

Universidad de Lima  
Escuela de Posgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **EL PLAZO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO TRIBUTARIO. PROBLEMÁTICA Y PROPUESTAS**

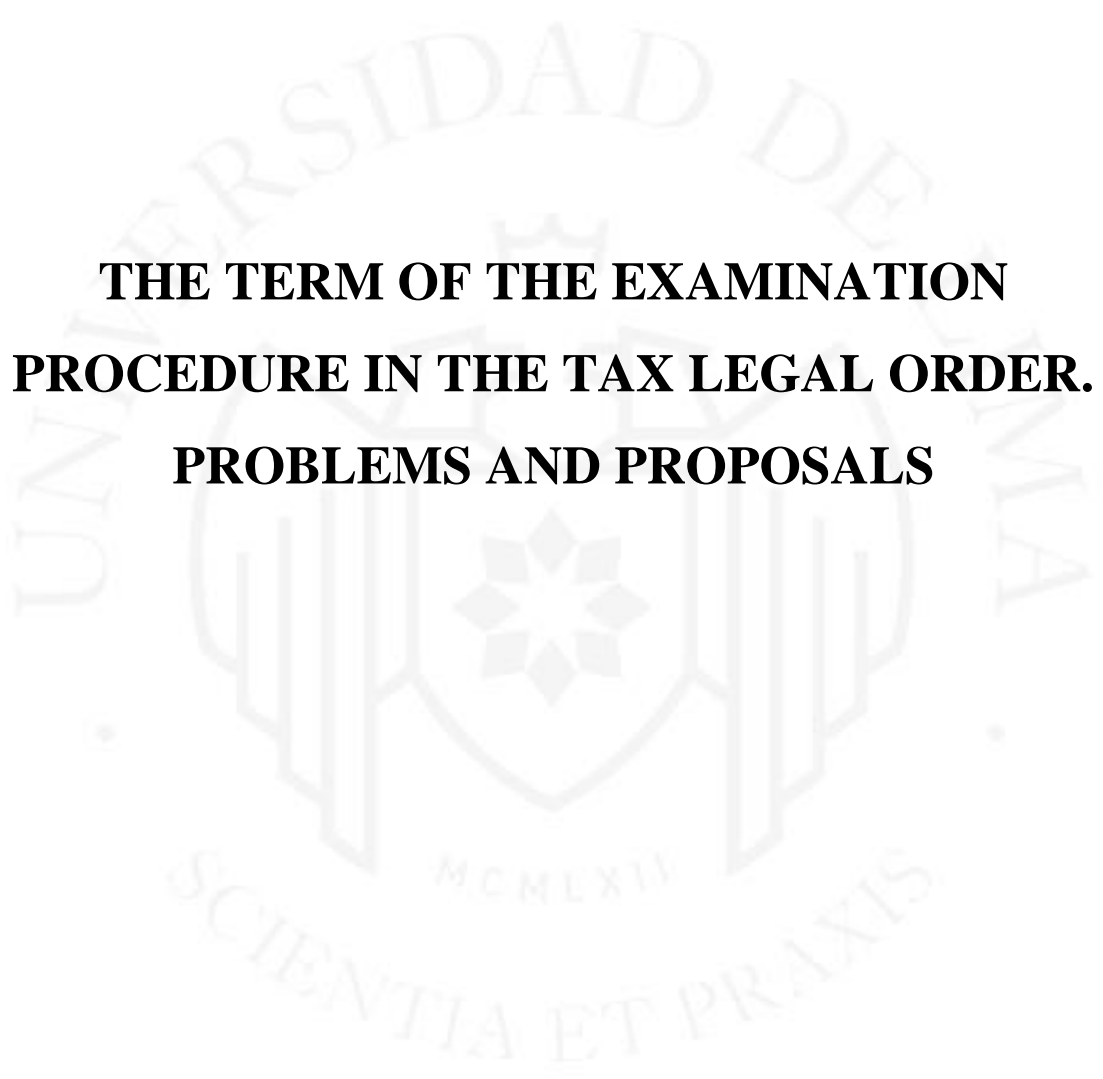
Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Tributación y Política Fiscal

