplicados en procedimientos de fiscalización en materia tributaria, señalando que los contribuyentes no cumplen con su obligación de entregar la información requerida en el momento en el que son fiscalizados, presentándolos convenientemente a una instancia (vía impugnación) donde existe menos eficiencia y rigurosidad en su revisión. De esta forma, demostró que debe existir colaboración por parte de ambos lados, con el fin de hacer eficaz el procedimiento de fiscalización y lograr una correcta determinación de impuestos. En esa misma línea, Piza (2014) enfatiza el rol que debe tener la contraparte luego de realizar un análisis sobre cómo funciona la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Unidad administrativa de Colombia), concluye que aun cuando se consagre un supuesto equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y las facultades de la administración; en la práctica es esta última quien tiene notorio privilegio en el desarrollo del procedimiento, debido a que una única entidad ejerce la función de dirección del curso del procedimiento, también decide su conclusión y en caso

corresponda aplica una sanción tributaria. Asimismo, señala que en el ejercicio de sus funciones solo está realizando una evaluación superficial de la información proporcionada por parte del contribuyente, sin poder controlar que exista veracidad en estos datos, faltando capacidad para clasificar y cruzar esta información con mayor eficiencia. Lo cual resulta de gran aporte para el desarrollo de la presente investigación, ambos coincidimos en que el contribuyente es el sujeto con mayor desventaja dentro de la relación tributaria; motivo por el cual, para evitar que la administración tributaria se aproveche de esta disparidad, es necesario limitar esta función de dirección del procedimiento.

Por otro lado, tenemos el trabajo de investigación realizado por Morales Pérez (2013) titulado “El Debido Procedimiento Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana”, quien después de realizar un análisis a los ingresos recaudados en su país, obtiene como resultado que desde el año 2006 se redujo de 70.5 hasta 60.0 en 2011, es decir que al año que se realizó la investigación, 2013, por cada peso que recibió la administración se recaudó diez pesos menos que hace seis años, concluyendo que una causa directa de esta significativa disminución se debe a la regulación del procedimiento administrativo dentro del Código Tributario dominicano, siendo una normativa que data de 1992, y que a excepción de algunas actualizaciones no se han realizado ajustes que adecúen esta normativa con la realidad económica y social del país, causando que el trabajo de la CIAT se vea perjudicado, teniendo que tomar decisiones que no se limitan en la legislación; demostrando que la legislación tributaria en República Dominicana es ineficaz. Si bien, es de gran apoyo que esta investigación se haya enfocado en la afectación económica a nivel nacional: sin embargo, considero necesario primero estudiar cómo es que esta falta de actualización afecta al contribuyente, en razón de que a partir de la identificación del problema desde un nivel específico-primario podremos después ofrecer alternativas que permitan reformar el sistema tributario del país.

Así mismo, a nivel nacional se encontraron investigaciones que tienen el mismo objeto de estudio, una de ellas es la investigación efectuada por Huaman Mendoza (2022), titulada: “La vulneración del principio de seguridad jurídica generada por la no regulación de un plazo determinado para la conclusión del

procedimiento de fiscalización y la suspensión indefinida del mismo”, donde a través de la recolección de datos y estadísticas por parte de la SUNAT - Intendencia Regional Junín respecto de las acciones de fiscalización que se realizaron en el ejercicio 2021, en dicho año la presente intendencia programó e inició 257 acciones parciales y definitivas obteniendo como resultado:

- De 29 casos programados como fiscalización definitiva, 26 de estos no fueron concluidos dentro del plazo de vencimiento de un (01) año, es decir en el 89% de estos procedimientos se excedió del plazo establecido por Ley.
- Así mismo, de los 228 casos programados como fiscalización parcial, 213 de estos no fueron concluidos dentro del plazo de vencimiento de seis (06) meses, representando un porcentaje de más del 92%.

Es así que, Huaman (2022) a partir de los datos recabados concluyó que 239 contribuyentes pertenecientes al directorio de la Intendencia Regional de Junín, se vieron afectados por la no determinación de un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización. Coincidiendo con el planteamiento de nuestro trabajo de investigación, pues demuestra que en la realidad e incluso en otras jurisdicciones como la provincia de Junín, ocurre una afectación al contribuyente a causa del alargamiento innecesario del procedimiento de fiscalización; esta tesis realiza obtiene resultados muy importantes para la presente investigación sin embargo, solo revisa estadísticas de casos ocurridos donde no se concluye el procedimiento dentro del plazo de vencimiento, no analizando el seguimiento de estos procedimientos como a instancias superiores como el Tribunal Fiscal, los cuales nos permiten conocer la versión y justificaciones por parte de la entidad tributaria, siendo relevante con el fin de revelar también el abuso que existe, al aprovecharse de este poder de dirección del procedimiento y así encubrir la ineficacia por parte los agentes fiscalizadores.

Así mismo, la investigación realizada en Lima por Palomino Quispe (2022), titulada: “El plazo del procedimiento de fiscalización en el ordenamiento jurídico tributario. Problemática y propuestas”, si bien sus conclusiones son de gran aporte a la presente investigación, ya que demuestra que se está vulnerando el derecho al debido procedimiento así como el plazo razonable al no existir una regulación clara

respecto a la duración del procedimiento de fiscalización. Palomino (2022) concluye lo siguiente: 1) La garantía constitucional y convencional del plazo razonable es fundamental y debe ser aplicada de forma irrestricta a todos los procedimientos administrativos, entre ellos el procedimiento de fiscalización. 2) Al verificar la vulneración de la garantía del plazo razonable, se deben evaluar los cuatro criterios contenidos que nos permitan concluir si se trata de un caso complejo y si algunos de los involucrados en el procedimiento están generando la causa de esta extensión en el tiempo. 3) No debería existir un procedimiento administrativo en el ordenamiento jurídico sin un plazo legal que determine su finalización en un límite de tiempo razonable; en todo caso no hay una justificación para excluir el procedimiento de fiscalización de un plazo legal por parte del legislador. 4) La actual regulación tributaria no incluye en el plazo el término de la fiscalización; solo se limita a establecer un plazo para requerir información y/o documentación; en ese sentido, no optimiza o promueve la garantía de un plazo razonable al no establecer un límite temporal a los siguientes actos emitidos con posterioridad al plazo señalado en la norma.

Al igual que la primera investigación, visibilizan el problema de la falta de regulación en el cierre del procedimiento de fiscalización; sin embargo, considero que se centran más en el procedimiento en general, y para conseguir un análisis completo faltó ahondar en las razones por las cuales existe esta extralimitación por parte de la Administración Tributaria, en específico desmembrarlo y analizar las etapas del procedimiento, así como la emisión de los actos administrativos que se realizan dentro de ésta.

Por otro lado, en Lima, Suarez Venegas (2022) en su tesis titulada: "Críticas a la regulación del procedimiento de fiscalización: análisis desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad" brinda un enfoque distinto al tema de investigación, ya que deja de lado el uso de casos y/o datos estadísticos de la SUNAT en alguna provincia en específico, y prefiere utilizar otro método de estudio y herramientas, incluyendo una perspectiva constitucional y comparando nuestra legislación en materia tributaria con la de otros países. Es relevante, cómo analiza la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad

del cómputo de intereses con el fin de determinar si la regulación del procedimiento de fiscalización previsto por el Código Tributario condice con las consideraciones del único intérprete de la Constitucional. Así mismo, coincide en que se requiere incorporar un plazo legal para culminar dicho procedimiento y que este sirva como referencia para suspender el cómputo de intereses moratorios y la aplicación del índice de precios al consumidor que incrementan la deuda tributaria en casos de dilaciones no imputables al fiscalizado.

Por otro lado, en Lima, Huacasi Valdivia (2023) Realizó la investigación: “Necesidad de establecer un plazo para la evaluación de la información presentada en el procedimiento de fiscalización tributaria”, realiza un análisis diferente, pues además de examinar el procedimiento de fiscalización, se enfoca más en la potestad discrecional que esta entidad tiene y que le permite a la Administración Tributaria generar situaciones de abuso de derecho en dicho procedimiento; ya que en ejercicio de su discrecionalidad para evaluar la información presentada, da lugar a actuaciones poco céleres y con ello incluso superar el plazo para solicitar información en el procedimiento de fiscalización (parcial o total) previsto en los artículos 62-A y 61° del Código Tributario, generando consecuencias perjudiciales en la situación jurídica de los administrados, puesto que durante el tiempo en que la Administración tributaria no cumpla con evaluar la información se generaran intereses moratorios de acuerdo al artículo 33 del Código Tributario y se suspenderá la prescripción para determinar la obligación tributaria conforme el literal f) del Artículo 46, 45, 61 y 62-A del Código Tributario. De este modo, encontramos que el mal uso de la discrecionalidad de la Administración Tributaria permite que se presenten actuaciones administrativas lesivas al derecho al debido procedimiento.

Se puede apreciar como el tema de investigación ha merecido gran atención en el país y a nivel internacional, ya que se está ante un contexto de extralimitación por parte de la Administración Tributaria en su facultad fiscalizadora y discrecional. Asimismo, las estadísticas revelan que no existe un plazo límite para evaluar la información requerida en un procedimiento de fiscalización, lo que ya constituye un problema adicional que afecta una recaudación efectiva por parte del Estado, ya que existe un vacío legal respecto a esta actuación administrativa que podría vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, falta realizar un análisis del procedimiento, fragmentándolo por etapas y examinando si los actos administrativos (resultados) permiten también que exista un alargamiento innecesario de dicho procedimiento. También se debe considerar la realidad problemática desde la excesiva carga procesal de la administración tributaria, siendo este un factor que ocasionaría la demora en resolver, aunque no debería ser un justificante del retraso en la absolución de los recursos administrativos que ocurren en el procedimiento, ya que podría producir una grave amenaza al patrimonio de los contribuyentes y sus derechos.

1.2. Relación Tributaria

De acuerdo a Robles Moreno (2017), la relación tributaria es el nexo o vínculo que existe entre el deudor tributario y el acreedor tributario. Asimismo, señala que esta relación adquirió un carácter jurídico, dado que pasamos de una relación asimétrica, donde el Estado tenía todas las prerrogativas, y por su parte el sujeto pasivo únicamente estaba sometido al pago. Hasta lo que en la actualidad llamamos un estado de derecho, ya que el Estado tiene derechos y obligaciones frente al deudor tributario, el cual ante cualquier vulneración encuentra garantías en la Ley.

De esta forma, entendemos que la propia evolución del derecho forzó al sistema tributario a adecuarse a la realidad, convirtiendo la relación tributaria en algo más que una relación de acreencia entre el sujeto pasivo y activo; por otro lado, tampoco es únicamente una obligación sustantiva de pago, ya que además de la protección que consiguió el contribuyente por parte de la Ley, provocó que adquiriera otro tipo de obligaciones, tales como las obligaciones formales. Finalmente debemos de entender que toda esta evolución se da con el fin de hacer el sistema tributario uno más equitativo y en favor del desarrollo de la sociedad.

1.2.1. Sujeto Pasivo.

El artículo 7 del Código Tributario lo define como la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, sin embargo este mandato de pago

no recae en una sola persona, sino que a su vez se deriva en dos tipos de sujetos que gozan de esta calidad; el primero es el contribuyente, que según Villegas (1993) vendría a ser el titular de la obligación tributaria, quien está obligado a cumplir con el pago del tributo por ser quien realiza el supuesto hipotético descrito en la norma. El segundo es el responsable, aquel que, a pesar de no haber realizado la actividad descrita en la norma (supuesto hipotético), por designación de la Ley adquiere una obligación frente al fisco; un típico ejemplo es el caso del agente de percepción y recepción.

En consecuencia, podemos distinguirlos fácilmente por quién es el que realiza el hecho imponible; el contribuyente al exteriorizar capacidad contributiva (manifestar riqueza en cualquiera de sus formas) adquiere una obligación con el Estado; en cambio al responsable, por su posición más favorable, la Ley lo designa como tal para garantizar el cumplimiento del pago del tributo.

Un concepto íntimamente relacionado con el sujeto pasivo es la capacidad contributiva, puesto que la aplicación de tributos se sustenta fundamentalmente en este principio. De acuerdo a Gamarra y Pilar (2017) es entendida como la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir las cargas tributarias.

En ese sentido, no existe una aplicación igualitaria de los tributos, sino que tenemos que entenderla como una relación de equidad, donde existen pisos y techos máximos, que obligan a la administración a adecuar el sistema fiscal a la realidad, tomando en cuenta que cada contribuyente tiene un estatus económico distinto, y afrontará de manera distinta la carga de obligaciones y deberes tributarios.

1.2.2. Sujeto Activo

Robles (2013) establece al sujeto activo como el acreedor de la obligación tributaria; es la persona a quien la ley le atribuye la exigibilidad del tributo.

Gonzales y Seguel (2005) lo definen como aquel que puede exigir el pago de los tributos, inclusive por medios coactivos. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria, según refiere el Modelo de Código Tributario del CIAT, es el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.

Por lo tanto, el acreedor tributario siempre es el Estado, representado en principio por sus tres niveles de gobierno, o cualquier entidad de derecho público con personería jurídica; sin embargo, debemos distinguir dos conceptos importantes que clasifican o dividen al sujeto activo en dos tipos; el primero que es el sujeto activo con poder tributario, entendido como la facultad de creación de tributos y, por otro lado, al sujeto activo como acreedor de la relación tributaria. Es así que entre estos dos conceptos, no necesariamente existe una identidad entre los acreedores tributarios y aquellos que ejercen potestad tributaria, encontramos a estos últimos regulados dentro del artículo 74° del Código Tributario, el cual establece que quien posee potestad tributaria es el Estado en sus tres niveles de gobierno; mientras que los acreedores tributarios, además de poder ser los gobiernos señalados, también pueden ser otras entidades que se encargan de recaudar las contribuciones al gasto como OSINERGMIN, OSITRAN, OSIPTEL, OEFA, ESSALUD, Ministerios, Poder Judicial, etc.

1.3. Procedimiento de Fiscalización Tributaria

1.3.1. Concepto (Doctrina)

Chau (2007) refiere que es el conjunto de actos orientados a verificar que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones en la forma y modo que establece la Ley. Esto implica que la Administración Tributaria es quien determina si el contribuyente realmente ha contribuido correctamente, si está inmerso en algún beneficio fiscal, entre otras situaciones.

En ese sentido, el procedimiento de fiscalización tributario lo que busca es determinar si la declaración que ha realizado el contribuyente coincide con la realidad, esta evaluación la realiza contrastando la

documentación que presente con las operaciones grabadas ocurridas en el periodo fiscalizado; sin embargo, su facultad de fiscalización no se limita a las autodeterminaciones por parte del contribuyente, sino que aun cuando esta última no exista, la administración igual tiene facultad de verificar el cumplimiento de la obligación tributaria de oficio y efectuar los requerimientos que considere convenientes.

Por otro lado, Villanueva (2007) precisa que la fiscalización es un auténtico procedimiento tributario, pero nuestro código no lo reconoce como tal.

Esto debido a que hasta su modificación en el año 2014, el Código Tributario dentro de su relación de procedimientos tributarios no le otorgaba tal calidad al procedimiento de fiscalización; por lo cual dicho procedimiento tuvo que ser regulado por una Ley Especial, en este caso el D.S. N° 085-2007-Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT que hasta el momento sigue vigente, a pesar de que lo regular debería ser que como todos los demás procedimientos tributarios esté regulado por el propio Código Tributario, creando una diferenciación innecesaria.

En consecuencia, podemos afirmar que lo primero a regularse en el código debería ser un procedimiento de fiscalización claro; ya que si bien existe una Ley especial y desarrollo jurisprudencial que establece algunos criterios, al ser tan complejo y particular no se puede aplicar estrictamente en cada caso en específico. Es por ello que surge la necesidad de agrupar las facultades y obligaciones de la Administración, así como los derechos y obligaciones de los contribuyentes de forma precisa y en el instrumento correspondiente, solo de esta manera el administrado podrá ejercer su derecho de defensa dentro de plazos y la forma debida, conociendo las reglas a las que está sujeto, así como la Administración tributaria conocerá las facultades que puede aplicar.

1.3.2. Regulación/ Concepto Normativo

En nuestra legislación, el Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, en su norma 1 inciso d), lo define como procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detectan en el referido procedimiento.

En consecuencia, a partir de esta definición entendemos que la facultad de fiscalización de la administración tributaria es amplia, ya que no solo se limita a verificar una correcta determinación de la obligación tributaria sustantiva (pago), sino que además revisa el cumplimiento de obligaciones formales, es decir, todas aquellas que sirven para cumplir con la obligación sustantiva; de esta forma también su facultad sancionadora se extiende puesto que se aplican consecuencias diferentes por cada supuesto; en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas la consecuencia es el pago de intereses moratorios y el segundo supuesto tiene como consecuencia la aplicación de multas.

Dentro del mismo cuerpo normativo artículo 1, se regula el inicio del procedimiento: “cuando surta efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta el agente fiscalizador y el primer requerimiento, en caso de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.”

Por ende, tenemos dos momentos de inicio; el primero refiere al inicio del procedimiento de fiscalización: con la carta y el requerimiento (si se notifica de manera distinta, se empezará a contar desde la entrega del segundo documento). Mientras que el segundo refiere a cuándo empieza a computarse el plazo del procedimiento de fiscalización, que es cuando se cumple con el

requerimiento inicial, el cual es desde la entrega de lo solicitado en el requerimiento.

Este tema del cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización es importante; puesto que, en caso no cumplamos con todo lo que nos solicite en el requerimiento inicial, el procedimiento se suspende y la Administración Tributaria podrá solicitar la información que desee durante el plazo que vea por conveniente. Todo esto conforme al numeral 4° del artículo 62-A del Código Tributario: “Una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y periodo materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar”.

Otro concepto que tenemos que diferenciar es el plazo de duración según el tipo de procedimiento de fiscalización, con el plazo de prescripción; pues este último extingue la acción destinada al cobro de una deuda, es decir, la administración tributaria se ve limitada en sus facultades para determinar deuda tributaria, cobro, sanción a los administrados y para fiscalizar.

En cambio el primer concepto está referido únicamente a la duración del tipo de procedimiento, resultando importante establecer cuando inicia; por ejemplo, si se deja constancia en el primer requerimiento que el contribuyente ha cumplido con entregar toda la información, a partir de ese momento recién empieza a correr el plazo de un año de duración que tiene este procedimiento, esto implica un límite tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, ya que resultaría arbitrario que a pesar de que el contribuyente haya cumplido con entregar toda la documentación se le siga realizando nuevos requerimientos que en un primer momento no fueron solicitados, afectando su derecho de defensa englobado dentro del derecho a un debido procedimiento.