**Oswaldo Rafael Palomino Quispe**  
**20172976**

**Asesor**

**CESAR MARTIN GAMBA VALEGA**

Lima – Perú  
Setiembre de 2022



**THE TERM OF THE EXAMINATION  
PROCEDURE IN THE TAX LEGAL ORDER.  
PROBLEMS AND PROPOSALS**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>RESUMEN .....</b>	<b>v</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>vi</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPITULO I: EL PLAZO EN LOS PROCEDIMIENTOS .....</b>	<b>2</b>
1.1 Garantía constitucional y convencional del Plazo Razonable y su relación con la necesidad de establecer plazos en los procedimientos administrativos.....	2
1.1.1 Plazo Razonable o Plazo Legal .....	5
1.2 Principios relacionados con el establecimiento de plazos en los procedimientos administrativos.....	7
1.2.1 Principio del Debido Procedimiento .....	7
1.2.2 Principio de seguridad Jurídica: .....	9
1.2.3 Principio de Celeridad. - .....	10
1.2.4 Principio de Impulso de Oficio .....	11
1.3 El establecimiento de plazos en los procedimientos de fiscalización.....	11
1.4 Posibles situaciones referentes al plazo del procedimiento de fiscalización .....	14
1.4.1 Plazo no establecido por el legislador, pero la Administración Tributaria finaliza el procedimiento dentro del lapso que resulte necesario y suficiente.....	14
1.4.2 Plazo no establecido por el legislador y la Administración Tributaria realiza el procedimiento fuera del lapso que resulte necesario y suficiente.....	14
1.4.3 Plazo establecido por el legislador, pero la Administración Tributaria finaliza el procedimiento fuera del lapso que resulte necesario y suficiente.....	14
1.4.4 Plazo establecido por el legislador y la Administración finaliza el procedimiento dentro del lapso que resulte necesario y suficiente.....	15
<b>CAPITULO II: LA REGULACIÓN DEL PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN .....</b>	<b>16</b>
2.1 Alcances generales al plazo de los procedimientos de fiscalización.....	16
2.1.1 Resolución de Observancia Obligatoria N.º 6741-4-2020 y sus implicancias respecto a los requerimientos de observaciones y conclusiones.....	18
2.1.2 Aspectos temporales de la Fiscalización Parcial.....	20
2.2 Excepciones al plazo de fiscalización .....	21
2.2.1 El plazo en las fiscalizaciones relacionadas a precios de transferencia.....	22

2.2.2	El caso del plazo de las fiscalizaciones definitivas relacionadas a la cláusula antielusiva general. ....	26
2.3	La prórroga adicional en el plazo del procedimiento.....	28
2.4	La Suspensión del plazo del procedimiento de fiscalización.....	29
<b>CAPITULO III: ALTERNATIVAS LEGISLATIVAS PARA LA REGULACIÓN DE UN PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.....</b>		<b>33</b>
3.1	Aspectos generales de las alternativas legislativas .....	33
3.1.1	La suspensión de los intereses moratorios .....	33
3.1.2	La no interrupción de la prescripción para determinar la obligación tributaria y la acción para aplicar sanciones.....	37
3.1.3	La caducidad .....	40
3.2	Hacia la aplicación de buenas prácticas procedimentales que incidan en garantizar un plazo razonable en el procedimiento de fiscalización .....	43
<b>CONCLUSIONES .....</b>		<b>47</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>		<b>48</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>		<b>49</b>

## RESUMEN

La garantía constitucional y convencional de plazo razonable, así como los principios que inciden en el establecimiento de un plazo que resulte necesario y suficiente debe estar presente en todos los procedimientos en sede administrativa, entre ellos, el procedimiento de fiscalización. De una simple interpretación literal de los numerales 1, 4 y 5 del artículo 62°-A del Código Tributario, que regula el plazo de fiscalización tributaria, se tiene que esta solo se limita a establecer un plazo para requerir información y/o documentación al contribuyente, siendo una situación más extrema aun, en las fiscalizaciones parciales por aplicación de normas de precios de transferencia o en las fiscalizaciones en los que corresponda remitir el informe al comité revisor por la cláusula anti elusiva general.

En este contexto se tratan los aspectos generales de la normativa actual del plazo de fiscalización aplicables a todas las fiscalizaciones, las excepciones a este plazo, la prórroga adicional por causales especiales y la suspensión del plazo. Finalmente se exponen y analizan tres alternativas legislativas que podrían atenuar esta situación y las propuestas de buenas prácticas por parte de la Administración Tributaria.

**Palabras clave:** Garantía constitucional y convencional del plazo razonable, plazo de fiscalización, plazo para requerir información, plazo legal, suspensión de intereses moratorios.

## ABSTRACT

The constitutional and conventional guarantee of a reasonable term, as well as the principles that affect the establishment of a term that is necessary and sufficient, must be present in all procedures in administrative headquarters, including the inspection procedure. From a simple literal interpretation of numerals 1, 4 and 5 of article 62°-A of the Tax Code, which regulates the term of tax examination, it is found that this is only limited to establishing a term to request information and/or documentation to the taxpayer, being an even more extreme situation, in partial examinations due to the application of transfer pricing regulations or in examinations in which it is appropriate to send the report to the review committee due to the general anti-avoidance clause.

In this context, the general aspects of the current regulation of the examination period applicable to all examinations, the exceptions to this period, the additional extension for special reasons and the suspension of the period are discussed. Finally, three legislative alternatives that could mitigate this situation and the proposals for good practices by the Tax Administration are presented and analyzed.

**Keywords:** Constitutional and conventional guarantee of reasonable term, inspection term, term to request information, legal term, suspension of default interest.

# INTRODUCCIÓN

El establecimiento de plazos y términos en los procedimientos administrativos reviste de vital importancia a efectos de garantizar y definir a los contribuyentes su situación jurídica en un plazo razonable. El presente trabajo realiza un análisis de la garantía constitucional y convencional del plazo razonable y los otros principios de derecho que deben estar presente en todos los procedimientos que se gestionen en vía administrativa, entre ellos la fiscalización. En ese sentido, se tratarán las limitaciones que se presentan cuando el legislador no especifica en la norma actual un plazo para el término del procedimiento de fiscalización, así como la como los principales problemas que fluyen en ese escenario al no establecer un término.

Finalmente se abordarán las tres propuestas de alternativas legislativas y las implicancias de su incorporación en el ordenamiento jurídico tributario, así como es la iniciativa de buenas prácticas por parte de la Administración que tengan como objetivo para mitigar sus efectos negativos que revisten en la actualidad.

# **CAPITULO I: EL PLAZO EN LOS PROCEDIMIENTOS**

En el presente capítulo se analizará la garantía constitucional y convencional del plazo razonable y los principios que inciden con el establecimiento de un plazo razonable en los procedimientos administrativos, entre ellos a la fiscalización tributaria. Iniciaremos analizando la garantía constitucional y convencional del plazo razonable, luego los principios del debido procedimiento, la seguridad jurídica y celeridad e impulso de oficio.

El respeto de los derechos fundamentales de la persona se constituye como un principio explícito en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 (En adelante, la CPP), ante el ejercicio de la potestad tributaria del estado. El referido principio contiene a todos los derechos y garantías fundamentales propios que emanan de la CPP en forma explícita e implícita. Asimismo, estos derechos y garantías fundamentales también devienen de los tratados y convenios internacionales suscritos por el Perú. En ese sentido a continuación se expondrá la garantía constitucional y convencional al plazo razonable, desde su inserción en nuestro ordenamiento jurídico y sus efectos a través de reiteradas sentencias del Tribunal Constitucional (En adelante, TC). (Congreso Constituyente Democrático, 1993, artículo 74).

## **1.1 Garantía constitucional y convencional del Plazo Razonable y su relación con la necesidad de establecer plazos en los procedimientos administrativos.**

Nuestro país suscribió el Pacto de San Jose (Convención Americana de los Derechos Humanos, 1969)<sup>1</sup>, esta convención contiene el derecho al plazo razonable en los siguientes artículos:

Artículo 7. Derecho a la Libertad Personal:

5. Toda persona detenida o retenida debe ser llevada, sin demora, ante un juez u otro funcionario autorizado por la ley para ejercer funciones judiciales y tendrá derecho a ser juzgada dentro de un plazo razonable o a ser puesta en libertad, sin perjuicio de que

---

<sup>1</sup> Si bien es cierto el Pacto de San Jose es de 1969, el Perú se suscribió al mismo el 27 de julio de 1977, siendo ratificado el 12 de julio de 1978, entrando en vigor desde el 12 de julio de 1978.



continúe el proceso. Su libertad podrá estar condicionada a garantías que aseguren su comparecencia en el juicio.

#### Artículo 8. Garantías Judiciales:

1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1969, artículos 7 y 8).

El Pacto de San Jose al ser un tratado y convenio internacional suscrito por el Estado Peruano, ha sido integrado a nuestro ordenamiento jurídico a través de la CPP, cuando señala que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. (Congreso Constituyente Democrático, 1993, Artículo 55)

Finalmente, y en la misma línea la CPP, respecto a la interpretación de los derechos fundamentales, establece que las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú. Es así, que se constituye como regla interpretativa que extiende la aplicación del marco convencional al constitucional. (Congreso Constituyente Democrático, 1993, Cuarta Disposición Final y Transitoria)

Por consiguiente, los derechos y garantías contenidos en el Pacto de San Jose son plenamente aceptados y tienen regla interpretativa, en ese sentido, no es posible apartarse de los mismos, tal es así que el TC inserta en nuestro ordenamiento jurídico, la garantía constitucional y convencional del plazo razonable en reiteradas sentencias, como en la sentencia N.º 04179-2014-PHC/TC, en la que precisan que el derecho al plazo razonable de los procesos en general se encuentra expresamente reconocido en el Pacto Internacional de Derechos Civiles (artículo 14.3.c) y en la Convención Americana de Derechos Humanos (artículo 8.1). Este último instrumento internacional establece que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal

o de cualquier otro carácter. En ese sentido, está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (Tribunal Constitucional, 2016, FJ 9).

En la línea del fundamento precedente, se puede afirmar que todos los estamentos jurisdiccionales tienen el deber y la obligación de tomar en consideración que la garantía del plazo razonable debe estar presente en todos los procesos o procedimientos, sin excepción. Asimismo, implica su desarrollo y termino en un límite determinado de tiempo adecuado, sin demoras o dilaciones excesivas que imposibiliten definir la situación jurídica de las personas.