1.3.3. Tipos de Fiscalización Tributaria

1.3.3.1. Fiscalización Definitiva:

Dentro del Código únicamente se establece un plazo de duración, más no se tiene una definición específica, sin embargo; tenemos que la propia Administración en su página de orientación lo define como el procedimiento mediante el cual la SUNAT revisa el tributo de manera integral, examinando detalladamente los libros, registros y documentos de un contribuyente para establecer de manera precisa el monto exacto que debe pagar en impuestos por un tributo y período fiscal específico, lo importante de este tipo de fiscalización es que su culminación implica el agotamiento de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, es decir al contribuyente no se le podrá volver a fiscalizar nuevamente por este mismo tributo una vez que se emita el acto respectivo.

Asimismo, según el Reglamento de Fiscalización, este tipo de procedimiento tiene una duración de un año, plazo que corresponde al período durante el cual la Administración Tributaria puede solicitar información al contribuyente. Una vez finalizada esta etapa, la SUNAT puede utilizar la información recopilada para realizar la determinación del monto tributario correspondiente. Posteriormente, se emite una notificación de la resolución de determinación o, si corresponde, una resolución de multa.

1.3.3.2. Fiscalización Parcial:

También conocida como fiscalización de campo, esta modalidad implica que el agente fiscalizador acuda directamente a las oficinas del contribuyente. A diferencia de la primera clasificación en el Código Tributario, esta sí tiene una definición específica en el artículo 62, donde se establece que puede haber una revisión parcial de uno o varios elementos de la obligación tributaria, no importa cuál sea el elemento u aspecto escogido; la Administración debe de

comunicarlo expresamente al contribuyente, teniendo una duración de seis meses, pudiendo convertirse en una fiscalización definitiva.

Como señala Yosiv (2022) tendríamos dos caras de una misma moneda en el procedimiento de fiscalización; las garantías en plazos y en la presentación de información significan protección para el contribuyente y para la SUNAT representan límites.

Por ende, sin perjuicio de la posibilidad de recurrir a una posible nulidad posterior de los actos emitidos en caso llegara a ocurrir una vulneración, es fundamental que cuando nos encontremos frente a cualquier procedimiento de fiscalización identificar quienes son los sujetos fiscalizados, número de identificación fiscal (número de RUC – registro único de contribuyente), cual es el tipo, tributo y periodo a fiscalizar; por otro lado, en el caso de tratarse de una fiscalización parcial, revisar cual es el elemento o aspecto fiscalizado; todo esto implica una garantía y seguridad jurídica para el deudor tributario, lo que a su vez se traduce en obligaciones para la Administración Tributaria.

1.3.4. Documentos que forman parte del Procedimiento de Fiscalización/Etapas

1.3.4.1. Cartas:

Es el medio por el cual la Administración Tributaria comunica al contribuyente distintos actos. Sin embargo, no necesariamente merecen una respuesta por parte del receptor, muchas veces su único fin es solo poner en conocimiento.

De acuerdo al artículo 3 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, a través de las Cartas se comunica al sujeto fiscalizado lo siguiente:

- a) Que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización, presentará al Agente Fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los periodos y tributos o las Declaraciones Únicas de Aduanas que serán materia del referido procedimiento.
- b) La ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos periodos, tributos o Declaraciones Únicas de Aduanas, según sea el caso.
- c) El reemplazo del Agente Fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes.
- d) La suspensión o la prórroga del plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario; o;
- e) Cualquier otra información que deba notificarse al Sujeto Fiscalizado durante el Procedimiento de Fiscalización siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4, 5 y 6.

A causa de lo mencionado, los diversos tipos de cartas cumplen la función general de comunicar al contribuyente cualquier acto que ocurra dentro del procedimiento, pero considero que el que merece mayor atención son las Cartas de Presentación acompañados del requerimiento, ya que a partir de su notificación conoceremos por primera vez cual es el tipo, tributo y periodo fiscalizable; por otro lado, conoceremos también quien es el supervisor y el agente fiscalizador. Un punto importante de estas cartas junto con el requerimiento es que una vez se notifiquen apertura el inicio del procedimiento de fiscalización, normalmente ocurren en un mismo acto; pero puede darse que se notifiquen en distintos momentos. En ese caso se considera como fecha de inicio en la oportunidad en que se notificó el último documento de estos dos.

1.3.4.2. Requerimientos

El artículo 4 del Reglamento de Fiscalización señala lo siguiente: 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 infestaciones, 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 este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

El Requerimiento además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar el lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

En consecuencia, entendemos que a través de los requerimientos, se solicita información que permitirá a la Administración Tributaria determinar eventualmente una deuda. Esto se hace con el fin de establecer si se cumplieron o no las obligaciones tributarias, siendo esta la finalidad principal del procedimiento de fiscalización.

El trámite regular es que si las obligaciones tributarias se cumplieron, se cerrará el procedimiento; por el contrario, si no se cumplieron de forma correcta, se determinará una deuda tributaria final, ya sea en forma de tributo, multa o intereses. Por otro lado, el requerimiento inicial que realiza la Administración Tributaria no es el único, ya que puede haber varios dependiendo de la complejidad del caso y del plazo.

Por ende, considero que este acto debe ser el más importante para la Administración Tributaria; esto debido a que si no tiene la información necesaria para emitir sus valores. Las cuales contienen deudas tributarias para un posterior cumplimiento formal o sustantivo, al final de cuentas todo el procedimiento vendría a ser nulo. Regularmente, los auditores ya conocen la posible deuda tributaria (por eso inician el procedimiento); sin embargo, aun teniendo una presunción, deben de tener una base, hacer las preguntas y solicitar la información correcta dentro del plazo de fiscalización debido, caso contrario no podrán fundamentar sus valores o lo harán de manera insuficiente provocando nulidad. En otras palabras, los resultados emitidos por falta de fundamentación suficiente son nulos, y todo el esfuerzo, tanto patrimonial como de recursos humanos en los que invirtió la Administración Tributaria sería en vano.

1.3.4.3. Respuestas

La segunda etapa del procedimiento de fiscalización vendría a ser cuando los contribuyentes dan respuesta a los requerimientos, esto ocurre después de la carta de presentación y requerimiento, en la fecha que haya señalado la administración para su cumplimiento, se materializa en los documentos que presenta el deudor tributario al fisco, siendo de suma importancia que el deudor tributario entregue a detalle todo lo solicitado, ya que si no se presenta de forma clara puede ser que la Administración Tributaria considere que no se le ha entregado la información que ha solicitado en el procedimiento de fiscalización, se estaría incumpliendo con una obligación tributaria formal, que tiene como consecuencia una multa.

Por otro lado, el procedimiento se verá suspendido, dado que únicamente con la presentación completa de toda la información requerida inicia el plazo de duración del procedimiento (un año o seis meses) de acuerdo a cada tipo; por lo cual, será responsabilidad del contribuyente haber sido diligente. En principio, en la etapa de las cartas de presentación debió haber revisado que el requerimiento haya sido correcto, es decir que

el tributo fiscalizado todavía no haya prescrito e identificar cada aspecto de la información solicitada. En un segundo momento, debió haber sido preciso al presentar toda la documentación requerida, ya que, en el caso de la fiscalización definitiva, en el artículo 62-A del Código Tributario, **el plazo** de la fiscalización se inicia con la entrega de toda la información presentada por el deudor tributario, y en caso contrario podrá realizar mayores requerimientos y suspender el procedimiento, no existiendo un límite temporal todavía hasta regularizar con toda la documentación.

1.3.4.4. Actas

De acuerdo al artículo 5 del Reglamento de Fiscalización, mediante las actas el agente fiscalizador deja constancia de la solicitud a que refiere el artículo 7 del Código Tributario, con esto se refiere a la exhibición y presentación de documentos. Por ejemplo, dentro del requerimiento se solicitan distintos libros contables, y para su presentación se señala como lugar de cumplimiento las oficinas administrativas en tal fecha y hora, consecuentemente ese día el auditor va a ir al domicilio fiscal, oficinas o donde se haya ordenado y va a solicitar la exhibición de esos documentos. En ese momento se hace la entrega de los documentos y se levanta el acta. Es importante que el contribuyente tome conocimiento del contenido íntegro del acta, puede ser a través de una copia, la revisa y en caso tenga observaciones las hará constar junto con su firma.

Es de mencionar, que de acuerdo a la normativa referida, las actas no pierden su carácter de documento público, ni se invalida su contenido, aun cuando presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, porque regularmente pueden existir errores en el acta. Por ejemplo, podría ocurrir un error en escribir algún documento en específico, el procedimiento es que sean tachados y corregidos en ese momento, después son materia de cuestionamiento; sin embargo, lo que no es válido, de acuerdo al reglamento de fiscalización,

es que el agente fiscalizador suscriba un acta y luego lo corrija sin conocimiento del deudor; eso no es válido.

Por ende, resulta importante tener conocimiento de que se haya emitido correctamente y, por supuesto, antes de suscribirlo hay que verificar el contenido del documento. Podría ocurrir que presentamos la información y en el acta se coloca que no se presentó la información; el contribuyente lo firma; eso es grave porque conlleva al incumplimiento de una obligación formal en consecuencia es pasible de una multa.

1.3.4.5. Resultados

Así como el inicio del procedimiento vendría a ser la carta de presentación junto con el requerimiento, y la etapa intermedia vendría a estar conformada por las actas y respuestas brindadas por el contribuyente, considero que los resultados, más que significar el final del procedimiento, vendrían a dar conformidad del cumplimiento íntegro de la documentación, extinguiendo la posibilidad de que la Administración pueda suspender el procedimiento por causal de incumplimiento del contribuyente.

Todo esto en concordancia con el artículo 6 del Reglamento de Fiscalización, el cual señala que los resultados informan al Sujeto Fiscalizado sobre el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede usarse para notificar los resultados de la evaluación de los descargos presentados en respuesta a las observaciones e infracciones señaladas durante el Procedimiento de Fiscalización. Además, este documento se emplea para detallar si el Sujeto Fiscalizado presentó sus observaciones debidamente sustentadas dentro del plazo otorgado por la SUNAT, conforme al artículo 75 del Código Tributario, así como para registrar la evaluación realizada por el Agente Fiscalizador sobre dichas observaciones.

Por lo cual, en primer lugar sirven como el documento que contiene la evaluación que hace la Administración sobre los documentos que tiene a su disposición, en consecuencia, este comunica si se cumplió o no con el pedido. A diferencia de la administración, para quienes el acto fundamental en este procedimiento es el requerimiento, el documento más importante para el sujeto fiscalizado son los resultados; sin embargo, el contribuyente sí tiene un plazo para entregar toda la documentación solicitada, en cambio la administración para la emisión de los resultados no tiene un plazo; en otras palabras, las respuestas sí se encuentran reguladas temporalmente, incluso existe una sanción en caso de incumplimiento, pero la administración tributaria no tiene ningún límite para emitir una evaluación sobre la información que le presentaron.

Por las razones antes mencionadas, existe claramente una diferenciación; para una parte del sector de la doctrina, esta libertad estaría comprendida dentro de la facultad discrecional que ostenta la Administración Tributaria. De acuerdo a Muñoz y Soria (2000) la facultad discrecional le permite a la Administración no hallarse sujeta en todo lugar y en todo momento, de manera tan completa, ya que la norma no puede indicarle de antemano la conducta a seguir en cada caso en particular, existiendo una gran variedad de matices en la forma en la que puede actuar.

Sin perjuicio, de que más adelante se desarrollará la facultad discrecional de la Administración Tributaria, podemos notar que existe una clara asimetría entre las obligaciones que adquiere el contribuyente comparado con la administración; y por el momento cuestionamos si esta libertad resulta justificada.

1.3.4.6. Valores

Se concluye el procedimiento cuando la Administración Tributaria elabora los valores, estos pueden ser resoluciones de determinación, resoluciones de multa y excepcionalmente órdenes de

pago; no necesariamente deben emitirse todos. Su efecto es la generación de una deuda, en estas resoluciones únicamente encontraremos tributo, multa o interés de tipo moratorio. Eso quiere decir que en el procedimiento de fiscalización previo a la emisión de valores todavía no existe deuda tributaria, sino que una vez hayan sido elaborados se constituye la obligación. Por otro lado, como se desarrolló anteriormente, en caso estos valores hayan sido emitidos en base a un requerimiento inválido; como, por ejemplo, uno de tres requerimientos solicitados, fue realizado en forma posterior a la fecha de vencimiento del plazo de fiscalización, estos valores serán declarados nulos; sin embargo, la Administración tiene la potestad de emitirlos nuevamente, pero únicamente considerando los otros dos requerimientos que sí sean válidos.

Otro aspecto a tener en cuenta, de acuerdo al artículo 75 del Código Tributario, es que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuese el caso. No obstante, antes de emitir estas resoluciones, la Administración Tributaria tiene la posibilidad (es decir, no es obligatorio) de comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones imputadas, siempre que, a su juicio, la complejidad del caso lo justifique.

En casos complejos, la Administración Tributaria suele comunicar sus conclusiones en aplicación del presente artículo, con el fin de darle mayor sustento a su procedimiento de fiscalización. Esto es importante en caso ocurrir un eventual procedimiento contencioso, donde se discuta la deuda tributaria, ya que se evaluará si hubo oportunidad para presentar toda la documentación pertinente. La Administración Tributaria normalmente argumenta que sí hubo tal oportunidad y que incluso se comunicó a través del artículo 75, brindando una última oportunidad para presentar documentos, la cual no fue aprovechada.

Este es un argumento fuerte para la Administración Tributaria, y por ello, en casos complejos, suele comunicar sus conclusiones a través de este artículo.

A efectos de un mayor entendimiento del presente punto, resulta oportuno plasmar dentro de un cuadro cómo consideramos que ocurre el desarrollo del procedimiento de fiscalización y los documentos que se emiten en éste:

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	ETAPAS	ACTOS EMITIDOS
	Inicio	Carta
		Primer requerimiento
	Desarrollo	Respuestas
		Actas
		Resultados
	Final	Valores

1.3.5. Suspensión del Procedimiento de Fiscalización

Una vez desarrolladas las etapas y actos que conforman el procedimiento de fiscalización, nos atañe analizar en específico lo mencionado dentro de la descripción del problema referente a la suspensión del procedimiento. En primer lugar, la suspensión está regulada por el artículo 46 del Código Tributario, en esta se establecen distintas causales que se tienen que configurar para la aplicación de esta figura.

Es así que, el numeral 2. Inciso f) nos remite al mismo artículo del Código Tributario que regula la duración del procedimiento de fiscalización definitivo u total, el artículo 62-A, inciso d) establece lo siguiente:

“Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.”

Es en ese entendido, nos atañe revisar que implica la suspensión, dentro del Código Tributario y en materia administrativa no se define esta figura, sin embargo, el Código Procesal en su artículo 318 la define como la inutilización

de un periodo de tiempo del proceso, o de una parte del plazo concedido con la finalidad de que se pueda realizar un acto procesal.

Por otro lado, Ledesma (2008) en su libro donde ofrece comentarios respecto del Código Procesal Civil, señala que la suspensión implica la extinción de los efectos del tiempo transcurrido mientras los hechos que la motivaron subsisten, además que una vez se levante la causal de suspensión el cómputo del plazo continuará, así como los actos emitidos antes de este seguirán siendo válidos.

Por lo cual, entendemos que mientras esté vigente y se configure efectivamente la causal de suspensión, la administración utilizará este tiempo inmóvil para realizar las operaciones necesarias con la finalidad de obtener la información necesaria para determinar correctamente la deuda tributaria, no computándose el plazo de prescripción; sin perjuicio del cómputo de los intereses moratorios.

En materia tributaria, y de acuerdo al problema investigado, es importante lo señalado por el artículo 13 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por el Decreto Supremo 085-2007, ya que establece cuando opera la suspensión en los casos donde el sujeto fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada desde el segundo y demás requerimientos, siendo este desde el día siguiente a la fecha señalada en la carta de requerimiento para el cumplimiento de la obligación.

Otro aspecto importante a evaluar, es que de acuerdo al artículo 14 del referido Reglamento, el cual indica que la SUNAT debe notificar las causales y el periodo de suspensión un mes antes de cumplirse el plazo de duración de acuerdo al tipo de procedimiento; sin embargo, hace una excepción a esta notificación que es cuando se configure la causal desarrollada anteriormente. Es así que, la Administración Tributaria no tiene la obligación de avisar al sujeto fiscalizado de la suspensión. Por lo cual, en esta etapa liminar no tiene que justificar y/o acreditar la causal de suspensión, ni tampoco pronunciarse respecto de su duración.

1.3.6. Debido Procedimiento como requisito para emitir un Acto Administrativo

Agudelo (2005) plantea que el debido proceso es un derecho fundamental, que tiene como objetivo obtener una solución justa aplicando a su vez distintos principios y garantías que están englobadas dentro de este derecho, tales como: i) derecho a juez exclusivo, natural o competente, independiente e imparcial; ii) derecho a ser oído en un término razonable y en igualdad de condiciones con los demás participantes; iii) derecho a que el proceso se ajuste al derecho sustancial preexistente.

Siendo el debido proceso un derecho que reúne distintos principios, su extensión no se limita únicamente a los procesos judiciales, sino que es perfectamente aplicada en otros ámbitos, tales como un procedimiento administrativo, ya que para que pueda emitirse un correcto acto resolutorio, es necesario exigirle a las autoridades administrativas que cumplan estos mismos principios, con esto se busca que las decisiones de la administración no vulneren los derechos de los administrados, es decir, este derecho contiene todas las instrucciones para que un procedimiento y posteriormente su resolución sean totalmente justas. Por lo cual, tanto el procedimiento, sus etapas, como las personas inmersas en este deben de cumplir con las mismas reglas.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia **01514-2010-PA/TC** dentro del párrafo 71, establece que el derecho al debido proceso no solo comprende a los procesos judiciales, sino que tiene una dimensión administrativa, por lo cual se extiende a cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, exigiendo que estas emitan resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal.

Por lo cual, dentro de los procedimientos de fiscalización se tienen que respetar también estos mismos principios, garantizando que el contribuyente pueda ejercer sus derechos dentro de un procedimiento reglado bajo Ley, esto también de acuerdo a la propia finalidad de este procedimiento, que es la

verificación de una correcta tributación, es decir, no solo fiscaliza aquellos casos donde el contribuyente haya pagado menos, sino que en la situación que este haya pagado de más o se ha realizado por error, la administración tributaria debe devolver este crédito o saldo a favor, demostrando que a pesar de su facultad fiscalizadora y sancionadora, este siempre debe estar alineado al interés público.

1.3.6.1. Derecho al plazo razonable

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia **3987-2010-PHC/TC** dentro del fundamento 7, define al plazo razonable como una manifestación del derecho al debido proceso, derecho con el que cuenta el procesado en un proceso o procedimiento en el que se encuentre inmerso, garantizando que con ello se protejan sus derechos tanto en el desarrollo como en su conclusión.

Si bien dicha interpretación está referida específicamente sobre un caso penal, sin embargo, también ha emitido jurisprudencia respecto de casos tributarios; en la Sentencia 03778-2004-AA/TC, fundamento 21, señala que el plazo de un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes. Además, es necesario que cuando ocurra una ponderación entre el derecho al plazo razonable y las actuaciones administrativas, se evalúen criterios como la complejidad del asunto, actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.

En ese sentido, el plazo razonable es un derecho implícito, y que a su vez forma parte o se desprende del derecho al debido procedimiento. Todos los procesos o procedimientos de cualquier naturaleza deben de desarrollarse de inicio a fin, respetando este derecho, entendido como el

tiempo idóneo establecido por la Ley de la materia; puesto que dicho plazo es un límite para emitir un pronunciamiento.

1.3.6.2. Principio de Seguridad Jurídica

Rodríguez (2017) plantea que este principio hace factible que los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse porque el Derecho debe ser previsible.

Esto indica que el principio de seguridad jurídica resulta una exigencia para los legisladores, sobre todo en la claridad que estas deben tener para evitar que se generen confusiones, buscando certeza, objetividad y congruencia con la función de la administración que es estar al servicio del interés general. Por lo cual, en el ámbito del derecho administrativo, no se puede transgredir tampoco este principio general, obligando a los funcionarios a garantizar esta previsibilidad al contribuyente. Así mismo no podemos dejar de lado, la relación que tiene este principio con la economía, pues la confianza a la que hacemos referencia permite que se desarrolle y esto solo se puede lograr respetando las reglas ya establecidas.

En este contexto, la falta de regulación respecto a alguna etapa en el procedimiento de fiscalización genera incertidumbre en el contribuyente, incrementando la desconfianza que estos tienen frente a la administración tributaria, trayendo consigo que tome acciones para evitar cumplir con su obligación tributaria y que finalmente traerá como consecuencia un riesgo a una efectiva recaudación, afectando a la sociedad en su conjunto.

1.3.7. Principios Tributarios como garantía al contribuyente

1.3.7.1. Principio de Legalidad y de Reserva de Ley

El principio de legalidad es utilizado en todo campo del derecho; y por regla general se entiende como la sujeción que tienen todos los operadores a encajar sus acciones de acuerdo a lo que establece la Ley; sin embargo, en materia tributaria hace referencia más a los requisitos que debe cumplir la creación del tributo para que sea válida; es decir, no se puede ejercer potestad tributaria sin que exista un fundamento constitucional (artículo 74° de la Constitución) y además una representación de la cual nazca. Este principio nos obliga a hacer una evaluación de fondo, ya que para que exista un tributo debe de existir una ley que la cree y a su vez esta ley debió haber sido elaborada por funcionarios que representen a la sociedad (poder legislativo o en su defecto el poder ejecutivo con delegación de facultades).

En primer lugar, vimos que se evalúa a quien ejerce potestad tributaria, este debe tener competencia para hacerlo; por ejemplo, la Municipalidad de Sachaca no puede crear impuestos, sino que este solo ejerce potestad tributaria respecto de contribuciones y tasas, o tampoco podría crear una tasa que afecte a la municipalidad de Cayma, ya que se encuentra fuera de su jurisdicción.

Luego pasamos a la Reserva de Ley, evaluación de forma. Landa (2005) señala que es la exigencia de que determinadas materias sean reguladas por una norma con rango de ley; en otras palabras, cautela que la entidad o funcionario que está ejerciendo potestad tributaria lo materialice en el instrumento correcto. Por ejemplo, un gobierno local no puede crear una tasa a través de una ley, o que un gobierno central cree un impuesto a través de una ordenanza municipal; por otro lado, únicamente pasaremos a esta evaluación cuando hayamos comprobado primero que se haya cumplido con el principio de legalidad.

1.3.7.2. Principio de No Confiscatoriedad

Al igual que los demás principios tributarios están enmarcados dentro de la Constitución, el artículo 74 señala que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio, va de la mano del principio de igualdad y en su aplicación se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente. Por este principio, el tributo no puede afectar de forma excesiva e injustificada el patrimonio del sujeto pasivo.

Este principio se extiende a toda regulación del tributo, por lo cual también debe ser aplicado dentro de la regulación del procedimiento de fiscalización, garantizando que cualquier actuación de la administración tributaria no sea excesiva y que llegue a afectar arbitrariamente el derecho de propiedad del deudor tributario, tal como lo señala el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC, reconociendo una doble naturaleza de este principio, para esta investigación nos basamos en la primera, que es evitar que una ley tributaria pueda afectar desproporcionalmente la esfera patrimonial de las personas.

1.3.7.3. Principio de Respeto de los Derechos Fundamentales

Aunque parezca una limitación básica o repetitiva, es preocupante como un principio que debería estar interiorizado en toda institución pública aún no se respeta, creando situaciones de violación de los derechos del sujeto pasivo, tal como veremos más adelante que ocurre un alargamiento injustificado del procedimiento de fiscalización, encubriendo una posible actuación arbitraria a través de la libertad que tiene la administración de evaluar la información proporcionada por el contribuyente a los requerimientos.

En esta misma línea, es de gran importancia lo señalado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (2004) refiriendo que la Administración Tributaria también debe tener en cuenta tal

disposición constitucional, no únicamente se aplica en las leyes que regulan el tributo, sino que va más allá, resaltando que en los procedimientos de fiscalización no se pueden desconocer los derechos fundamentales, en particular del derecho al debido proceso, derecho a inviolabilidad de domicilio, el derecho a la reserva tributaria, entre otros.

1.3.8. Rol de la Administración Tributaria

1.3.8.1. Facultad de Fiscalización

Zegarra (2016), manifiesta que puede ser vista de tres maneras; en un primer lugar como “función fiscalizadora”, entendida de forma general como la actividad de fiscalizar realizada por los órganos administradores de impuestos dentro de sus competencias. En segundo lugar, se refiere a la facultad de fiscalizar conferida por Ley a estos órganos, otorgándoles así otras atribuciones pertinentes (discrecionalidad) para que puedan ejercer esta función eficientemente. En tercer lugar, la define como el procedimiento administrativo realizado por la Administración Tributaria, donde aplica las atribuciones conferidas por Ley, para obtener la información necesaria para emitir un acto administrativo sólido.

Además de tener una definición doctrinaria, dentro de nuestra legislación este poder del Estado se encuentra regulado en el artículo 74 de la Constitución, en el cual se señala que este poder no es ilimitado, cuando se refiere a que se deben de respetar cinco principios: principio de legalidad, principio de reserva de Ley, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad y principio de respeto a los derechos fundamentales, todo esto con la finalidad de que no exista un abuso del derecho, reconocido constitucionalmente como el principio de proscripción de la arbitrariedad.

En esa misma línea, tenemos jurisprudencia reiterada por el Tribunal Fiscal en varios pronunciamientos, entre los que se encuentran: Resolución N°. 0037-2-2009; Resolución N°. 05374-1-2017 y Resolución N°. 00238-4-2018, los cuales definen a la fiscalización como el poder conferido a la

Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de obligaciones y beneficios fiscales por parte de los contribuyentes, que deben facilitar el actuar de la SUNAT para establecer correctamente obligaciones.

En ese sentido, Chau (2007), establece que como facultad, la fiscalización es la potestad que tiene la administración para poder determinar si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias, sean tributos determinados por la propia Administración Tributaria o por el propio contribuyente, es decir dentro de esta segunda determinación existe un doble filtro, pues no solo verifica que esta sea de acuerdo a la norma y refleje la realidad, sino que en caso no lo haya realizado correctamente el contribuyente, la Administración tributaria debe efectuarla correctamente

Esto indica que la facultad de fiscalización en ningún momento puede aplicarse infringiendo los derechos de los contribuyentes, sino que debe ejercerlos respetando tanto los principios generales del derecho como los tributarios constitucionales.

Es importante, definir qué implica la fiscalización como un procedimiento, Chau (2007) refiere que es el conjunto de actos orientados a verificar que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones en la forma y modo que establece la Ley. Esto significa que la Administración Tributaria es quién determina si el contribuyente realmente ha contribuido correctamente, si está inmerso en algún beneficio fiscal, entre otras situaciones. En ese sentido, a pesar de que sea el propio contribuyente quien realice sus declaraciones, no obsta a que estas puedan ser verificadas, contrastadas e incluso reparadas en caso no hayan sido realizadas de acuerdo a Ley.

Siendo la fiscalización un concepto tan extenso, ya sea visto como una facultad o como un procedimiento, conlleva consigo consecuencias o repercusiones no solo en la recaudación, sino también en los contribuyentes. Por lo cual, es peligroso que no se encuentre correctamente delimitada o

regulado, tales como el plazo y la forma en cómo se realiza, por cuanto resultaría vulneratorio a los derechos de los contribuyentes.

1.3.8.2. Facultad Discrecional

Chau (2007) define la facultad discrecional de una autoridad administrativa, como el poder que tiene de elección entre distintas posibilidades y que en su actuar cualquier decisión que tome es válida; sin embargo, no podemos dejar de lado que no puede ser una elección arbitraria ni irracional. Así mismo, la decisión que tome la administración debe ser aquella que esté alineada a los intereses públicos.

Esto indica que la entidad tiene libertad de actuar y elección, sin tener que rendir cuentas o solicitar permiso para ejercer sus funciones de la manera que le parezca más conveniente y eficaz, pero siempre entendiendo que dicha facultad está reglada, ya que conllevaría a un abuso de sus facultades, conocido en nuestro ordenamiento como proscripción de la arbitrariedad, entonces, no puede vulnerar los derechos de los contribuyentes, sino es que se exige un mayor sustento en sus decisiones cuando se realiza alguna impugnación a estas, motivo por el cual el propio código tributario le otorga al contribuyente herramientas para cuestionar estos actos administrativos, permitiendo que una autoridad pueda revisarlas para que sean decisiones que no busquen un beneficio propio o de la entidad, sino que en esencia estos actos hayan sido realizados en beneficio de la sociedad.

Villanueva (2007) plantea que esta potestad otorgada por Ley a la Administración no es únicamente con el fin de incrementar o hacer más efectiva la recaudación, a pesar de ser este también un interés común, sino que además debemos considerar otro aspecto del interés general, que es la protección de los derechos de las personas.

Esto tiene lugar porque tal como lo menciona el Tribunal Constitucional, no existen zonas exentas de control constitucional; en consecuencia, por más que las actuaciones de la Administración busquen

incrementar la recaudación (interés común), dichas actos administrativos son revisables y se exige de igual manera una fundamentación sólida en su actuar.

Muñoz y Soria (2000) sostiene que la facultad discrecional está sujeta al Principio de Legalidad, no pudiendo la Administración Tributaria ejercer dicha prerrogativa si primero una Ley no se lo otorga. Así mismo, esta facultad responde a la valoración de intereses públicos y privados, de acuerdo a un juicio de oportunidad, donde se evalúa la idoneidad de la medida adoptada en función de las circunstancias o de la medida en sí misma.

Esto indica que, es únicamente la Ley la que le otorga a la Administración Tributaria el poder de evaluar de acuerdo a las circunstancias qué solución es la más adecuada y cuál favorece en mayor medida el interés público. Por lo cual, es por medio de esta discrecionalidad que las normas tributarias en la realidad puedan ser aplicadas de manera más flexible, esto también se ve reflejado en el principio de solidaridad, donde no se busca un trato igualitario sino equitativo, permitiendo que la Administración Tributaria pueda tener un trato diferenciado entre los contribuyentes que tienen una mayor manifestación riqueza frente a los que no, pudiendo aplicar estrategias que hacen más eficaz la recaudación y en consecuencia favorecen al interés general.

1.3.8.3. Facultad Sancionadora

En todo sistema tributario con el fin de alcanzar una recaudación eficaz resulta necesario dotar a una entidad pública con la potestad necesaria para hacer cumplir con sus obligaciones de acuerdo a las reglas y condiciones establecidas en la Ley. De acuerdo a Casma (2022) señala que esta potestad le permite al Estado responder ante el incumplimiento de obligaciones, deberes y restricciones por parte de los ciudadanos, gracias a esta autoridad, la Administración puede aplicar sanciones cuando un individuo cometa una infracción.

De esta forma, entendemos que la fiscalización no representa una sanción, ya que como se desarrolló anteriormente es simplemente la verificación correcta del cumplimiento de la obligación tributaria; sin embargo, el procedimiento de fiscalización al concluir no solo determina la obligación tributaria, sino puede aplicar además sanciones en caso se configuren, en otras palabras, la potestad sancionadora está englobada dentro del procedimiento de fiscalización, por lo cual el contribuyente en esta etapa si bien cuenta con las mismas garantías del procedimiento ya existe una conclusión previa que establece un castigo. Una parte de la doctrina cuestiona si es correcto que la Administración tributaria pueda además de determinar una deuda tributaria, aplicar una sanción como las multas todo esto en un mismo momento. Morón (2015) plantea que la inspección no necesariamente debería culminar en la imposición de una sanción tributaria, ya que son dos acciones diferentes de la Administración. Al incluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración dentro del procedimiento de fiscalización tributaria, se compromete el derecho de defensa de los contribuyentes, ya que estos no tienen la oportunidad de defenderse adecuadamente ante la imposición de una sanción tributaria.

Sin embargo, a pesar de estos planteamientos, así como la facultad fiscalizadora se ejerce de forma discrecional, la facultad sancionadora de la Administración tributaria también, permitiendo que estas sanciones puedan ser aplicadas sin mayor revisión.



CAPÍTULO III

1. CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

1.1. Enfoque

El enfoque de esta investigación será cualitativo, ya que el objetivo principal es comprender en profundidad las interpretaciones y percepciones en torno al procedimiento de fiscalización tributaria en el Perú y su implicancia en los derechos de los contribuyentes. Según Sampieri, Fernández y Baptista (2014), "la investigación cualitativa se basa en métodos de recolección de datos no numéricos, como la observación y las entrevistas, con el fin de explorar fenómenos y darles sentido desde las perspectivas de los actores involucrados" (p. 9). Otra característica de este tipo de enfoque es que su dimensión es inductiva, ya que a través de la recolección de datos nos permite encontrar un patrón o teoría que explica los fenómenos analizados.

En este caso, el análisis documental de los conceptos vinculados a la investigación ya sea en doctrina, textos normativos y en la jurisprudencia; más la observación de resoluciones jurídicas nos permiten estudiar cómo se llevan a cabo las prácticas de fiscalización y cómo se manifiestan en la realidad jurídica peruana.

El enfoque cualitativo es el más adecuado para esta investigación porque se busca interpretar el contenido normativo y las resoluciones administrativas con el fin de analizar su impacto en el debido proceso y el derecho al plazo razonable. Esto implica un análisis detallado de los textos normativos, jurisprudenciales y doctrinales, así como la identificación de los patrones presentes en las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal.

1.2. Nivel

El nivel descriptivo es el seleccionado para esta investigación. Según Sampieri et al. (2014), "la investigación descriptiva busca especificar propiedades, características y perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier fenómeno que sea sometido a análisis" (p. 112). En este caso, la investigación tiene como objetivo describir el proceso de fiscalización tributaria, centrándose en las etapas y procedimientos que involucran el requerimiento de información por parte

de la Administración Tributaria y la emisión de resultados. Es así que nos permite disgregar el procedimiento y evaluar los hechos expuestos en estos documentos de una manera más completa.

A través de este enfoque descriptivo, se busca identificar y detallar las normativas que regulan el procedimiento de fiscalización en el Perú y determinar si dichas normativas cumplen con los principios del debido proceso y del plazo razonable. Este nivel también permite exponer cómo estos procedimientos pueden afectar a los derechos de los contribuyentes, de acuerdo con los marcos normativos vigentes, además nos permite entender cómo esta entidad se conduce o funciona en la actualidad.

1.3. Métodos

El método utilizado será el método funcional, el cual, según Sampieri et al. (2014), "se centra en analizar los procesos en función de sus consecuencias para el sistema o las partes involucradas" (p. 89). En este caso, se investigará cómo el procedimiento de fiscalización cumple su función dentro del sistema tributario peruano, enfocándose en las etapas de requerimiento y emisión de resultados por parte de la Administración Tributaria.

El método funcional es especialmente relevante para analizar el impacto de la falta de un plazo límite para la emisión de resultados en los derechos de los contribuyentes. De esta manera, la investigación se enfoca en identificar no solo las normas, sino también las consecuencias prácticas de su implementación, y cómo se ven afectadas las garantías fundamentales de los contribuyentes, tales como el debido proceso y el plazo razonable.

1.4. Población y muestra:

Considerando que el presente estudio adopta un enfoque cualitativo y emplea un método funcional, no se dispone de una población en términos estrictos como sería común en investigaciones cuantitativas. Sin embargo, se ha realizado un análisis detallado de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante los

años 2015 al 2022 relacionadas con los cuestionamientos de los contribuyentes sobre el plazo que emplea la Administración Tributaria para emitir sus resultados. Dado que el total de estas resoluciones es de ocho, se ha estimado que no es conveniente trabajar con una muestra. En su lugar, se ha decidido analizar las resoluciones disponibles para asegurar una comprensión completa y profunda del fenómeno estudiado, lo que permite extraer conclusiones más precisas y relevantes sobre la temática abordada.

Encontrando a través de la plataforma del Ministerio de Economía y Finanzas, en el apartado del Tribunal Fiscal: Búsqueda de precedentes judiciales, utilizamos la opción de búsqueda por contenido de Resoluciones y colocamos como palabras clave: Plazo razonable y artículo 8 del R.P.F. De acuerdo al problema de investigación, se obtuvieron las siguientes resoluciones:

N° de Resolución	Intendencia de Procedencia	Oficina / Sala	Vía	Año
1015	Piura	Atención de Quejas	Queja	2015
1917	Lima	Atención de Quejas	Queja	2019
2096	Lima	Atención de Quejas	Ampliación y aclaración	2019
7203	Huaraz	2	Apelación	2019
6217	Lima	1	Apelación	2020
6705	Chimbote	11	Apelación	2021
11125	Chimbote	Apelación	Apelación	2021
1259	2022	Atención de Quejas	Queja	2022

1.5. Técnicas

La técnica seleccionada será la observación documental, que implica la revisión exhaustiva de documentos normativos, resoluciones administrativas y

jurisprudencias vinculadas al tema de estudio. Esta técnica permite analizar cómo las normativas establecidas en el Código Tributario y en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización han sido aplicadas en los casos revisados. Según Sampieri et al. (2014), "la observación documental es una técnica cualitativa que se utiliza cuando se pretende examinar documentos o textos como fuente principal de datos" (p. 150), que será la forma en la que se obtendrán los datos para realizar el análisis que permita cumplir con el objetivo general.