La garantía del plazo razonable no se manifiesta en forma explícita en nuestra CPP, no obstante, el TC lo ha relacionado directamente con la función jurisdiccional en el numeral 3 del artículo 139° de la CPP<sup>2</sup>, que a la vez forma parte del debido procedimiento, asimismo ha establecido el concepto general en la sentencia N.° 00225-2017-AA/TC que indica que el plazo de los procedimientos son razonables sólo si es que aquél comprende un lapso 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 con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen sus derechos u obligaciones. (Tribunal Constitucional, 2021, p. 12).

Asimismo, en la referida sentencia N.° 00225-2017-AA/TC el órgano colegiado establece los cuatro (4) criterios a tomar en cuenta, al evaluar la vulneración de la garantía del plazo razonable, como son, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de las autoridades administrativas y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. Respecto a la complejidad del asunto, el TC especificó que se evalúa que tan complejo sea el asunto materia del procedimiento implica tomar en cuenta la dimensión de la situación concreta, la materialidad de medios probatorios presentados, el contexto en el que se desarrollan

---

<sup>2</sup> Artículo 139°.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna Persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos constitucionales de excepción ni comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

los hechos, entre otros, que permitan ponderar con imparcialidad, que tan complicado sea el procedimiento. Para evaluar la actividad o conducta procedimental del administrado, se verifica el desempeño del administrado en el procedimiento a efectos de ponderar si las demoras o dilaciones son generadas por su acción u omisión. Al verificar la conducta de las autoridades administrativas, se evalúa que tan expeditivo ha sido la administración en la gestión del procedimiento tomando en cuenta los plazos establecidos, los antecedentes procedimentales, entre otros. Todo ello con el propósito de verificar si la dilación indebida es generada por su acción u omisión. Por último, el criterio de las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado, aquí se evalúa si el grado de perjuicio que genera la vulneración a la garantía del plazo razonable en la parte interesada a fin de ponderar el grado de afectación en este. (Tribunal Constitucional, 2021, p. 12).

Hasta aquí, y de acuerdo con la regulación y jurisprudencia expuesta tenemos que la garantía del plazo razonable es fundamental y debe estar presente en todos los procedimientos administrativos, incluyendo entre ellos a la fiscalización tributaria.

La aplicación de la garantía constitucional y convencional del plazo razonable no debe limitarse al aspecto jurisdiccional o como regla interpretativa por los que integran el procedimiento, sea la Administración Tributaria, Tribunal fiscal o el contribuyente, esta también se debe extender al legislador, quien al hacer un juicio de ponderación y definir un plazo procedimental, lo haga enmarcado en esta garantía del plazo razonable. Cuando el legislador establece un plazo legal, está indicando en su opinión que la administración tributaria debe tomar ese tiempo para definir la situación jurídica del contribuyente.

En ese sentido, la potestad del estado de aplicar el “Ius Imperium” no puede considerar lapsos de tiempo ilimitados o indeterminados al establecer o desarrollar plazos procedimentales en la ley, lo cual debe ser inadmisibles en un Estado de Derecho.

### **1.1.1 Plazo Razonable o Plazo Legal**

Existen muchas definiciones jurídicas del término plazo legal, según Diccionario Procesal Civil (2013), son plazos cuya duración se hallan expresamente establecidos por ley. Por ejemplo, el plazo para contestar la demanda, el plazo para apelar una resolución. (Acosta et al., 2013, p. 263).

Podemos entender que un plazo legal es aquella establecida por ley y que delimita el inicio y el final de un proceso o procedimiento, en ese sentido el plazo legal al formar parte de la regulación normativa queda revestido de legalidad, en ese sentido, su incumplimiento implica consecuencias y responsabilidad.

Por otro lado, respecto al plazo razonable, se considera que lo expuesto por el TC en la sentencia N.º 02051-2016-PA/TC, se aproxima a una definición cuando se refiere a que el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso 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 con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen sus derechos u obligaciones (Tribunal Constitucional, 2020, Fj.41).

De los fundamentos expuestos, se tiene que al evaluar el establecimiento de un plazo razonable se debe considerar que todas las actividades procedimentales desde su inicio hasta su término se lleven a cabo en un lapso de tiempo necesario y suficiente. Si en un caso concreto es necesario determinar la vulneración a esta garantía, se deben evaluar los cuatro criterios establecidos a efectos de ponderar que o quien está generando el mismo y las consecuencias de esa situación.

Luego de exponer ambos conceptos, no podríamos afirmar que el incumplimiento de un plazo legal tenga como consecuencia automática la violación del plazo razonable, toda vez, que estando a lo indicado en el párrafo anterior que se debe analizar los cuatro criterios contenidos que nos permitan concluir si se trata de un caso complejo y si alguno de los involucrados en el procedimiento están generando la causa de esta extensión en el tiempo.

Por ello resulta de vital importancia que el legislador al momento de establecer un plazo legal en el ordenamiento jurídico considere en el diseño de este, la garantía constitucional y convencional del plazo razonable y sus criterios con la finalidad de darle forma y sentido constitucional.