En la presente investigación, se utilizó como técnica la observación, con el fin de comprender las acciones o comportamientos del sujeto de estudio dentro de su entorno.

El instrumento utilizado para la revisión de resoluciones del tribunal fiscal, así como norma tributaria, jurisprudencia y legislación vigente, es la de matriz de observación documental.

A fin de recolectar información donde se desarrolle la extralimitación por parte de la Administración Tributaria al evaluar información presentada por el contribuyente, excediendo el plazo razonable y consecuentemente se pueda estar causando vulneración a los derechos de los contribuyentes.

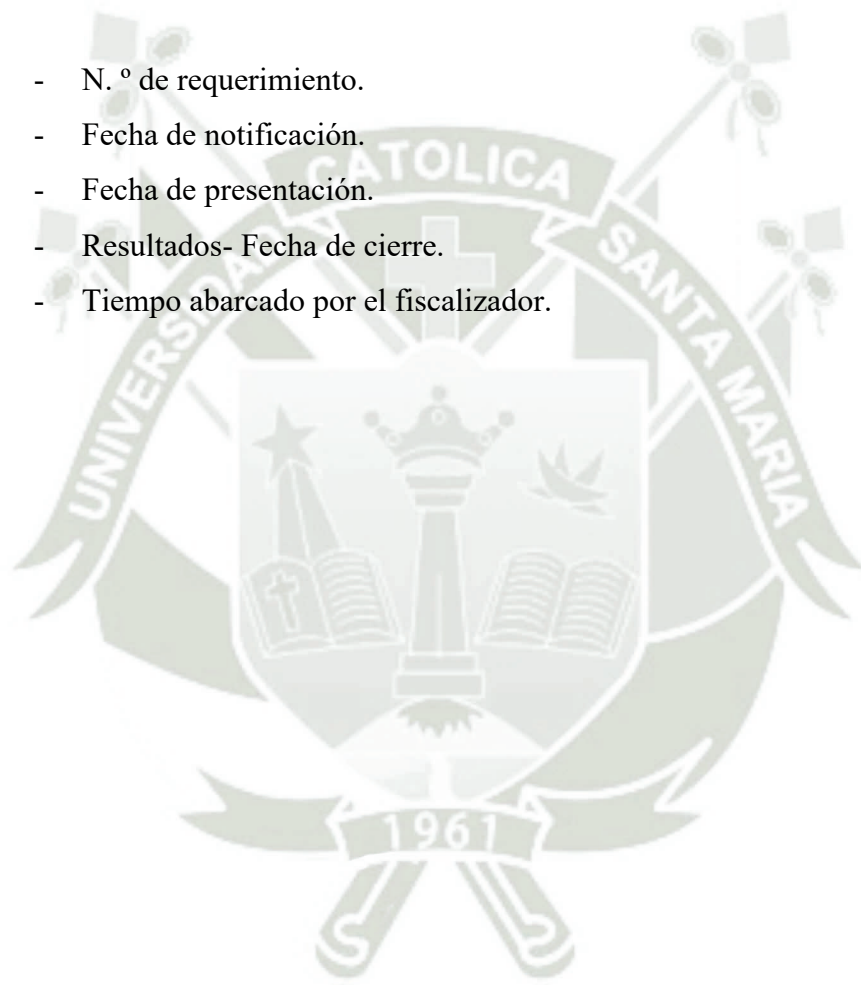
Mediante este tipo de análisis, se utilizaron datos de importancia, hechos registrados en algún soporte material o digital, asimismo, se revisarán textos jurídicos ya existentes sobre el procedimiento de fiscalización a la luz de los principios tributarios y de los derechos fundamentales con los que gozan los contribuyentes.

1.6. Instrumentos

El instrumento utilizado será la matriz de observación documental, diseñada para organizar y sistematizar la información obtenida de los documentos revisados. Según Sampieri et al. (2014), "la matriz de observación documental es útil para sistematizar la información proveniente de textos y documentos, permitiendo el análisis de los contenidos y patrones encontrados" (p. 152). La matriz permitirá

clasificar y analizar la información contenida en las resoluciones del Tribunal Fiscal y otras fuentes normativas, facilitando la identificación de tendencias y desviaciones en la aplicación de la normativa tributaria. En este entendido, después de obtener las resoluciones, con la finalidad de poder analizarlas a mayor profundidad y de una manera que fuera más fácil de entender es que se vio por conveniente plasmar el desarrollo de cada procedimiento de acuerdo a los siguientes indicadores:

- N. ° de requerimiento.
- Fecha de notificación.
- Fecha de presentación.
- Resultados- Fecha de cierre.
- Tiempo abarcado por el fiscalizador.



CAPÍTULO IV



1. CAPÍTULO IV: Resultados y Discusión

1.1. Análisis de la regulación: ¿Falta de precisión en la regulación temporal de la emisión de resultados o libertad de decisión-autonomía?

1.1.1. Análisis del Art 8. Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y su implicancia con el contenido constitucional de la facultad discrecional (art. 62 del C.T. y 74 de la Constitución)

Como se señaló anteriormente, el artículo 8 del Reglamento del procedimiento de fiscalización regula en qué momento la administración tributaria debe cerrar un requerimiento, la primera parte de este articulado señala que el cierre se efectúa en la fecha que se le otorgó al contribuyente para presentar la documentación respectiva, entonces en un primer momento el límite es claro, la etapa de requerimiento concluye de acuerdo a la fecha consignada en la carta de requerimiento emplazada al sujeto fiscalizado, a su vez esto conlleva que la facultad de la administración de seguir solicitando información al contribuyente se extinga y por otro lado tiene un efecto procedimental, ya que da inicio al cómputo del plazo de duración del procedimiento.

Sin embargo, el problema ocurre cuando el contribuyente no presenta toda la información, y a consecuencia de ello la Administración Tributaria se ve facultada a realizar más requerimientos, y por lo tanto se configura una causal de suspensión, de acuerdo con el numeral 6, inciso d) del artículo 62-A del Código Tributario.

Antes de continuar con el análisis de la segunda parte, es importante señalar que si bien la suspensión se genera a causa del incumplimiento por parte del deudor tributario de una obligación formal, como es la de entregar información solicitada en el momento indicado, sin embargo en primer lugar, parece como si la administración tributaria estuviera sancionando al deudor inmediatamente, no solo aplicando una diferente regulación comparado con el primer requerimiento, sino que tiene que soportar mayores requerimientos, sin

dejar de lado las multas adquiridas, desnaturalizando totalmente la finalidad del procedimiento de fiscalización, que de acuerdo a Norma 1 del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento, es verificar que haya ocurrido una correcta determinación de la obligación tributaria, y una vez concluido es que se tiene conocimiento con fundamento del monto real, se podrá realizar un cálculo de los intereses acumulados y en caso corresponda las sanciones correspondientes.

En segundo lugar, con este análisis no se busca justificar o evitar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, es más resulta totalmente comprensible el motivo de la suspensión, entendiendo que no puede verse afectada la Administración Tributaria por un acto que no depende de esta, e incluso si no existiera dicha suspensión el deudor tributario podría nunca entregar la información con el fin de agotar el tiempo que tiene la administración para fiscalizarlo; sin embargo, a lo que vamos es que esta figura de la suspensión no derive en un abuso del derecho, la cual le permita a la Administración utilizar esta causal para ampliar el procedimiento de fiscalización de manera indefinida. Entonces, la cuestión no gira en torno de si el deudor deba pagar su deuda, sino que la regulación y el desarrollo de este procedimiento deben ser equitativos para ambos lados, así como el contribuyente tiene obligaciones, la ley no puede otorgarle una un tiempo infinito a la Administración Tributaria para fiscalizar.

Continuando con este análisis, encontramos que la administración tributaria aplica la segunda parte del artículo 8, del Reglamento; el cual señala que:

“ b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.”

De esta regulación se desprende que, cuando existe incumplimiento por parte del contribuyente se realizará un nuevo o incluso nuevos requerimientos, aquí existen dos posibilidades; el primero que, simplemente se cerrará el

requerimiento al cumplirse el plazo consignado y por lo cual sí existiría un plazo, donde la administración ya debió de haber evaluado la información en ese plazo y emitir resultados.

Se estaría siguiendo la misma línea del primer requerimiento si se quedara ahí, pero al continuar leyendo agrega una segunda alternativa o requisito para cerrar el requerimiento, donde para concluirlo además se debe esperar a la evaluación de la información por parte de la administración tributaria; esta parte es la que resulta perjudicial, ya que el cierre del requerimiento depende totalmente de la diligencia que tenga la Administración para evaluar la información; lo cual permite que exista una posibilidad de aprovechamiento por parte de la entidad, emitiendo el resultado recién cuando vea por conveniente y suspendiendo indefinidamente el procedimiento.

1.1.2. Los derechos vulnerados por el artículo 8 del R.P.F respecto al contribuyente.

a) **Derecho al plazo razonable:** Siendo este un derecho fundamental resguardado por no solo nuestra Constitución, sino que a un mayor nivel está amparado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos; ya que extiende su protección a todos los procedimientos en los que el actuar del estado afecte derechos de los procesados, todo esto enmarcado en el poder de tomar decisiones que ostenta.

A su vez implica que siempre el Estado deba fundamentar las causas por las que en el desarrollo de estas actuaciones procedimentales se excedió de los límites y la explicación de que el tiempo utilizado resultó necesario y suficiente. Por lo cual, a través de este artículo vemos que se vulnera este derecho, en principio al no definir un plazo límite sobre la emisión de resultados, no tenemos una medida o una regla efectiva, en consecuencia un órgano superior no puede cuestionar la demora, ya que no existe una transgresión de la norma en sí. En segundo lugar, la facultad discrecional (inmersa implícitamente en este acto) exonera a la Administración Tributaria de explicar por qué existió una demora

excesiva, haciendo más complicado que el contribuyente pueda demostrar la arbitrariedad de esta decisión.

No estamos señalando que en todos los casos se deba aplicar irrestrictamente un plazo, porque como establecimos en el marco teórico se deben evaluar otras variables de acuerdo con cada caso; tales como la complejidad, la intervención del administrado, la actuación de la autoridad administrativa y, por último, las consecuencias que genera el retraso sobre el administrado. No obstante, considero que se debería establecer un criterio para limitar la emisión del presente acto, donde exista un mayor control sobre la autoridad administrativa cuando existe una demora excesiva claramente notoria, esto se daría a través de una evaluación exhaustiva de los fundamentos que presenta y que la carga de la prueba se traslade a la administración tributaria, exponiendo las razones por las cuales el procedimiento excedió los límites razonables.

b) Derecho a la prohibición del abuso del derecho: Esta garantía se encuentra enmarcada dentro del artículo 103 de la Constitución, así mismo nuestro Tribunal Constitucional ha emitido amplia jurisprudencia respecto a este derecho; al respecto, en los Expedientes N° 02885-2019-PHD/TC y 05296-2007-PA/TC, en estas se ha definido que ocurre una situación peculiar dado que el sujeto activo o el que se beneficia de dicha situación está ejerciendo legalmente un derecho, pero este es solo en apariencia. Aunque la conducta se ajusta a lo establecido por la norma que otorga dicha facultad, en realidad, esa conducta no busca cumplir con la finalidad para la cual el derecho fue creado. En cambio, se persigue un objetivo ilícito secundario, como encubrir una conducta indebida que en la realidad produce un daño; por otro lado, enfatiza que a través de este abuso se desarma toda justificación que dio origen a la libertad o facultades con las que se reconoció a una persona o en algunos casos a entidades.

Es por todo lo señalado que, en los casos donde ocurre una demora excesiva del plazo y la administración no fundamenta suficiente y

adecuadamente sus razones, posteriormente en una instancia superior al revisar todos los procedimientos se concluye que la administración realizó un cierre válido en conformidad con la Ley (art.8 del RPF). Resulta complejo cuestionar el actuar de la Administración Tributaria, pues desde la perspectiva del administrado y las consecuencias que este enfrenta es un acto antijurídico, sin embargo, para el Estado es una conducta típica y amparada por la Ley.

c) Los principios de no confiscatoriedad de los tributos y razonabilidad:

Este principio tiene gran incidencia dentro del derecho tributario, motivo por el cual el Estado vio por conveniente otorgarle una protección Constitucional dentro del artículo 74, ya que se encuentra englobado dentro de la potestad tributaria. Se prohíbe expresamente que ningún tributo pueda ser confiscatorio, por otro lado, en amplia jurisprudencia (041-2004-AI/TC, 2727-2002-AA-TC) el Tribunal ha reiterado que este principio está vinculado a su vez al principio de razonabilidad, entendido como un criterio para que en un primer momento la propia Administración Tributaria pueda graduar u dosificar su potestad tributaria, y en una instancia posterior se utilice este principio para evaluar cuando un tributo resulta confiscatorio. Así mismo, establecen que de por sí el deber tributario que tiene todo ciudadano importa una afectación al derecho de propiedad, sin embargo, se debe velar por que no exista una desviación en el uso de la potestad tributaria, que provoque un uso desproporcionado o irrazonable de esta facultad.

En este sentido, el artículo 8, al permitir que el procedimiento de fiscalización se prolongue indefinidamente según el criterio de la administración tributaria, ocasiona que la deuda tributaria aumente debido a la acumulación de intereses y multas. Esto sucede en aquellos procedimientos en los que la demora no es atribuible al contribuyente, quien se encuentra esperando la evaluación por parte de la administración. Como resultado de esta situación, surge la exigencia de pagar una deuda tributaria que se vuelve confiscatoria.

1.2. Aspectos y contenido constitucional de la facultad discrecional de la A.T. extraídos de la Jurisprudencia Constitucional.

Aquí incide lo señalado por el propio Tribunal Fiscal Resolución N° 1485-3-2002, en el cual de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización ni el tiempo que empleará en ella.

Con lo mencionado, nos permite inferir que la administración tributaria encaja esta libertad de ampliar sus requerimientos y el tiempo que se demora para evaluar la información a su disposición con la facultad discrecional que ostenta la SUNAT; de acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, y en mayor medida el artículo 74 de la Constitución ya que dicha facultad se encuentra contenida dentro de la potestad tributaria que ostenta el Estado. Así, para ahondar sobre la validez y legalidad (constitucional) respecto de la actuación discrecional de la administración y, por otro lado, cuestionarnos si **¿Efectivamente existen requisitos que la administración tributaria debe cumplir para que su actuación discrecional esté justificada?** Y en caso existan, **¿Cuáles serían?** En ese sentido, se tienen pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional, en los cuales (según nuestro criterio) se ha realizado un razonamiento más profundo a cerca de la legitimidad discrecional:

Siendo estas:

1. Expediente N. ° 4168-2006-PA/TC (2008).

Motivación en los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización.

En esta sentencia, el Tribunal Constitucional desarrolla aspectos relevantes sobre la facultad discrecional que ostenta la SUNAT, así como la legitimidad en su intervención dentro de un marco de acciones que son de su competencia a través de los requerimientos. Es de gran aporte esta resolución,

dado que nos brinda un claro ejemplo de cuando ocurre una extralimitación por parte de la Administración Tributaria.

En el presente, el recurrente solicita la nulidad de tres puntos realizados en el Requerimiento 00167961, ya que estos habrían vulnerado su derecho a la intimidad, sobre todo en el requerimiento literal d) en el que debe brindar a detalle sus gastos personales identificando si se realizaron viajes al exterior, solo o acompañado, identificar a la persona con la que viajó.

Al respecto, la Administración Tributaria alega que las solicitudes fueron efectuadas con base al artículo 62 del Código tributario, numeral 1, y artículo 87, en las cuales, como se ha mencionado anteriormente se refiere a la facultad discrecional; y por otro lado, sustentan su solicitud en el segundo articulado, el cual establece las obligaciones del contribuyente, que en suma vendrían a ser presentar y exhibir toda información y/o documentación relacionada con hechos **susceptibles** de generar obligaciones tributarias. Cabe preguntarnos: ¿Toda información puede ser solicitada por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando esté relacionada al cumplimiento de obligaciones tributarias?

Para lo cual, el tribunal indica que la función recaudatoria de la Administración Tributaria se da en un contexto discrecional, siendo esta actividad respaldada por Ley y que le permite actuar con un amplio margen de acción para combatir la evasión fiscal. No obstante, cuanto mayor sea la discrecionalidad de la Administración Tributaria, mayor debe ser la exigencia de justificar dichos actos.

Lo cual nos permite obtener una respuesta a esta interrogante, en principio sí podría, pero depende de la justificación que otorgue la administración que nos permitirá diferenciar entre un acto arbitrario y uno discrecional.

Es de lo señalado que los aspectos a evaluar, vendrían a ser:

- a. La justificación que tiene la entidad para sustentar dicho actuar;
- b. Asimismo, se toma en cuenta, la propia diligencia administrativa que haya tenido la entidad fiscalizadora, en este caso que el procedimiento en ninguna de sus etapas haya vulnerado el derecho al debido procedimiento del contribuyente.

En este caso, a modo de conclusión, surge otra interrogante: **¿efectivamente ocurre una revisión de la motivación que realiza la Administración Tributaria? Y si así fuera, ¿el control ocurre después de producida la violación o existe un control desde el inicio del procedimiento?**

Convendrá analizar la labor fiscalizadora que realiza la administración tributaria durante el procedimiento, como justifica su ejercicio discrecional, así también revisar cómo el Tribunal Fiscal responde a estos cuestionamientos, siendo este el órgano revisor de los actos administrativos y la primera instancia dónde recurre el administrado para evidenciar alguna violación de derechos a través del recurso de queja. Sin perjuicio de la revisión que se realizará de estos aspectos, encontramos preliminarmente una posible respuesta a esta interrogante a través de la siguiente resolución:

2. Expediente N° 03525-2021-PA/TC.

Cuestionamiento de la actuación discrecional de la Administración Tributaria.

En el presente caso, el demandante alega que ocurrió una demora excesiva por parte del Tribunal Fiscal en la resolución de un recurso de apelación (siete años).

A pesar de existir una clara violación del derecho al plazo razonable, se declara la improcedencia de la demanda, dado que, el Tribunal señala que la vía correcta debería ser el procedimiento contencioso administrativo.