## **1.2 Principios relacionados con el establecimiento de plazos en los procedimientos administrativos.**

A continuación, abordaremos los principios que inciden en el plazo de los procedimientos administrativos:

### **1.2.1 Principio del Debido Procedimiento**

El debido procedimiento es la garantía más importante que debe considerarse en todos los procedimientos administrativos, y se encuentra explícitamente en el numeral 3 del artículo 139° de la CPP, cuando se refiere a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, que ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación (Congreso Constituyente Democrático, 1993, numeral 3 del artículo 139).

Al respecto, Chaname, R. (2015) indica que le puede definir al debido procedimiento como el conjunto mínimo de elementos (instancia plural, derecho de defensa, publicidad, igualdad de las partes, presunción de inocencia, tribunal competente, ausencia de dilaciones indebidas, uso del propio idioma, etc.) que deben estar presentes en cualquier clase de proceso para hacer posible la aplicación de la concepción de justicia en el caso concreto (Colautti, Carlos E. Derechos Humanos. Buenos Aires. Editorial Universidad. 1995). (p.902)

Hasta aquí tendríamos la impresión, que nos estamos refiriendo solo a la instancia judicial. Sin embargo, el TC en reiteradas sentencias como 05986-2015-PA/TC, indico que el debido proceso, no solo es un concepto judicial, también es aplicable en sede administrativa. (Tribunal Constitucional, 2021, Fj.4).

Asimismo, el Debido procedimiento, se encuentra como principio en la Ley de Procedimiento Administrativo General (En adelante, LPAG) N.º 27444 aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS señala que los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo, estos son de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando

corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, numeral 1.2 de la Norma IV del título preliminar).

De lo expuesto se observa que el debido procedimiento debe estar presente en todos los procedimientos que se gestionen en vía administrativa. En ese sentido, se debe asegurar que se otorguen todas las garantías que de ella subyacen en los administrados.

La LPAG define al procedimiento administrativo como un conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, Artículo 29).

Asimismo, Moron Urbina, J (2019) comenta que, desde la visión doctrinaria, la estructura del procedimiento administrativo se muestra como una integración coordinada y racional de actos procesales -fundamentalmente recepticios- dirigidos a un fin unitario (preparar una decisión final) y originados por los diversos sujetos partícipes del proceso (p.352).

De la regulación y comentario precedente podemos inferir que los procedimientos administrativos tienen un marco de acciones, que parten desde un inicio, un desarrollo y un final. Es así que no debe existir un procedimiento administrativo que al final no concluya con la emisión de un acto administrativo que contenga su decisión producto del procedimiento. Todas estas actividades propias del procedimiento que arriben a una conclusión se deben realizar en un término de tiempo que debe ser razonable a efectos de no extenderse ilimitadamente, afirmar lo contrario conlleva a invocar la inconstitucionalidad de procedimiento per se.

En adición, se debe tener en cuenta que la garantía constitucional y convencional del plazo razonable desarrollado en el subcapítulo anterior forma parte del debido procedimiento.

Así las cosas, el principio del debido procedimiento irradia sus efectos en todos los procedimientos administrativos, entre ellos, el procedimiento de fiscalización. Es así, que la Administración Tributaria debe verificar que todas las fases que conforman el procedimiento de fiscalización se desarrollen en forma oportuna y sin dilaciones

injustificadas que afecten el mismo, de principio a fin a efectos de evitar algún tipo de arbitrariedad y de garantizar que este se lleve sin irregularidades que en el tiempo perjudiquen al contribuyente.

### **1.2.2 Principio de seguridad Jurídica:**

Atendiendo a una definición de Seguridad Jurídica, Humberto Ávila (2012) señala que la seguridad jurídica puede hacer referencia a un elemento de la definición del Derecho y, en esta función, ser una condición estructural de cualquier ordenamiento jurídico. En ese sentido, un ordenamiento jurídico privado de certeza no podrá, por definición, ser considerado “jurídico”. (p.91)

Por su parte respecto a este principio, el TC en la sentencia N.º 01601-2012-PA/TC (FJ. 24) ha manifestado que puede derivarse de diversas disposiciones constitucionales (tales como el artículo 2º, inciso 24, párrafos a y d; artículo 139º inciso 3 de la Constitución), y que es definida como la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y consolida la interdicción de la arbitrariedad, pues permite afirmar la predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho y que no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal. (Tribunal Constitucional, 2012).

Por lo expuesto, podemos concluir que un procedimiento administrativo como el procedimiento de fiscalización tributaria, con ausencia de un plazo definido sin que se establezca su término en un marco de tiempo en la ley, afecta en forma directa al contribuyente, quien debe afrontar el mismo en una constante incertidumbre, manteniéndose en un procedimiento de fiscalización a la expectativa si se confirmara su determinación o la Administración Tributaria determinara la obligación tributaria en función a los reparos producto de su revisión. Este escenario en sede administrativa vulnera el principio de seguridad jurídica, más aún al no existir una fecha de término en el plazo legal, lo cual es incierto e impredecible para los administrados.

Esta imprecisión de no definir en el CT, cuando finaliza el plazo del procedimiento de fiscalización, así como la falta de predictibilidad, hace que los administrados soporten por parte de la administración, la carga de constantes solicitudes de información y/o documentación. Un caso concreto de vulneración al principio de seguridad jurídica se aprecia en la interrupción del término prescriptivo, y es que el CT aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF establece entre las causales para determinar la obligación tributaria y para aplicar de sanciones, a la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 45)

Siendo así, las notificaciones de requerimientos o resultados de requerimiento notificados interrumpirían contantemente la prescripción. Ante esto el contribuyente estaría ante la incertidumbre de conocer cuando se reiniciaría el computo de la prescripción.

### **1.2.3 Principio de Celeridad. -**

Este principio se encuentra regulado la LPAG aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, que establece, que quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, numeral 1.9 del artículo IV del título preliminar).

A mayor abundamiento, Moron Urbina, J (2019) señala que la celeridad busca imprimir al procedimiento administrativo la máxima dinámica posible, para alcanzar mayor prontitud entre el inicio y su decisión definitiva, dotando de agilidad a toda la secuencia. El deber de aceleramiento del proceso corresponde a todos los partícipes del procedimiento, sean autoridades, particulares, asesores, peritos, etc. En cuanto a la celeridad, debe tenerse presente que no se trata de una pauta meramente programática, sino de una orientación jurídica de ineludible cumplimiento que exigen a la Administración emplear racionalmente el tiempo al ordenar los actos procesales durante toda la vida del procedimiento, por lo que se deben adoptar cuantas acciones procedan para dotar de celeridad al procedimiento (p.111).



Este principio de celeridad está estrechamente relacionado con la garantía constitucional y convencional del plazo razonable, por consiguiente se puede afirmar que el principio de celeridad va dirigido a los Administración Tributaria, que debe encaminar el procedimiento de fiscalización en forma expeditiva otorgando el máximo dinamismo posible, evitando dilaciones indebidas o inacciones innecesarias a efectos de obtener en el más breve plazo las decisiones finales que se plasmaran en un acto administrativo final en tiempo razonable.

#### **1.2.4 Principio de Impulso de Oficio**

Uno de los principales principios relacionados al plazo de los procedimientos administrativos esta referido al principio de impulso de oficio, la LPAG aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, establece que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar).

A mayor detalle al analizar los alcances del presente principio, Guzman, C. (2013) manifiesta que el principio de impulso de oficio —o de oficialidad, según parte de la doctrina— implica que las autoridades administrativas deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. La continuidad del procedimiento no depende del administrado, sino de la autoridad administrativa. (p.45)

De lo anterior, se tiene que este principio también incide directamente en las actuaciones de la administración, que debe tomar las previsiones para que un procedimiento de fiscalización de desarrolle y se dé termino oportunamente. Entonces corresponde a la administración realizar sus actuaciones alineados con la debida diligencia para llevar a cabo el procedimiento administrativo en un plazo razonable a afectos que se pueda finalizar en el más breve plazo.

### **1.3 El establecimiento de plazos en los procedimientos de fiscalización.**

El Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF- (En adelante, CT) establece cuatro (4) procedimientos tributarios. Ahora bien, respecto al plazo que

tiene cada procedimiento el CT establece, que mediante el procedimiento de cobranza coactiva se notifica al deudor tributario la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles. Respecto al Procedimiento Contencioso-Tributario de reclamación, se establece el plazo máximo para resolver es de nueve (9) meses y para casos por aplicación de las normas de precios de transferencia, el máximo para resolver es dentro del plazo de doce (12) meses. Por otro lado, el Procedimiento Contencioso-Tributario de apelación ante el Tribunal Fiscal (En adelante, TF) el CT establece que el órgano colegiado resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses y para casos de la aplicación de las normas de precios de transferencia, estas se resolverán dentro del plazo de dieciocho (18). Finalmente, en los procedimientos no contenciosos el CT, menciona que las solicitudes vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles, en general (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículos 112, 117, 124, 142, 150 y 162).

Hasta aquí, podemos afirmar que los procedimientos tributarios mencionados tienen un plazo de termino establecido en el CT. Ahora bien, respecto al procedimiento de fiscalización el CT, hace referencia que su plazo e inicio de cómputo debe efectuarse en un plazo de un (1) año, a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización, si esta fuera presentada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma. Luego se indica que una vez transcurrido el plazo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar. Finalmente, especifica que el vencimiento del plazo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75° CT, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 62-A).

Como se observa el procedimiento del plazo de fiscalización tiene una fecha de inicio el cual está condicionado a la entrega total de información y/o documentación por parte del contribuyente, asimismo se indica que hay un plazo de un año desde ese inicio, el cual tiene como efecto limitar el ejercicio de la facultad fiscalizadora para solicitar información adicional a la solicitada durante ese año, mas no para dar termino al procedimiento. Por tanto, de la literalidad de la norma en cuestión, se puede afirmar que no se trata de un plazo de procedimiento per se, toda vez que no se establece el lapso para finalizar el mismo.