Sin embargo, consideramos que a partir del voto singular de la Magistrada Pacheco Zerga podemos desprender importantes aspectos procesales, ya que el cuestionamiento del cobro de intereses moratorios a consecuencia de la demora excesiva que tuvo la administración tributaria debería ser totalmente procedente a través de la vía constitucional mediante un proceso de amparo. En razón que, a diferencia de la labor jurisdiccional regular donde se puede ejercer control difuso, el tribunal fiscal no pudo a voluntad propia inaplicar sus propias normas, ya que está sujeta al principio de legalidad, donde no se admite una interpretación extensiva de las normas en materia tributaria, de acuerdo con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

En segundo lugar, lo señalado por la Magistrada Pacheco podría ser perfectamente aplicable al procedimiento de fiscalización, al mencionar que si el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolver un acto administrativo, y dicho retraso no le es atribuible al contribuyente se estaría violando su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva; y a su vez si dicho perjuicio se materializa en el incremento de una deuda tributaria (intereses) se estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad, siendo una violación directa al derecho a la propiedad.

Aún más, cuando es claro que la demora excesiva en resolver no afecta a otra persona que no sea el contribuyente, acorde a lo señalado por la magistrada, resultaría un incentivo indebido para la administración de no resolver dentro del plazo legal y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria.

En conclusión, sí existe una revisión a la motivación que realiza la administración tributaria dentro de sus actos administrativos, sin embargo; (a nuestra opinión) no resulta efectiva y/o eficiente, puesto que a pesar de recurrir a través de un reclamo ante la Administración y después a una instancia superior como es el Tribunal Fiscal a través de un recurso de apelación, no son resueltos dentro del plazo legal establecido y mucho menos dentro de uno razonable, dejando al contribuyente sin ninguna

garantía de que su derecho está salvaguardado; de igual manera, debido a esta demora el control siempre resultará posterior al daño causado.

1.3. Análisis de la Resolución Vinculante N. ° 8716-10-2017

En el presente expediente, el Tribunal Fiscal determinó que, durante el Procedimiento de Fiscalización, los resultados de los requerimientos adicionales solicitados por la Administración Tributaria no necesariamente se emitirán en la fecha indicada en la carta de requerimiento. Esto se debe al incumplimiento parcial o total por parte del contribuyente, permitiendo que sea totalmente válido que la Administración Tributaria concluya esta etapa una vez haya evaluado toda la información disponible.

El demandante alega la nulidad de los Requerimientos N° 02220900000271 y 02220900000674, debido a que el procedimiento no siguió su desarrollo regular de acuerdo a Ley, esto es que no se efectuó la emisión de los resultados en la fecha indicada, para explicarlo de una manera más didáctica se realizó un cuadro sobre cómo se desarrolló la etapa inicial e intermedia, ocurrió de la siguiente manera:

N° de Requerimiento	Fecha de notificación	Resultados	
		Fecha señalada para cierre	Fecha en la que se efectuó el cierre
02222090000271	16/01/2009	26/01/2009	11/02/2009
02222090000674	03/02/2009	09/02/2009	

De esta revisión, se advierte que ambos requerimientos fueron cerrados cuando ya se había vencido el plazo señalado en las cartas y requerimientos, así mismo se debe de considerar que al contribuyente se le otorgó cinco días hábiles en el primer requerimiento para presentar toda la información, sin embargo; al presentarlo de forma incompleta no se cierra esta etapa y se realiza un segundo requerimiento, otorgándole tres días para presentar esta nueva información. A diferencia de la Administración Tributaria que tuvo dieciocho días en total para evaluar toda la información, de este análisis surge la pregunta **¿Resulta**

razonable/proporcional otorgarle un plazo límite al contribuyente para recolectar y presentar toda esta información, pero la administración sí puede demorarse en mayor proporción, justificando su actuación en el volumen y cantidad de la información que manejan?

En ese sentido, es importante mencionar que en el presente caso la Administración Tributaria se tomó dieciocho días para evaluar toda la información presentada por el contribuyente; donde no necesariamente existió desproporción entre la cantidad de información y el plazo que ocupó la administración para emitir resultados, sino que el Tribunal vio por conveniente utilizarlo como un precedente para unificar criterios y ratificar que en este y en todos los casos que ocurran en el futuro, la Administración Tributaria tiene la potestad de tomarse el tiempo que vea por conveniente en orden de evaluar toda la información y emitir resultados pronunciándose sobre cada aspecto; sin embargo, a diferencia de lo ocurrido en el presente, existen procedimientos donde sí existe claramente desproporción en el tiempo que se toma la administración para evaluar la información y emitir resultados, posteriormente en una instancia revisora al final la Administración Tributaria se justifica remitiéndose a esta resolución y la facultad discrecional que ostenta.

Continuando con la resolución, al momento que el contribuyente cuestiona esta demora, la administración se acoge al artículo 8 del RPF sosteniendo que el procedimiento se encuentra arreglado a Ley, dejando en claro que a partir del segundo requerimiento el cierre se efectúa cuando se evalúe toda la información, todo esto con dos finalidades:

- A) Garantizar una correcta labor de fiscalización, con la finalidad que la administración pueda revisar toda la información proporcionada a detalle y en consecuencia se podrá emitir un correcto pronunciamiento (resultados),
- B) Garantizar el derecho de defensa del administrado, debido a que la administración tiene el deber de valorar y pronunciarse respecto todo lo presentado por el contribuyente.

Es importante destacar que la presente resolución al interpretar una norma tributaria se convierte en una de observancia obligatoria para todos los órganos de la Administración Tributaria, en ese contexto, tiene un impacto en dos escenarios: tanto en el actuar de la SUNAT dentro del propio procedimiento de fiscalización, como en una instancia superior, donde influye en la forma en la que resuelve el Tribunal Fiscal. En estos procesos se reconoce de forma explícita que la administración actúa conforme a la Ley, ya que se descartó el primer criterio, es decir que, para la emisión de resultados y el cierre de esta etapa no nos guiamos por la fecha señalada en la carta de requerimiento (a diferencia del primer requerimiento) sino que nos remite a la última parte del artículo 8 del RPF, que es cuando se termina de evaluar toda la información, no existiendo por ende un plazo límite.

En ese sentido, el artículo 8 del RPF y la presente Resolución vinculante, le reconocen una facultad discrecional al agente fiscalizador de la SUNAT respecto al plazo que tiene para la emisión de resultados, ya que lo faculta a decidir libremente cuanto tiempo ocupará para evaluar y emitir una respuesta, permitiendo que la administración pueda extralimitarse y se aproveche de esta prerrogativa.

Ahora bien, en la práctica, el funcionario que ejerza discrecionalidad en el procedimiento de fiscalización debe hacerlo respetando los principios tributarios, tales como el principio de legalidad, el principio de respeto de los derechos fundamentales y el principio de no confiscatoriedad; de esta forma, esta limitación que ocurre sobre los derechos de los administrados sea una razonable y proporcional; sin embargo, esta regulación y la interpretación que otorga el Tribunal Fiscal, permite que la SUNAT no sustente situaciones irrazonables por demorar desproporcionalmente en la revisión de la información; en pocas palabras, existe un abuso del derecho.

1.4. Exceso de tiempo en la evaluación de la información obtenida por la Administración Tributaria

1.4.1. Análisis de casos presentados al Tribunal Fiscal

Habiendo sentado las bases respecto a la posición que adopta la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, es importante revisar cómo en la práctica esta regulación contraviene los derechos al plazo razonable, prohibición del abuso del derecho y no confiscatoriedad; analizando las siguientes resoluciones del tribunal Fiscal:

- Resolución N.º 1015-Q-2015
- Resolución N.º 1917-Q-2019
- Resolución N.º 2096-Q- 2019
- Resolución N.º 7203-2-2019
- Resolución N.º 6217-1-2020
- Resolución N.º 06705-11-2021
- Resolución N.º 11125-10-2021
- Resolución N.º 1259-Q-2022

Todas estas obtenidas a través de la página de consulta de Resoluciones del Tribunal Fiscal, las cuales son de acceso público, misma en la que se puede filtrar por palabras claves y un rango de fecha en las que fueron emitidas.

De esta manera, analizaremos resoluciones que fueron emitidas desde el año 2015 hasta el 2021 por la SUNAT en los procedimientos de fiscalización (total, parcial, sobre los impuestos Renta e IGV), en atención a la demora desproporcional al emitir resultados.

Así, se pueden identificar cinco indicadores:

- N.º de requerimiento.
- Fecha de notificación.
- Fecha de presentación.
- Resultados- Fecha de cierre.

- Tiempo abarcado por el fiscalizador.

En ese sentido, para profundizar en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, se plasmará mediante cuadros separados por indicadores.

Es importante mencionar que en todos estos casos, a pesar de tener sus propias particularidades tales como el tributo fiscalizado, tipo de procedimiento, periodo e incluso la intendencia que realizó la fiscalización; todas comparten el petitorio por parte del contribuyente, siendo este: Nulidad de los Procedimientos de Fiscalización, por la ilegalidad - invalidez de los Resultados a (segundos y demás) requerimientos que se realizaron en los Procedimientos de Fiscalización; ya sea vía apelación u aclaración, siendo oportuno definir cuál es el efecto o el propósito que buscan, al respecto de acuerdo al numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la nulidad de un acto implica la de los actos sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él; por lo cual, en los casos donde el Tribunal Fiscal ampare el pedido de los contribuyentes, corresponde declarar no solo la nulidad de estos actos sino además de los requerimientos, sus respectivos resultados, así como las Resoluciones de determinación, resoluciones de multa y en cuyo caso se hayan emitido también resoluciones de intendencia.

Resolución N.º 1015-Q-2015

Expediente N.º 2874-2015

Vía: Queja

Naturaleza del Fiscalizado: Persona jurídica

Impuesto fiscalizado: IR (Tercera Categoría) del ejercicio fiscal 2012.

Tipo de Procedimiento de Fiscalización: Definitiva

La presente resolución es anterior a la interpretación vinculante (2017) desarrollada anteriormente; en ese entendido el Tribunal Fiscal no tendría por qué emitir un pronunciamiento siguiendo este mismo criterio. Sin embargo,

hemos identificado que a diferencia de las demás resoluciones analizadas, en este sé se pronuncia respecto a la falta de fundamentación que otorga la Administración Tributaria, en consecuencia, declara nulo un resultado y requerimiento. El procedimiento se desarrolló de la siguiente manera:

N.º Requerimien to	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados – Fecha en la que se cerró la etapa de requerimientos	Tiempo abarcado por el fiscalizador para evaluar la información
1	25/06/2013	17/07/2013	(Presentación incompleta) 17/07/2013	Declarado nulo el resultado
2	20/08/2013	28/08/2013	(Presentación completa) 28/08/2013	
CARTA N.ª 4866	23/07/2014	Un mes antes de cumplirse el plazo de 1 año del inicio del procedimiento (28/08/2014)	Prorroga de 1 año adicional	
3	17/07/2013			Declarado nulo el Req.
4	03/09/2013	16/09/2013	Todavía no existe cierre de requerimiento ni emisión de resultados	

La parte demandante sostiene que, las causales de prórroga alegadas por la Administración Tributaria no están debidamente motivadas, además que no ha cumplido con emitir los resultados de los requerimientos notificados, a pesar

de haber cumplido con presentar toda la información solicitada y haber pasado ya un año desde su presentación.

Al respecto, es importante diferenciar el plazo de la etapa de requerimientos con el plazo de prescripción de la facultad de fiscalización. En el primer concepto; debido a que se presentó la información completa el 28 de agosto del 2013 se agota la facultad que tiene la administración para hacer más requerimientos el 28 de agosto del 2014, en este caso a la fecha que se presentó el recurso de queja (sin tomar en cuenta la prórroga) todos los requerimientos posteriores vendrían a ser nulos; sin embargo, el segundo concepto tiene diferentes reglas, ya que este su cómputo inicia dependiendo de la periodicidad del tributo, de acuerdo al artículo 40 del C.T. , por lo cual el plazo es mayor de 4, 10 y 6 años; este plazo también está sujeto a otra condición, que vendría a ser el cumplimiento o no de la presentación de la declaración jurada y por otro lado, también exige un diferente tratamiento cuando se trata de un agente de retención o percepción.

Ahora bien, una vez diferenciados estos conceptos, la administración en el presente procedimiento, ya excedió el plazo de la etapa de requerimientos, sin embargo, es aquí donde se revela el problema, puesto que al no existir una limitación sobre cuando la Administración deba emitir los resultados, puede emitirlos cuando vea por conveniente, señalando que fue el plazo necesario para evaluar toda la información; puede incluso abarcar todo el plazo del segundo concepto, siendo esta actuación legal en apariencia pero dentro de la esfera del contribuyente vendría a ser vulneratoria.

Otro aspecto importante es el uso de la Prórroga por parte de la Administración, donde fundamenta su aplicación en la existencia de la complejidad del procedimiento, gran volumen de información y las características de las operaciones realizadas. Además, que el cierre del 4º requerimiento debido a que es posterior al primer requerimiento, los resultados se pueden dar al vencimiento del plazo consignado en este y una vez culminada la evaluación de esta información, conforme al artículo 8 del R.P.F. Lo que para la Administración ocurre en este procedimiento, pues se está en el momento evaluando la información presentada en el último requerimiento.

En principio en el **Fallo del Tribunal Fiscal**, se inicia reconociendo que:

- El deber de motivación recae sobre la Administración; por lo cual, no es responsabilidad del administrado realizar una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho está relacionado con el acto administrativo emitido. Es decir, la administración debe ser clara y precisa en la motivación de sus decisiones, de modo que el administrado no tenga que interpretar o deducir por sí mismo los hechos que justifican la decisión tomada.
- Que cuando se motiva un acto administrativo, primero se deben establecer claramente los hechos involucrados y luego vincular esos hechos con una norma jurídica. Además, se debe explicar cómo esa norma justifica la decisión tomada. La ley obliga a la administración a justificar sus decisiones, lo que significa que deben ser públicas las razones, tanto los hechos como el derecho que las sustentan. Idea que es reiterada en la Sentencia 5514-2005-PA/TC, la cual es citada por el Tribunal Fiscal:

“El Tribunal Constitucional considera que el derecho a la motivación adecuada de las resoluciones administrativas es fundamental. Este derecho asegura que las decisiones estén basadas en un razonamiento jurídico claro que conecte hechos y normas. La motivación de los actos administrativos es esencial para garantizar la legalidad y es controlada por el juez constitucional para evitar decisiones arbitrarias. Si una resolución administrativa no está suficientemente motivada, se considera arbitraria e ilegal, ya que no cumple con las garantías del debido proceso administrativo que exige la Ley N° 27444.”

En esta línea de ideas, y muy acertado a nuestro parecer, el Tribunal Fiscal concluye que en este 4° requerimiento, la información presentada no es compleja, puesto que es una ampliación del primer requerimiento, la cual ya fue evaluada con anterioridad; además que la

alegación por parte de la Administración que existe un "gran volumen de documentación", es una frase que resulta vaga e imprecisa, ya que no explica cuál es esta magnitud de documentación y como o por qué esta afecta el avance de su revisión, declarando fundada la queja en el extremo de la nulidad de la prórroga; por lo cual como mencionamos antes, al no operar la prórroga no se puede notificar al deudor tributario con otro acto en el que se le requiera información.

Por último, respecto a la demora en la emisión de resultados respecto del último requerimiento, señala que: "toda vez que la Administración aún no ha culminado con analizar la documentación presentada, no corresponde aún que ésta dé cuenta de sus observaciones", es decir como todavía la administración está evaluando la información (siete escritos) no puede emitir pronunciamiento respecto a este punto.

En dicho sentido, en un primer momento sí revisa la motivación por la cual se dio una prórroga, pero cuando llega al problema que alega el sujeto fiscalizado, en el que todavía no se han emitido resultados a pesar de haber ya pasado dos años desde su presentación y no ser gran cantidad de documentación, prefiere no cuestionar la actuación de la Administración Tributaria, ¿No es acaso lo mismo que ocurre en el primer supuesto de la prórroga, que a pesar de no existir una gran magnitud de información SUNAT está extralimitándose en sus facultades al no emitir todavía los resultados?

Resolución N° 2096-O-2019

Expediente N°: 8403-2019

Vía: Queja

Naturaleza del sujeto fiscalizado: Persona Jurídica

Tipo de procedimiento: Ampliación y Aclaración de Resol. N° 1917-2019

En la presente, el sujeto fiscalizado solicita una ampliación de la Resolución que declara nulo la ampliación del elemento tiempo en el procedimiento de

fiscalización, así como el requerimiento N° 2, para tener un mayor entendimiento del fallo del Tribunal Fiscal, es necesario desarrollar la Resolución a la cual se remite esta solicitud:

Resolución N° 1917-Q-2019

Expediente N°: 6470-2019

Vía: Queja

Naturaleza del sujeto fiscalizado: Persona Jurídica

Impuesto fiscalizado: IGV ejercicios fiscales 2017-11 a 2018-12

Tipo de procedimiento: Parcial (Todavía no se habían emitido valores RD y RM)

En el presente procedimiento, el administrado alega que ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses de duración de acuerdo con el tipo de procedimiento, puesto que el plazo inició el 20 de noviembre de 2018, debiendo culminar el 22 de mayo del 2019; sino que al contrario la Administración suspendió el procedimiento el 16 de mayo del 2019, sin sustentar dicha suspensión correctamente. Conforme lo señala el artículo 13 inc. G) del R.P.F., se deben consignar todas las causales que configuraron esta suspensión, los periodos de suspensión y el saldo de los plazos de fiscalización. Solo hace mención a que estuvo relacionado con cruce de información a entidades públicas o privadas, pero tampoco incluye la fecha de cuando se habrían realizado estas solicitudes o que hayan sido atendidas, además que se notificó con tan solo días de que caducara el plazo para la etapa de requerimientos. Por otro lado, sostiene que no es válido que la Administración justifique esta suspensión en las labores del agente fiscalizador.

En ese sentido, el Tribunal muy atinadamente, declara nula la suspensión del procedimiento, sosteniendo que no se ha fundamentado correctamente la prórroga. Siendo el desarrollo del procedimiento de la siguiente manera:

N° de requerimiento	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados-fecha en la que se cerró el requerimiento
1	05/11/2018	22/11/2018 (presentación completa)	22/11/2018
CARTA y requerimiento N°2	01/04/2019	Ampliación del periodo fiscalizado (se extiende al ejercicio fiscal de diciembre del 2018)	27/05/2019
CARTA	16/05/2019	Suspensión del procedimiento	
Fecha de culminación de la etapa de requerimientos		22/05/2019	

Una vez entendido el desarrollo del procedimiento, podemos pasar a la primera resolución en referencia, puesto que si bien el Tribunal Fiscal declara nula la suspensión y por lo tanto la Administración se encontraba impedida de requerirle más información con posterioridad al 22 de mayo del 2019, no se pronuncia respecto al Resultado del Requerimiento N°2, el cual fue notificado con posterioridad.