A diferencia a los otros los procedimientos tributarios, regulados y citados en el CT que si expresan un plazo de termino establecido por el legislador, se observa que el procedimiento de fiscalización no tiene definido un plazo para su término, es decir, no se indican los plazos para la notificación de los resultados de requerimiento que excedan el año indicado.

Asimismo, el CT no se establece el plazo para la notificación del requerimiento de comunicación conclusiones y su correspondiente resultado, por último, no se establece el plazo para la emisión del acto administrativo que contiene su decisión final como son las resoluciones de determinación y de multa (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 75).

Esto es preocupante, más aún tomando en cuenta todas las garantías y principios desarrollados hasta el momento que regulan e inciden en el cumplimiento y establecimiento de plazos en todos procedimientos administrativos. Al ser el procedimiento de fiscalización un procedimiento administrativo, también debería fijarse un plazo que establezca su término en forma explícita.

Por todo lo expuesto, se tiene que 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 al procedimiento de fiscalización de un plazo legal por parte del legislador. Para que un procedimiento administrativo cuente con las garantías básicas del estado constitucional requiere que el legislador regule un plazo que incluya su finalización.

Por tanto, no solo debería considerarse la garantía del plazo razonable al evaluar su vulneración en plazos de procedimientos administrativos establecidos, también se debe evaluar la vulneración del plazo razonable y sus criterios en procedimientos

administrativos como el de fiscalización, que no establezcan un plazo de finalización per se, ya sea por acción u omisión del legislador.

#### **1.4 Posibles situaciones referentes al plazo del procedimiento de fiscalización**

Realizando un análisis y partiendo de todo lo anteriormente expuesto, se tienen a continuación las posibles situaciones jurídicas que podrían presentarse en las situaciones fácticas:

##### **1.4.1 Plazo no establecido por el legislador, pero la Administración Tributaria finaliza el procedimiento dentro del lapso que resulte necesario y suficiente.**

Si un procedimiento administrativo no tiene un plazo establecido por el legislador en el ordenamiento jurídico y si en este contexto la Administración Tributaria cumple con el desarrollo del procedimiento dentro del lapso que resulte necesario y suficiente, no habría consecuencias jurídicas desfavorables en el contribuyente.

##### **1.4.2 Plazo no establecido por el legislador y la Administración Tributaria realiza el procedimiento fuera del lapso que resulte necesario y suficiente.**

Al igual que el escenario anterior, si un procedimiento administrativo no tiene un plazo establecido por el legislador en el ordenamiento jurídico y si en este contexto la Administración Tributaria no cumple con terminar dicho procedimiento en un lapso de tiempo razonable y suficiente, el administrado estaría frente a una incertidumbre respecto a una decisión que llega en forma tardía, generando cargas de orden económico y procedimental.

##### **1.4.3 Plazo establecido por el legislador, pero la Administración Tributaria finaliza el procedimiento fuera del lapso que resulte necesario y suficiente.**

Si hay un plazo legal establecido en el procedimiento y la administración se extiende en resolver, se estaría vulnerando la garantía constitucional y convencional del plazo razonable y el principio del debido procedimiento. Para evaluar el grado de afectación de

la referida garantía se tendría que evaluar los cuatro (4) criterios<sup>3</sup> definidos en la jurisprudencia.

Las consecuencias jurídicas, no consideran la nulidad del procedimiento en cuanto las demás garantías procesales sí fueron respetadas. Si se llega a concluir que la dilación se genera por causa de la Administración Tributaria, correspondería se ordene a la entidad se excedió el plazo en resolver lo concluya a la brevedad posible, que asuma las cargas procesales y la suspensión de los intereses moratorios por el plazo en exceso desde el vencimiento del plazo legal hasta la emisión del acto administrativo final, tal como señala el TC en reiteradas sentencias (Tribunal Constitucional, 2017, Sentencia 00225-2017-PA/TC, p.17).

#### **1.4.4 Plazo establecido por el legislador y la Administración finaliza el procedimiento dentro del lapso que resulte necesario y suficiente.**

Este sería el escenario ideal, en el que todo procedimiento debería desarrollarse y en bajo el cual la administración tributaria debería orientar sus procedimientos de fiscalización. Con un procedimiento que establezca un plazo definido y una Administración que cumpla con el término de este. Bajo este contexto no habría consecuencias jurídicas.

---

<sup>3</sup> Criterios como: la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.

## **CAPITULO II: LA REGULACIÓN DEL PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

Luego de haber tratado de que todos los procedimientos administrativos, incluyendo el de fiscalización, deben estar bajo los alcances de la garantía constitucional y convencional del plazo razonable y los principios que inciden directamente en la necesidad de establecer un plazo legal, a continuación, se expondrán los alcances de la normativa tributaria actual, la problemática y sus efectos en la situación jurídica de los contribuyentes, respecto a los procedimientos de fiscalización tributaria.