Con esta Resolución podemos ver en el **Fallo del Tribunal Fiscal**, que se sigue la misma línea de la Resolución Vinculante del 2017, ya que sostiene que el transcurso del plazo de la etapa de requerimientos no implica que la administración no pueda continuar con el procedimiento, sino solo extingue la posibilidad de que realice más requerimientos.

Es decir, puede emitir otros actos distintos al requerimiento, entre ellos los resultados, no encontrando una limitación en el plazo de la etapa de requerimientos, o en algún otro. Por lo cual, se advierte que es clara la posición que toma el Tribunal y el criterio que tendrá para emitir pronunciamiento en

casos similares. A nuestro parecer, es errado ya que permite que la Administración pueda emitir estos resultados indefinidamente y sustentar esta duración en las labores del sujeto fiscalizador como sucede en este caso.

Resolución N. ° 07203-2-2019

Expediente N. ° 3185-2019

Vía: Apelación contra Resoluciones de SUNAT a reclamos

Naturaleza del Fiscalizado: Persona jurídica

Impuesto fiscalizado: IGV (Causalidad) febrero, marzo y mayo de 2013.

Tipo de Procedimiento de Fiscalización: Definitiva

A diferencia de la primera resolución revisada, en el presente caso el principal punto de cuestionamiento es el tema de la investigación. La parte demandante alega la vulneración de su derecho a un plazo razonable, así como al debido proceso, debido a la demora en la emisión de los resultados de requerimiento. El procedimiento ocurrió de la siguiente forma:

N.° de Requerimiento	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados – Fecha en la que se cerró la etapa de requerimientos	Tiempo abarcado por el fiscalizador para evaluar la información
1	12/07/2014	18/07/2014	18/07/2014	6 días
2	16/10/2014	22/10/2014	07/07/2017	81 meses

Además alega que a pesar del amplio plazo con el que contó la Administración Tributaria, no revisó adecuadamente la información presentada, tales como las facturas de venta para acreditar la causalidad entre los gastos producidos con los ingresos percibidos; tales como comprobantes de pago emitidos por alquiler de maquinarias, venta de agregados, transporte de carga y alquiler de unidades; solicitando la nulidad de los Resultados, ya que el procedimiento no se llevó de acuerdo a Ley, determinando infracciones

formales y sustanciales que ocasionaron la aplicación de intereses moratorios arbitrarios.

Podemos observar que la administración tributaria demoró casi tres años para evaluar la información presentada por el contribuyente emitiendo sus resultados y en consecuencia recién cerrará la etapa de requerimientos después de todo este tiempo.

En un primer momento, la propia Administración Tributaria, a través del agente fiscalizador encargado, deja constancia que el contribuyente al vencimiento del plazo otorgado en el primer requerimiento, siendo esto el 18 de setiembre de 2014, cumplió con presentar la totalidad de la documentación solicitada. Por lo cual, de acuerdo con el artículo 61 del C.T., desde ese momento inicia el cómputo para la duración de la etapa de requerimientos (diferente al plazo de prescripción), debiendo culminar está el año 2015.

Una vez establecido los plazos en el presente procedimiento, podemos extraer dos aspectos que son importantes resaltar:

1. Como ocurre en la Resolución vinculante N.º 0876-10-2017 (la cual ha sido previamente desarrollada), el Tribunal Fiscal al decidir respecto de esta controversia sigue la misma narrativa, citando en primer lugar el artículo 8 del R.P.F. y por último se remite a la interpretación emitida en ese momento, señalando que la Administración se encontraba facultada a cerrar el resultado del segundo requerimiento de acuerdo con el tiempo que le conlleva evaluar toda la información, sin emitir mayor pronunciamiento. Cayendo en el mismo error identificado en la anterior resolución, pues no existe una fundamentación suficiente o cuanto menos una explicación respecto de la demora, dejando una vez más indefenso al contribuyente, no pudiendo ejercer su derecho de defensa ya que en la realidad no hay algo que pueda replicar en una instancia superior.
2. Un segundo problema, es la clara vulneración al principio de razonabilidad, pues derivado del primer requerimiento la

administración advierte deducciones fiscales a favor del sujeto fiscalizado amparadas en la Ley N°28194, la cual señala que en las obligaciones que sean cumplidas mediante el pago de una suma de dinero cuyo importe sea superior al monto de S/ 3, 500.00 deben de realizarse utilizando medios de pago específicos, por lo que en un segundo requerimiento le solicitó medios de prueba mediante los cuales sustente el uso de estos medios de pago, siendo así el sujeto fiscalizado cumple con presentarlos a fojas 265 a 370, es decir 105 hojas presentadas. No es materia de esta investigación analizar si fueron correctas las operaciones realizadas por el contribuyente o los reparos realizados por parte de la SUNAT, sino el tiempo que tomó la administración en evaluar estos documentos, consideramos que es desproporcional el tiempo que abarcó la administración para evaluar estos documentos, en comparación con la cantidad de información que fue presentada.

3. Por otro lado, es debido a esta demora que nuevamente el contribuyente adquiere un incremento de la deuda final, refiriendo el propio sujeto fiscalizado que se le determinaron infracciones sustanciales y formales, y que se le aplicaron intereses moratorios impagables que afectan su actividad económica, los cuales fueron aplicados por la ineficacia de sus funcionarios que cerraron el resultado después de casi tres años. Conectando con el punto anterior, al legitimarse inadecuadamente, también resultaría nula la acumulación de intereses, pues a nuestro parecer nos encontramos frente un abuso de sus facultades. Es más, en ningún punto de la resolución se pronuncia respecto al actuar de los agentes fiscalizadores, sino que simplemente concluye que fue una actuación conforme a Ley.

Resolución N.º 6217-1-2020

Expediente N.º 2584-2020

Vía apelación de Resol. De SUNAT a reclamo

Naturaleza del Fiscalizado: Persona Natural

Impuesto fiscalizado: IR (cuarta y quinta categoría) del ejercicio fiscal 2014.

Tipo de Procedimiento de Fiscalización: Parcial.

En este caso, en la primera parte la parte demandante solicita la nulidad del procedimiento por falta de valoración de toda la información presentada antes de la emisión de valores, sin embargo, la vulneración que nos atañe es la referida a la emisión de resultados y en consecuencia el cierre de la etapa de requerimiento. Es de mencionar que inició como una fiscalización de tipo parcial, sin embargo; la Administración Tributaria lo amplió a otros aspectos y la convirtió en una definitiva de acuerdo con el artículo 61 del C.T.

Se advierte que, en el presente la fiscalización parcial inició el 01 de setiembre del 2016, esto debido a que en esa fecha se emitieron los resultados y se cerró la etapa de requerimientos, por lo cual se tiene que al 01 de marzo del 2017 se computaría el plazo legal de duración de acuerdo con el tipo de procedimiento. Sin embargo, ocurrió un segundo requerimiento, el cual fue cerrado el 25 de marzo del 2019; siendo este requerimiento cerrado el 29 de marzo del 2019.

N.º de Requerimiento	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados – Fecha en la que se cerró el requerimiento	Tiempo abarcado por el fiscalizador para evaluar la información
1	30/06/2016	-	01/07/2016	1 mes
2	25/10/2016	23/11/2016	25/03/2019– 29/05/2019	29 meses

Podemos observar que la administración demora más de un año en revisar la información del segundo requerimiento, hecho que fue cuestionado por el contribuyente; sin embargo, al ser revisado en primera instancia fue desestimado. Dentro de esta etapa, se alega la vulneración de los principios al debido proceso, verdad material, eficacia y razonabilidad.

Por otro lado, en respuesta la Administración Tributaria señala que el plazo de fiscalización parcial inició el 01 de setiembre de 2016, ya que en esta fecha se cumplió con toda la información requerida, además justifica que el segundo requerimiento y su respectivo resultado son totalmente válidos, puesto que se solicitó información dentro del plazo legal, indicando que la emisión de resultados no está sujeta a este año conforme lo señala el artículo 8 del RPF e indica que el Código solo establece un plazo máximo para solicitar información al sujeto fiscalizado, no un plazo máximo para fiscalizar. De lo desarrollado hasta ahora, son dos aspectos que queremos destacar:

- En un primer momento, se advierte que ocurre el problema brindado en esta investigación, pues existe un rango de tiempo que consideramos desproporcional (29 meses) para evaluar la información otorgada por el sujeto fiscalizado, en consecuencia, se genera una vulneración a los derechos del contribuyente al incrementarse la deuda tributaria por los intereses moratorios que fueron adquiridos sin mediar responsabilidad por parte del sujeto fiscalizado.
- No obstante, la respuesta por parte de la Administración Tributaria tampoco subsana este daño, sino que se justifica a través del artículo 8 del RPF, además de encajar en estas situaciones su facultad discrecional; la cual disminuye la exigencia sobre cuán detallados deban ser estos argumentos. En esta línea de ideas, esta fundamentación no se adecuaría a lo desarrollado en el marco teórico, en específico lo establecido por el Tribunal Constitucional, cuando indica que el actuar discrecional no debe buscar el beneficio de la entidad, sino por el contrario debe estar sustentado sólidamente en el interés general. Por otro lado, cabe reiterar lo cuestionado en el punto anterior: **¿Cómo podemos asegurar que se está realizando un control de la actuación discrecional de la SUNAT por parte de una instancia superior?**

En respuesta, como señalamos en el marco teórico es poco probable que la propia administración pueda autorregular esta potestad. Es decir,

limitar el tiempo que tiene para evaluar la información a su disposición, cuando ya existe regulación y jurisprudencia que le permite una amplia actuación, esto se revela claramente en la última parte de su respuesta, cuando señala que no existe un plazo máximo para fiscalizar. En dicho sentido, **¿No es acaso vulneratorio/ peligroso que la propia administración tributaria considere correcto que una fiscalización pueda ser indefinida?**

Fallo del Tribunal Fiscal: Esta instancia superior (última administrativamente) admite que, si bien se efectuó el cierre del primer requerimiento en una fecha distinta a la señalada en la carta de presentación y en la prórroga, todo obedece al tiempo requerido por la SUNAT para poder evaluar la información y dar una respuesta al contribuyente, por lo cual no se configura ninguna nulidad.

Es así que tenemos, 2 aspectos los que el presente fallo nos deja y son importantes resaltar:

1. En un primer momento, sigue la línea que otorga la Resolución vinculante antes desarrollada, pues legitima su actuar a través de la regulación que otorga la última parte del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.
2. Podemos advertir que existe una forma de intervención por parte del Tribunal Fiscal, puesto que en cuestiones donde entre en conflicto el derecho al plazo razonable contra la actuación discrecional de la administración, nos remitimos al artículo 8 del RPF y su interpretación en la Resolución Vinculante N. ° **8716-10-2017** que permiten que la administración tributaria determine libremente el tiempo que tomará para evaluar la información, emitir resultados y cerrar la etapa de requerimientos.

Vulneración del contribuyente: En este caso, encaja parcialmente lo señalado por el artículo 8 del RPF, puesto que el sujeto fiscalizado sí cumplió con

presentar la documentación de forma completa en la primera oportunidad, motivo por el cual empezó a correr el plazo para el cierre de la etapa de requerimientos, siendo esta el 01 de marzo del 2017, en ese entendido la administración tributaria no hizo otros requerimientos después de este plazo límite. Sin embargo, el problema y/o violación de derechos que nos atañe, ocurre en el segundo requerimiento donde, como hemos podido observar, se demoró 29 meses en evaluar la información y emitir resultados, generando que la Resolución de Determinación (por incremento patrimonial no justificado) fuera recién emitida el 22 de enero de 2020 y sin perjuicio de ello la Resolución de Multa, la cual contenía intereses moratorios generados por la demora de la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización, incrementando finalmente la deuda que tiene que cancelar el contribuyente, a nuestro parecer parte de la deuda fue adjudicada arbitrariamente, vulnerando así el derecho patrimonial del contribuyente y el principio constitucional-tributario de no confiscatoriedad, ya que como lo señala el Tribunal Constitucional en los Expedientes N.º 2727-2002-AA/TC, N.º 004-2004-AI/TC, N.º 003-2004-AI/TC, entre otras, que hacen referencia a que un tributo adquiere la calidad de confiscatorio al afectar de forma injustificada el patrimonio del sujeto fiscalizado.

Por otro lado, se están vulnerando principios enmarcados en la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N.º 27444, los cuales como hemos desarrollado en el marco teórico, de acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del C.T. son de aplicación supletoria en materia tributaria:

1. Principio al debido procedimiento: En un primer término, se está vulnerando dos aspectos u elementos de este principio, de acuerdo con el Artículo IV del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo, siendo estos:

a. Derecho al plazo razonable: Puesto que consideramos que 29 meses es un tiempo excesivo para evaluar la información presentada, teniendo en cuenta también el tiempo que tuvo el propio administrado para presentar toda esta documentación, señalando

como fecha de presentación el 23 de noviembre del 2016, tan solo un mes desde el momento que se realizó el segundo requerimiento.

- b. Derecho a una decisión fundada:** A nuestro parecer esta vulneración ocurrió en doble instancia, en un primer momento la Administración Tributaria en etapa de reclamación, no fundamentó suficientemente las razones de la demora excesiva en la emisión de resultados, solo alegando que se realizó un procedimiento conforme a Ley, de acuerdo con el artículo 8 del RPF.

En segundo lugar, ocurre en una instancia superior, que es el Tribunal fiscal en vía de apelación, donde se aducen los mismos argumentos, y es que al hacer un comparativo entre ambos, la fundamentación no permite al administrado defenderse y tampoco a la administración justificar su actuación. Para lo cual, es importante traer a colación lo señalado por Fernández y García (2001), quienes sostienen que motivar no es un mero acto enunciativo, sino que se deben establecer primero los hechos que dan origen a la decisión y en segundo lugar encontrar una vinculación de estos hechos con el supuesto de la norma, por último, explicar cómo esta norma jurídica define lo resolución que se adopta.

- 2. Principio de celeridad:** Ahora bien, debido a esta falta de fundamentación resulta incierto en mérito a qué no se estaría vulnerando este principio debido a la demora en la revisión, ya que no se circunscribe a ningún criterio jurisprudencial para justificar dicho actuar ello conforme al Exp. N° 04559-2018-AA/TC:

- a. Complejidad del asunto:** En cuyo caso, la Administración Tributaria debió de haber fundamentado cuales eran estas razones que no le permitían evaluar la información en un tiempo más célere, teniendo en cuenta que la fiscalización se realizó a una persona natural que normalmente realiza menor cantidad de operaciones y percibe menores ingresos que una persona jurídica.

- b. La actividad o conducta procesal del interesado: No correspondería suscribirse a esta causal, puesto que el contribuyente cumplió con la entrega de toda la información desde el primer requerimiento.

Resolución N.º 06705-11-2021

Expediente N.º 5811-2019

Vía apelación de Resol. De SUNAT a Reclamo

Naturaleza del Fiscalizado: Persona Jurídica

Impuesto fiscalizado: IGV del ejercicio fiscal enero 2009 a diciembre 2010

Tipo de Procedimiento de Fiscalización: Parcial.

A diferencia de las resoluciones pasadas, la presente trata en su mayoría el problema en cuestión, por lo cual, se esperaría un mayor análisis y elaboración de fundamentos por parte del tribunal fiscal, respecto a que la Administración haya emitido resultados de los requerimientos mucho tiempo después de la presentación de la documentación, habiendo vulnerado el derecho de defensa y el debido procedimiento.

En primer lugar, la parte demandante sostiene que se cerró el requerimiento después de casi cuatro años, no correspondiendo la aplicación de la Resolución de observancia obligatoria N.º 08716-10-2017, para lo cual, plasmaremos el desarrollo del procedimiento en el siguiente cuadro:

N.º de Requerimiento	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados – Fecha en la que se cerró el requerimiento	Tiempo abarcado por el fiscalizador para evaluar la información

1	-	06/01/2014 (presentación completa)	06/01/2014	Mismo día (correcto)
2	-	22/01/2014 (subsana información antes presentada y exhibir documentación)	17/10/2017	3 años con 8 meses
3	29/08/2014	20/10/2014 (no se presentó)	17/08/2018	3 años con 10 meses

Para lo cual, el Tribunal Fiscal señala que si bien el Requerimiento 3 fue cerrado en años posteriores a la presentación de la documentación requerida, ello no contraviene el debido procedimiento por exceso del plazo razonable, basando su fundamentación en el segundo párrafo del artículo 8 del R.P.F, así como la resolución vinculante mencionada anteriormente, puesto que la emisión de resultados y en consecuencia el cierre del requerimiento no está condicionada al plazo regulado en la primera parte del articulado en referencia, sino que la Administración está facultada de emitir los resultados una vez haya culminado con su evaluación, por lo cual el procedimiento es totalmente válido, así como los actos emitidos en éste.

En esta línea de ideas, sostiene que se debe diferenciar el plazo máximo para requerir información (Artículo 62 del C.T.) con el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, puesto que el vencimiento del primero no implica que la Administración Tributaria no pueda emitir actos derivados del procedimiento, sino que el único límite es el segundo plazo de prescripción. Sin embargo, de la parte resolutiva consideramos importante resaltar dos puntos importantes:

1. El tribunal fiscal se rehúsa a pronunciarse respecto a la vulneración del derecho al plazo razonable causado por el tiempo que demora la administración en terminar de evaluar la información, sino que de lleno ingresa a evaluar si encaja en el segundo párrafo del artículo 8 del R.P.F. Esto ocurre, cuando revisa lo ocurrido en el segundo requerimiento, puesto que no advierte que el tiempo de 3 años es (a nuestro parecer) excesivo, sino que lo declara nulo porque al no presentar ninguna documentación se debe de cerrar el requerimiento ese mismo día; sí estamos de acuerdo con su razonamiento, puesto que en realidad no existe ninguna información que evaluar por lo tanto si deberían de emitirse los resultados ese mismo día, sin embargo, también consideramos que el tribunal fiscal perdió una gran oportunidad para pronunciarse respecto al tiempo que se demoró la administración en emitir estos resultados, evaluando no solo la conducta del administrado, sino también la de la propia administración tributaria; en cuyo caso, advertir que existió una demora innecesaria y exhortar (para que en este y en futuros casos) estas evaluaciones los agentes fiscalizadores no excedan de un tiempo razonable.
2. Dicho lo anterior, vemos que esta es la única resolución donde el tribunal fiscal le da la razón al administrado al declarar la nulidad del requerimiento, sin embargo, como lo hemos mencionado, consideramos que sí debió de pronunciarse respecto del tiempo excesivo que tomó la administración tributaria para emitir estos resultados (en abuso de sus facultades). En este escenario advertimos que recién vía apelación es que el sujeto fiscalizado encuentra una protección de sus derechos al debido procedimiento, plazo razonable y defensa ante la Administración Tributaria, cabe preguntarnos **¿Cuál es el rol que tiene en la actualidad el Tribunal Fiscal?** Para responder a dicha interrogante conviene analizar la función y naturaleza de este:

De acuerdo con el artículo 17 del Texto Integrado Actualizado del ROF del MEF - Resolución Ministerial N° 331-2023-EF/41, el Tribunal Fiscal es el organismo administrativo responsable de resolver de manera definitiva los asuntos relacionados con temas tributarios y aduaneros en

la instancia administrativa, lo que lo ubica dentro del ámbito del Poder Ejecutivo. De esta forma, permite que exista otra resolución que emane de un órgano de la administración distinto, que incluso puede revisar y revocar las decisiones emitidas en primera instancia; otorgándole al contribuyente una protección mayor. Esto porque, el panorama tributario muestra claros problemas de eficacia, causado en su mayoría por la desconfianza (e incluso temor) que tiene el contribuyente con la SUNAT, además de la innecesaria complejidad en cómo se desarrollan los procedimientos de fiscalización. Pero ¿Por qué? Porque como bien ya desarrollamos, la administración tributaria está haciendo uso indebido de las potestades con las que cuenta, afectando los derechos del contribuyente. Por lo que, resulta necesario limitar dichas facultades, y que exista un control en su actuación. Para Adrianzén Rodríguez (2016) con su establecimiento, se superó la contradicción de que el propio fisco fuera quien juzgara la legitimidad de sus actos, algo similar a que, en un juicio penal, el mismo ente que realiza la acusación fuera el responsable de emitir el veredicto. Además, su funcionamiento garantiza a los contribuyentes una protección efectiva contra el posible uso arbitrario de poder por parte de la Administración. Señalado lo anterior, la intervención del Tribunal Fiscal dentro de esta reforma orientado a la mejora del sistema tributario puede ser caracterizada como garantista, teniendo como objetivo asegurar la protección a los contribuyentes. Por lo que, resulta fundamental que, al ser un órgano independiente y de última instancia administrativa, emita jurisprudencia que sea aplicable tanto para los contribuyentes como para la misma administración tributaria. Y es que, como se ha visto reflejado en estos casos el Tribunal Fiscal se limita a aceptar el plazo que utiliza la administración para evaluar la información, sin controlar que podría estar ocurriendo un abuso del derecho oculto en la normativa y su potestad discrecional.

Resolución N.º 06705-11-2021

Expediente N.º 5811-2019

Vía apelación de Resol. De SUNAT a Reclamo

Naturaleza del Fiscalizado: Persona Jurídica

Impuesto fiscalizado: IGV del ejercicio fiscal enero 2009 a diciembre 2010

Tipo de Procedimiento de Fiscalización: Parcial.

A diferencia de las resoluciones pasadas, la presente trata en su mayoría el problema en cuestión, por lo cual, se esperaría un mayor análisis y elaboración de fundamentos por parte del tribunal fiscal, respecto a que la Administración haya emitido resultados de los requerimientos mucho tiempo después de la presentación de la documentación, habiendo vulnerado el derecho de defensa y el debido procedimiento.

En primer lugar, la parte demandante sostiene que se cerró el requerimiento después de casi cuatro años, no correspondiendo la aplicación de la Resolución de observancia obligatoria N. ° 08716-10-2017, para lo cual, plasmaremos el desarrollo del procedimiento en el siguiente cuadro:

N.° de Requerimiento	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados – Fecha en la que se cerró el requerimiento	Tiempo abarcado por el fiscalizador para evaluar la información
1	-	06/01/2014 (presentación completa)	06/01/2014	Mismo día (correcto)
2	-	22/01/2014 (subsana información antes presentada y	17/10/2017	3 años con 8 meses

		exhibir documentación)		
3	29/08/2014	20/10/2014 (no se presentó)	17/08/2018	3 años con 10 meses

Para lo cual, el Tribunal Fiscal señala que si bien el Requerimiento 3 fue cerrado en años posteriores a la presentación de la documentación requerida, ello no contraviene el debido procedimiento por exceso del plazo razonable, basando su fundamentación en el segundo párrafo del artículo 8 del R.P.F, así como la resolución vinculante mencionada anteriormente, puesto que la emisión de resultados y en consecuencia el cierre del requerimiento no está condicionada al plazo regulado en la primera parte del articulado en referencia, sino que la Administración está facultada de emitir los resultados una vez haya culminado con su evaluación, por lo cual el procedimiento es totalmente válido, así como los actos emitidos en éste.

En esta línea de ideas, sostiene que se debe diferenciar el plazo máximo para requerir información (Artículo 62 del C.T.) con el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, puesto que el vencimiento del primero no implica que la Administración Tributaria no pueda emitir actos derivados del procedimiento, sino que el único límite es el segundo plazo de prescripción. Sin embargo, de la parte resolutive consideramos importante resaltar dos puntos importantes:

1. El tribunal fiscal se rehúsa a pronunciarse respecto a la vulneración del derecho al plazo razonable causado por el tiempo que demora la administración en terminar de evaluar la información, sino que de lleno ingresa a evaluar si encaja en el segundo párrafo del artículo 8 del R.P.F. Esto ocurre, cuando revisa lo ocurrido en el segundo requerimiento, puesto que no advierte que el tiempo de 3 años es (a nuestro parecer) excesivo, sino que lo declara nulo porque al no presentar ninguna documentación se debe de cerrar el requerimiento ese mismo día; sí

estamos de acuerdo con su razonamiento, puesto que en realidad no existe ninguna información que evaluar por lo tanto si deberían de emitirse los resultados ese mismo día, sin embargo, también consideramos que el tribunal fiscal perdió una gran oportunidad para pronunciarse respecto al tiempo que se demoró la administración en emitir estos resultados, evaluando no solo la conducta del administrado, sino también la de la propia administración tributaria; en cuyo caso, advertir que existió una demora innecesaria y exhortar (para que en este y en futuros casos) estas evaluaciones los agentes fiscalizadores no excedan de un tiempo razonable.

2. Dicho lo anterior, vemos que esta es la única resolución donde el tribunal fiscal le da la razón al administrado al declarar la nulidad del requerimiento, sin embargo, como lo hemos mencionado, consideramos que sí debió de pronunciarse respecto del tiempo excesivo que tomó la administración tributaria para emitir estos resultados (en abuso de sus facultades). En este escenario advertimos que recién vía apelación es que el sujeto fiscalizado encuentra una protección de sus derechos al debido procedimiento, plazo razonable y defensa ante la Administración Tributaria, cabe preguntarnos **¿Cuál es el rol que tiene en la actualidad el Tribunal Fiscal?** Para responder a dicha interrogante conviene analizar la función y naturaleza de este:

De acuerdo con el artículo 17 del Texto Integrado Actualizado del ROF del MEF -Resolución Ministerial N° 331-2023-EF/41, el Tribunal Fiscal es el organismo administrativo responsable de resolver de manera definitiva los asuntos relacionados con temas tributarios y aduaneros en la instancia administrativa, lo que lo ubica dentro del ámbito del Poder Ejecutivo. De esta forma, permite que exista otra resolución que emane de un órgano de la administración distinto, que incluso puede revisar y revocar las decisiones emitidas en primera instancia; otorgándole al contribuyente una protección mayor. Esto porque, el panorama tributario muestra claros problemas de eficacia, causado en su mayoría por la desconfianza (e incluso temor) que tiene el contribuyente con la SUNAT, además de la innecesaria complejidad en cómo se desarrollan

los procedimientos de fiscalización. Pero ¿Por qué? Porque como bien ya desarrollamos, la administración tributaria está haciendo uso indebido de las potestades con las que cuenta, afectando los derechos del contribuyente. Por lo que, resulta necesario limitar dichas facultades, y que exista un control en su actuación. Para Adrianzén Rodríguez (2016) con su establecimiento, se superó la contradicción de que el propio fisco fuera quien juzgara la legitimidad de sus actos, algo similar a que, en un juicio penal, el mismo ente que realiza la acusación fuera el responsable de emitir el veredicto. Además, su funcionamiento garantiza a los contribuyentes una protección efectiva contra el posible uso arbitrario de poder por parte de la Administración. Señalado lo anterior, la intervención del Tribunal Fiscal dentro de esta reforma orientado a la mejora del sistema tributario puede ser caracterizada como garantista, teniendo como objetivo asegurar la protección a los contribuyentes. Por lo que, resulta fundamental que, al ser un órgano independiente y de última instancia administrativa, emita jurisprudencia que sea aplicable tanto para los contribuyentes como para la misma administración tributaria. Y es que, como se ha visto reflejado en estos casos el Tribunal Fiscal se limita a aceptar el plazo que utiliza la administración para evaluar la información, sin controlar que podría estar ocurriendo un abuso del derecho oculto en la normativa y su potestad discrecional.

Resolución N.º 11125-10-2021

Expediente N.º 909-2018

Vía apelación de Resol. De SUNAT a Reclamo

Naturaleza del Fiscalizado: Persona Jurídica

Impuesto fiscalizado: IR del ejercicio fiscal enero 2013

Tipo de Procedimiento de Fiscalización: Parcial.

Como lo venimos desarrollando, en esta resolución también se confirma el exceso de tiempo que está tomando la administración para emitir resultados respecto a los requerimientos realizados dentro del procedimiento de fiscalización.

En el presente procedimiento, el administrado solicita la nulidad del procedimiento, toda vez que; el Requerimiento inicial no fue cerrado dentro del plazo que señala el artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, además solicita la nulidad del Requerimiento N° 4 y su resultado, toda vez que el citado documento debió ser cerrado el 30 de enero de 2015 y no el 24 de marzo de 2017, habiéndose excedido en el tiempo de evaluación y vulnerando el derecho de defensa del contribuyente.

Siendo el desarrollo del procedimiento de la siguiente manera:

N° de requerimiento	Fecha de notificación	Cierre del Resultado del Requerimiento	Fecha de notificación del resultado
1	11/07/2014	11/08/2014	12/09/2014
2	12/09/2014	19/09/2014	19/09/2014
3	17/11/2014	25/11/2014	25/11/2014
4	21/01/2015	24/03/2017	24/03/2017

Para lo cual, el Tribunal Fiscal señala que el Requerimiento N° 4 así como sus resultados son totalmente válidos, ya que la Administración dejó constancia que el sujeto fiscalizado no presentó y/o exhibió la documentación señalada en el considerando anterior, siendo que de acuerdo con el artículo 8 del R.P.F. se cierra el requerimiento dependiendo del tiempo que demore la Administración en evaluar la información a su disposición. Advertimos que el Tribunal fiscal no se pronuncia respecto a la alegación del contribuyente (vulneración al derecho al plazo razonable), solo confirma la resolución de Determinación por el Impuesto a la Renta y la Resolución de Multa emitidas, tal y como sucede en casi todas las anteriores resoluciones analizadas.

En este sentido, a pesar de haber pasado casi dos años para que la Administración notificara los resultados y posteriormente cerrara el requerimiento, no puede ser cuestionado por el fiscalizado ya que está definido cuál es la forma en la que el Tribunal Fiscal resolverá estos cuestionamientos, de ahí; que sostenemos que existe un abuso del derecho;

puesto que en este (como en anteriores resoluciones) no se le exige a la Administración exponer las razones que justifiquen su actuación discrecional, es incluso que existe un trato diferenciado; ya que si por ejemplo el contribuyente considere que el tiempo otorgado por la SUNAT es insuficiente tendrá que solicitar una prórroga mediante un escrito debidamente fundamentado, sustentando dicho pedido con justificaciones claras y objetivas; conforme lo señala el artículo 7 del Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; no pudiendo alegar como una razón justificante la existencia de un caso fortuito y de fuerza mayor; vemos como el reglamento es más exigente con el Contribuyente cuando requiere de unos días más para presentar la documentación; pero cuando se configuren estos casos que la Administración toma tiempo de más (justificado o no), no se le requiere que otorgue mayores argumentos.

Resolución N° 1259-Q-2022

Expediente N°: 5416-2022

Vía: Queja

Naturaleza del sujeto fiscalizado: Persona Jurídica

Impuesto fiscalizado: IGV ejercicio fiscal enero a diciembre 2016 e IR 2016.

Tipo de procedimiento: Definitiva

En la presente resolución, la administrada cuestiona la ampliación del plazo (un año adicional) del procedimiento de fiscalización pues no ha existido una motivación de acuerdo con la Ley, vulnerando los derechos de conducta procedimental y razonabilidad. Informando que, la Administración cuenta con esta información a su disposición desde el 30 de abril de 2021, sin embargo es hasta febrero de 2022 que no realiza alguna observación a esta, requiriendo mayor información como normalmente se realiza cuando existe alguna observación o duda por parte de la entidad, todo lo anterior como consecuencia de la inacción por parte de la Administración Tributaria, señalando que de haber realizado una revisión oportuna no sería necesario pedir una ampliación, por lo cual, debido a esta falta de diligencia es que la ampliación resulta irrazonable y violatorio al derecho al plazo razonable, como manifestación del debido procedimiento.

A manera de graficar el desarrollo cronológico del procedimiento, presentamos un cuadro utilizando la misma metodología que en las anteriores resoluciones:

N° de requerimiento	Fecha de notificación	Fecha de presentación	Resultados- fecha en la que se cerró el requerimiento
1	15/10/2020	30/04/2021 (presentación completa)	30/04/2021
2 Requerimiento complementario al 1°	14/02/2022	Ya se presentó (no se menciona la fecha) pero falta emitir resultados	
CARTA	05/05/2022	Prórroga	27/05/2019

Es así como, la quejosa refiere una vulneración a sus derechos causado porque la Administración abarcó 730 días para la evaluación de información, puesto que en un primer momento ya había presentado esta información a través del primer requerimiento de forma completa es recién al siguiente año en febrero que la Administración da cuenta que requiere mayor documentación. De lo expuesto, tenemos dos aspectos que consideramos importante resaltar:

1. Resulta cuestionable el hecho que la administración ya tenía a su disposición la documentación desde abril del 2021, y aun así demora más de un año en concluir que en realidad necesita más documentación para hacer otros requerimientos o en cuyo caso para emitir los respectivos valores.

En otras palabras, con el cierre del Requerimiento N° 1 la Administración ya había evaluado todas las observaciones y contaba con los suficientes argumentos que sustenten reparos emitidos en valores, infracciones, o en

todo caso solicitar más información a través de otros requerimientos; por lo tanto, teniendo en cuenta que la administración ya tenía a su disposición dicha información, la emisión y notificación del Requerimiento complementario N° 2 podía realizarse en poco tiempo. Por otro lado, la emisión de los resultados respecto de este segundo requerimiento no requiere de un plazo extendido. En ese sentido, resulta relevante aplicar un plazo razonable pues, de lo contrario, se corre el riesgo que la Administración tenga un plazo ilimitado para notificar los resultados, a pesar de contar con todos los elementos necesarios para su emisión, devengando intereses moratorios sin que el contribuyente pueda actuar al respecto.

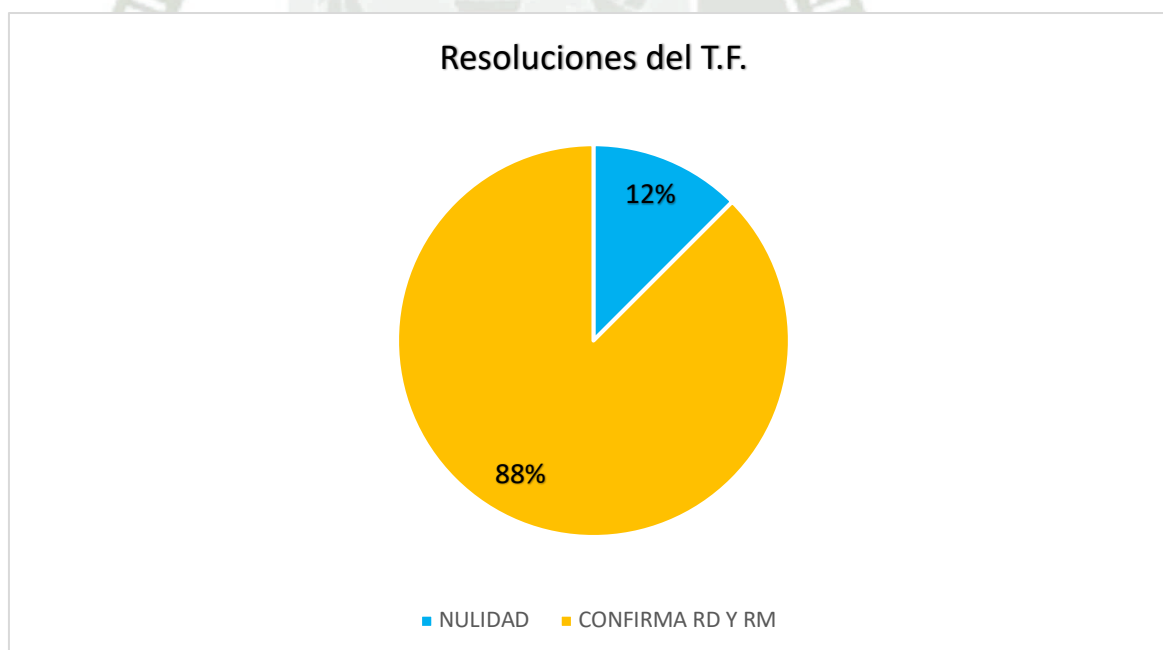
Esto evidencia el presente problema de investigación, ya que a nuestro parecer la Administración estaría aprovechándose de esta falta de especificidad en la norma respecto al plazo que tiene para evaluar la documentación, le permite abarcar tiempo de más y al final compensando este tiempo emitiendo otro requerimiento y solicitar una prórroga.

2. Por otro lado, tenemos que considerar que el propio sujeto fiscalizado contó en un comienzo con 148 días para presentar toda esta documentación, tiempo en el que tuvo que interrumpir sus actividades laborales diarias para poder presentar a tiempo toda la información. Así mismo, existen consecuencias posteriores al acumularse los intereses por la demora en el pago de los valores y/o multas.

Para finalizar, después de analizar estas resoluciones se obtuvo los siguientes resultados:

RESOLUCIONES	NULIDAD
6217-1-2020	NO
7203-2-2019	NO
1015-Q-2015	SI
2096-Q- 2019	NO
1917-Q-2019	NO
1259-Q-2022	NO
06705-11-2021	NO
11125-10-2021	NO

En definitiva y de acuerdo con lo analizado, solo en un caso el Tribunal Fiscal declara la nulidad de los Resultados, estableciendo que la fundamentación por parte de la Administración Tributaria al contestar la queja del contribuyente vendría a ser, vaga e imprecisa, ya que no logra explicar los motivos por los cuales se debe considerar complejo el procedimiento y que sustenten el pedido de prórroga por parte de la información para abarcar aún más tiempo del que ya había tomado, para evaluar la información a su disposición. Por otro lado, tampoco se explica cual es magnitud de documentación y como o por qué esta afecta el avance de su revisión, declarando fundada la queja. Es de considerar, que en esta resolución en específico el Tribunal fiscal sí se pronunció respecto a la fundamentación que otorgó la SUNAT ante la queja, y exige un sustento suficiente que justifique su actuación discrecional respecto a la emisión de resultados, y esta exigencia tiene su razón de ser en el tiempo que se emitió, ya que fue dos años antes de la Resolución Vinculante del 2017, que fija un criterio de interpretación respecto al artículo 8 del R.P.F.



Una vez claro que después del 2017 todas estas resoluciones no declaran la nulidad de las RD y RM y amparan la actuación de la Administración Tributaria, encontramos similitud en su forma de fundamentar esta actuación; siendo que en todas estas se remiten al artículo 8 del R.P.F. así como la Resolución Vinculante del Tribunal Fiscal N.º 8716-10-2017, por lo cual, se comprueba lo planteado en esta investigación, ya que al no

existir un plazo límite conforme a la regulación y jurisprudencia, permite que la Administración pueda suspender el procedimiento, abarcando más tiempo del necesario sin necesidad de justificar su actuación en una instancia superior aunque resulte desproporcional.

2.1. Afectación del Contribuyente

2.1.1. Consecuencias (intereses moratorios, suspensión, determinación y requerimiento)

- **Generación de Intereses moratorios durante la prolongación de la evaluación:** El artículo 33 del C.T. establece que el monto de tributo no pagado dentro del plazo genera un interés moratorio que deben aplicarse desde el día siguiente del vencimiento de la fecha de la deuda hasta la fecha del pago, esta deuda tributaria de acuerdo con la TIM diaria, estas son fijadas mediante Resoluciones de Superintendencia, tenemos las siguientes tasas de acuerdo con la fecha que fueron publicadas:

Fecha Publicadas	Resolución de S.I.	Vigencia	TASA DE INTERÉS MORATORIO	
31.01.2021	Resol. S. 044-2021/SUNAT	Desde 01-04-2021	0.9	
31.03.2020	Resol. S. 066-2020/SUNAT	Desde 01-04-2020	1.0	0.50
31.12.2011	Resol. S. 296-2011/SUNAT	Desde 01-01-2012		
31.12.2010	Resol. S. 342-2010/SUNAT	Desde 01-01-2011 al 31-12-2011		
17.02.2010	Resol. S. 53-2010/SUNAT	Del 01-03-2012	1.2	0.6

Fuente: SUNAT (2024)

De esta forma, mientras la SUNAT, continúe evaluando la información presentada por el contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, aun cuando la demora en el procedimiento no sea atribuible al contribuyente se estarían acumulando intereses moratorios. Diferente situación ocurre en los supuestos de suspensión del cobro del ITM regulados dentro del mismo artículo en referencia (y sus modificatorias del 2007, 2014 y 2016), el cual se suspende cuando los órganos resolutores excedan el plazo legal en resolver los recursos de reclamación apelación y en caso se acuda a la vía judicial vía demanda contenciosa administrativa.

No incluyendo la demora provocada por la Administración Tributaria dentro del propio Procedimiento de Fiscalización, aunque esta demora haya excedido lo razonable y no se justifique su demora.

En esta línea de ideas, debemos de tener en cuenta las modificatorias antes señaladas, en primer lugar, tenemos el D. Leg. 981, vigente desde el 15 de mayo del 2007; donde recién se incorpora la suspensión de estos ITM cuando la Administración se haya demorado excesivamente en resolver el recurso de Reclamación y que la deuda deba ser actualizada al índice al precio del consumidor, no incluyendo la demora en el trámite del recurso de apelación o en la emisión de una resolución de cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, tampoco en una demanda contenciosa administrativa.

En segundo lugar, a partir del 14 de julio del 2014 a través de la Ley 30230 se incorpora solo el supuesto respecto al recurso de apelación. Por último, a partir del 11 de diciembre del 2016 con el D. Leg. 1263 se incorporan todas estas últimos supuestos, excepto en el trámite de la demanda contenciosa administrativa; siendo incluida al final por el Tribunal Constitucional el 11 de febrero del 2023, a través del Pleno 10-2023 EXP. 3525-2021 señalando en su fundamento 50 que es inconstitucional la norma que dispone el computo de intereses moratorio incluso en el exceso del plazo razonable viola el derecho de petición del contribuyente, es confiscatoria y vulnera el derecho de propiedad; además que los recursos interpuestos antes de las reformas del 2014 y 2016 en donde se han computado los ITM cuando ya se había vencido

el plazo para resolver los recursos, resultan inconstitucionales; en consecuencia ordena que la Administración Tributaria está prohibida de aplicar ITM luego de vencido el plazo para resolver los recursos administrativos e incluso esta se aplica retroactivamente, es decir a las deudas que se originaron antes de las reformas mencionadas.

Es así que, en todos los procedimientos donde todavía no eran aplicables estas reformas, sí se computaron y cobraron en su momento los intereses moratorios a pesar de haber excedido el plazo en resolver los recursos de apelación y los procesos contenciosos administrativos; por lo cual, si en estos procedimientos de por sí la los agentes fiscalizadores ya se habrían demorado en emitir resultados y cerrar la etapa de requerimientos excesivamente, todavía se le causaría un mayor perjuicio al seguir computándose en etapas de impugnación.

Otro aspecto importante para tener en cuenta es la naturaleza del interés moratorio, de acuerdo con el Informe N. ° 37-2007-SUNAT, en su fundamento 4 sostiene que finalidad indemnizatoria, por cuanto este porcentaje repone un ingreso que no fue percibido por el pago extemporáneo. En ese mismo sentido, el art. 1242 del Código Civil, concuerda con lo señalado por la SUNAT, estableciendo que tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago cuando, además añade que es necesario dolo o culpa por parte del sujeto pasivo, y en caso exista caso fortuito o fuerza mayor no podrá ser atribuible al deudor. Por otro lado, no pasa por desapercibido la percepción que tiene la doctrina respecto al interés moratorio en materia tributaria. En ese sentido, Vargas (1998) opina que, sin perder su carácter indemnizatorio, la aplicación de este interés busca indemnizar al acreedor tributario, pero pone énfasis en el castigo casi cizañoso al patrimonio del contribuyente, calificándolo como una sanción punitiva sobre el deudor que incurrió en demora.

Reiteramos lo ya mencionado en el marco teórico, respecto a que el tributo nunca es una sanción, sin embargo; el incumplimiento del pago de un tributo

en realidad conlleva intereses y el incumplimiento de obligaciones tributarias formales conlleva a la configuración de las infracciones que son las brechas descritas en el artículo 172 y sgtes. Del Código Tributario, estas infracciones se convierten en una sanción para el contribuyente, como las multas. En ese sentido, existe una relación de todo-parte donde la infracción que conlleva una sanción sí forma parte de la deuda tributaria.

Dicho ello, no estamos a favor de que el deudor tributario no asuma sus obligaciones tributarias, así como los intereses que conllevan por la demora, sino lo que cuestionamos es que no ocurra en un escenario donde se vulneren sus derechos; permitiendo que situaciones no atribuibles al deudor tributario generen un incremento en la deuda tributaria.

- **Suspensión de la prescripción durante la evaluación de la información por parte de la Administración Tributaria**

El artículo 46 del Código tributario establece causales para suspender la facultad de exigir el pago de la obligación tributaria por parte de la Administración, en su literal f) como se desarrolló en el marco teórico, se establece la suspensión del plazo mientras se esté evaluando la información presentada por el contribuyente.

Es decir que, mientras la Administración Tributaria esté revisando que el contribuyente haya cumplido con presentar toda la información solicitada mediante requerimientos válidos, se suspenderá el plazo de prescripción que tiene dicha entidad para realizar la determinación de la deuda tributaria y solicitar el pago.

No obstante, esta medida podría vulnerar el principio de seguridad jurídica, ya que extiende el tiempo del procedimiento de forma indefinida y permite que la Administración Tributaria siga realizando requerimientos y emitiendo otros actos sin un límite definido. Esto genera incertidumbre para el contribuyente, quien ve interrumpidas sus actividades normales y se ve

obligado a soportar una presión constante, asumiendo deberes de colaboración con la administración de manera indefinida.



CONCLUSIONES

Primero. Se revisó que el procedimiento de fiscalización parcial o definitiva de acuerdo con el artículo 62 del C.T. tiene un plazo de duración de 6 meses o 1 año respectivamente. Así mismo, conforme al art. 46 del C.T. el plazo de prescripción que tiene la Administración Tributaria para determinar deuda tributaria es de 4 y 6 años dependiendo del cumplimiento de la autodeterminación, por lo que existen límites temporales impuestos a la administración tributaria.

Sin embargo, a través de la revisión del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, la Resolución Vinculante del Tribunal Fiscal N. ° 8716-10-2017 e implícitamente la facultad discrecional conforme al art 62 del C.T., se determinó que la Administración Tributaria no tiene un tiempo delimitado para evaluar la información que le proporciona el contribuyente a los requerimientos. Asimismo, se revisaron las consecuencias que genera esta imprecisión, ya que de acuerdo con el art. 46 del C.T el plazo de prescripción se suspende durante el tiempo que la Administración Tributaria esté evaluando la información. Por otro lado, según el art. 33 del C.T., durante este tiempo se siguen computando los intereses moratorios.

Segundo. En ese sentido, el tiempo que dure el proceso de fiscalización, el plazo de prescripción de determinación de la deuda tributaria y el incremento en la deuda tributaria final dependen de hecho de la eficiencia y rapidez con la que actúen los agentes fiscalizadores para evaluar la información a su disposición.

Tercero. De la revisión de Resoluciones del Tribunal Fiscal, se advirtió que los agentes fiscalizadores no siempre evalúan la información brindada por el contribuyente en un plazo razonable y que cuando este resulta excesivo, las actuaciones no son declaradas nulas ni se requiere que el tiempo utilizado sea justificado, ya que estas decisiones están amparadas en la legislación y jurisprudencia desarrollada anteriormente.

Cuarto. Es fundamental mantener la facultad discrecional de la Administración Tributaria para evaluar la información a su disposición, todo ello para lograr una correcta determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, una demora irrazonable provoca que se vulneren los derechos al debido procedimiento, el derecho al plazo razonable y seguridad

jurídica de los contribuyentes, en la medida que resulta injusto que las consecuencias señaladas recaigan sobre el contribuyente cuando dependen de la labor que realizan los agentes fiscalizadores.



RECOMENDACIONES

Como bien se ha mencionado, la facultad de fiscalización y discrecional que ostenta la administración tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización es necesaria para que exista una correcta determinación de la obligación tributaria; por lo que el tiempo que abarque la administración tributaria debe variar de acuerdo a las particularidades de cada procedimiento de fiscalización; sin embargo, la administración tributaria no puede abusar de su facultad discrecional alargando el procedimiento injustificadamente.

Indicado lo anterior, se plantea desarrollar mediante jurisprudencia obligatoria del Tribunal fiscal, el siguiente criterio constitucional:

De acuerdo a la 03778-2004-AA/TC, el fundamento 21, señala que el plazo de un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales. Siendo necesario que se evalúen criterios como la a) complejidad del asunto, b) actividad o conducta procedimental del administrado, c) la conducta de la administración pública y d) las consecuencias que la demora produce en las partes, por lo que:

Primero. En aquellos casos donde claramente no es proporcional la información a revisar con el tiempo abarcado, se recomienda al Tribunal Fiscal exhortar a los agentes fiscalizadores a otorgar una justificación suficiente respecto de su demora, donde sí bien durante el procedimiento la AT puede ejercer su facultad discrecional, existe una etapa donde de control, dónde se evalúa la rapidez con la que se ha llevado a cabo el procedimiento. Para ello, es necesario analizar las acciones u omisiones de los órganos responsables de su tramitación, considerando aspectos como el tiempo que usualmente toma resolver un determinado tipo de procedimiento.

Segundo: Se recomienda al Tribunal Fiscal aplicar el criterio fijado por el artículo 33 del Código Tributario - suspensión del cobro del Interés Moratorio; incluyendo como uno de estos supuestos, cuando exista una demora evidente y desproporcional en la emisión de los resultados y no sea atribuible al sujeto fiscalizado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Agudelo, M. (2005). El debido proceso. *Opinión Jurídica*, 4(7), 89-105.
<https://revistas.udem.edu.co/index.php/opinion/article/view/1307>
- Casma, J. (2022). La aplicación de sanciones tributarias en el marco del procedimiento de fiscalización: afectación al derecho de defensa de los contribuyentes. *Ius Et Veritas*, 3 (11) <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202202.015>
- Chau, Q. y Villanueva, W. (01 de diciembre del 2007). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. *Foro Jurídico* 7.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>
- D.S. N° 085-2007-EF. Que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT Diario Oficial el peruano (2007).
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H945376>
- Huacasi, F. (2023), Necesidad de establecer un plazo para la evaluación de la información presentada en el procedimiento de fiscalización tributaria. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional de la Pontificia Universidad de la Católica del Perú. <http://hdl.handle.net.20.500.12404/24659>
- Huaman, A. (2022). La vulneración del principio de seguridad jurídica generada por la no regulación de un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización y la suspensión indefinida del mismo. [Tesis de maestría, Universidad Continental]. Archivo digital.
https://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/20.500.12394/12083/2/IV_PG_%20MET_TE_Huaman_Mendoza_2022.pdf
- Iribarra, S. E. (2017). Los límites probatorios en los procedimientos tributarios. *Revista de derecho (Valparaíso)*, (48), 263-299.
<https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512017000100263>
- Landa, C. (2005) Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. *Gaceta Jurídica*.
https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf

Morales, E. (2013). El debido proceso administrativo para la aplicación de los tributos en República Dominicana. [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Educación a Distancia]. Archivo digital.

https://www.ciat.org/Biblioteca/Tesis/2013_tesis_procedimientos_tributarios_morales.pdf

Muñoz, M. y Soria, A. (2000). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración tributaria. *Derecho y Sociedad*, (14), 78-87.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>

Núñez, R. (2015). ¿Cuándo Pagar Intereses Moratorios Tributarios? *Derechos & Sociedad* (43), 229-237.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12572>

Ortega, J. (2017). Cómo se genera una investigación científica que luego sea motivo de publicación. *Journal of the Silva Adina Research Society*, 8(2), 155-156.

http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2072-92942017000200008&lng=es&tlng=es.

Palomino, O. (2022). El plazo del procedimiento de fiscalización en el ordenamiento jurídico tributario. Problemática y propuestas [Trabajo de Investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional de la Universidad de Lima.

<https://hdl.handle.net/20.500.12724/18463>

Piza, J. R. (2014). La función de fiscalización tributaria en Colombia. *Revista de derecho fiscal (Bogotá)*, (7), 231-277.

<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3934>

Resolución N°. 0037-2-2009. (2009, 06 de enero). Tribunal Fiscal (Espinoza Bassino, V.P).

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_00037.pdf

Resolución N°. 05374-1-2017. (2017, 23 de junio). Tribunal Fiscal (Ramírez Mío V.P).

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_05374.pdf

Resolución N° 1015-Q-2015. (2015, 19 de marzo). Tribunal Fiscal (Flores Quispe R.S)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/Q/2015_Q_01015.pdf

Resolución N° 1917-Q-2019. (2019, 23 de julio). Tribunal Fiscal (Bazan Infante R.S)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/Q/2019_Q_01917.pdf

Resolución N° 2096-Q-2019. (2019, 13 de agosto). Tribunal Fiscal (Bazan Infante R.S)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/Q/2019_Q_02096.pdf

Resolución N° 7203-2-2019. (2019, 09 de agosto). Tribunal Fiscal (Velásquez López R.S)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/2/2019_2_07203.pdf

Resolución N° 6217-1-2020. (2020, 28 de octubre). Tribunal Fiscal (Velásquez López R.S)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_06217.pdf

Resolución N° 6705-11-2021. (2021, 06 de agosto). Tribunal Fiscal (Ezeta Carpio V.P)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/11/2021_11_06705.pdf

Resolución N° 11125-10-2021. (2021, 17 de diciembre). Tribunal Fiscal (Falconí Sinche V.P)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/10/2021_10_11_125.pdf

Resolución N° 1259-Q-2022. (2022, 07 de junio). Tribunal Fiscal (Cerdeña Stromsdorfer R.S)

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/Q/2022_Q_012_59.pdf

Rodriguez, J. (2007). Principio de seguridad jurídica y técnica normativa. *Revista de Derecho Administrativo*, (3), 251-268.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8176872>

Sampieri, R. H., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). Metodología de la investigación (6ta ed.). McGraw-Hill.

STC Exp. 03987-2010-PHC/TC (2010, 2 de diciembre) Tribunal Constitucional (Álvarez Miranda M.P) <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03987-2010-HC.html>

STC Exp. 3778-2004-AA/TC (2005, 25 de marzo) Tribunal Constitucional (Landa Arroyo M.P) <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03778-2004-AA.html>

STC Exp. N° 01514-2010-PA/TC (2010, de marzo) Tribunal Constitucional (Eto Cruz M.P) <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/01514-2010-AA.html>

STC Exp. N° 04084-2019-PA/TC (2022, 01 de febrero) Tribunal Constitucional (Ledesma Narváez M.P) <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/04084-2019-AA.pdf>

Suarez, M. (2023). Críticas a la regulación del procedimiento de fiscalización: análisis desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional de la Pontificia Universidad de la Católica del Perú]. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/24931>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (s. f.). Tipos de fiscalización personas. SUNAT. <https://orientacion.sunat.gob.pe/3123-tipos-de-fiscalizacion-personas>

Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo N° 133, 22 de junio 2013. (Perú)

Vargas, L. (1998). Interés moratorio y demora en la resolución de expedientes referidos a tributos administrados por Sunat. *Ius et veritas* (17), 192-195.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15803>

Villegas, H. B. (1993). *Derecho Financiero y Tributario* (7.^a Ed.). Depalma.
<http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

Zegarra, J. (2016). Concepto de fiscalización tributaria en el Perú. [Ponencia]. *VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*, Lima, Perú.

<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntos-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>