Para efectos del presente trabajo solo se considerarán las fiscalizaciones definitivas y parciales, estando fuera del alcance de este las fiscalizaciones parciales electrónicas (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 62°-B).

A través del presente capítulo se desarrollarán las cuatro temáticas contenidas en el CT respecto a los plazos del procedimiento de fiscalización. Primero abordaremos los alcances generales aplicables a todos los procedimientos de fiscalización, luego las excepciones al plazo como son las fiscalizaciones por aplicación de normas de precios de transferencia y las fiscalizaciones definitivas en la que se aplique la cláusula anti elusiva general. Como tercer tema se tratarán las prórrogas excepcionales del año adicional y finalmente las suspensiones del plazo del procedimiento de fiscalización. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 62°-A).

### **2.1 Alcances generales al plazo de los procedimientos de fiscalización.**

De acuerdo con lo indicado en el capítulo anterior, el CT aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, establece un plazo e inicio de cómputo de la fiscalización. Desde aquí podemos observar que el legislador está refiriéndose al inicio de un plazo. Mas adelante se especifica que una vez transcurrido el mismo, no se podrá notificar nuevos requerimientos de información y/o documentación, añadiendo que esto es sin perjuicio de los demás actos que la administración pueda elaborar, requerir de terceros o que pueda notificar en virtud del primer párrafo del artículo 75°, teniendo como límite de estas actuaciones posteriores solo al termino prescriptorio (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, numerales 1, 4 y 5 artículo 62°-A)

Como se puede observar del contenido del artículo, primero se indica que se establece un plazo del procedimiento y luego precisa que este plazo es para requerir información y/o documentación. Es así, como que al interpretar literalmente su contenido se puede afirmar que no se está regulando un plazo para dar termino al procedimiento, lo que se está regulando es un plazo para requerir información y/o documentación.

Como se indicó en el capítulo anterior, la LPAG aprobada por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, define todo lo que contiene un procedimiento administrativo, que está conformado por actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados. Se observa que el procedimiento debe concluir con un acto administrativo final (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, Artículo 29).

Asimismo, del CT señala que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso, entonces de una interpretación sistemática, se puede afirmar que son estos los actos administrativos finales (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 75)

Finalmente, como normativa tenemos, Al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado con Decreto Supremo N.º 085-2007-EF (En adelante, RPFS) que establece que el procedimiento de fiscalización, como el procedimiento en el que se comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la aduanera, así como el cumplimiento de obligaciones formales relacionadas con ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de la Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo I del título preliminar y Artículo 10).

De la normativa expuesta fluye que el plazo del procedimiento de fiscalización debe incluir un conjunto de actos administrativos como son de acuerdo al RPFS, las cartas, actas, requerimientos y los resultados de requerimiento, asimismo se debe concluir con la emisión y notificación el acto administrativo final, en ese sentido el plazo del procedimiento debe abarcar hasta la emisión y notificación de la Resolución de Determinación y de Multa. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 2 y 10).

Por consiguiente, partiendo de una interpretación literal conjunta de la regulación del plazo en el CT, se tiene que no establece un plazo *per se*, toda vez que no se incluye como término en el mismo a la emisión y notificación de los actos administrativos finales como son las resoluciones de determinación y multa, de ser el caso y que solo se limita a establecer un plazo para el ejercicio de facultad de solicitar información y/o documentación adicional.

Por otro lado, el referido plazo no toma en cuenta cuando se emitirán y/o notificarán los resultados de requerimiento por los requerimientos emitidos en el límite establecido en el CT, tal como no existe un plazo para la emisión de los resultados de requerimiento en los que no se solicita información adicional y tampoco se consigna un plazo para notificar el requerimiento de conclusiones. En este extremo, es importante señalar que los resultados de requerimiento son también documentos y como tales, son actos administrativos que forman parte del procedimiento de fiscalización.

Esta omisión del legislador genera un estado de incertidumbre en el contribuyente, quien no tiene certeza de cuándo podría terminar el procedimiento de fiscalización, teniendo en cuenta que, de la interpretación literal de la regulación, el lapso de tiempo entre el plazo para requerir información adicional a la solicitada y la emisión de las resoluciones de determinación y multa podría ser ilimitada al no estar definida.

### **2.1.1 Resolución de Observancia Obligatoria N.º 6741-4-2020 y sus implicancias respecto a los requerimientos de observaciones y conclusiones.**

El Tribunal Fiscal (En adelante, TF) emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 6741-4-2020, estableciendo el siguiente criterio:

La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del CT, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado Código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida (Tribunal Fiscal, RTF 6741-4-2020, p. 17)

El Tribunal Fiscal analiza los hechos partiendo de una limitada interpretación literal de los citados artículos del CT, en ese sentido se observa que no solo está mal regulado por el legislador, sino que además admite expresamente la emisión de nuevos



requerimientos siempre que no exijan información y/o documentación adicional a la solicitada.

A mayor abundamiento y a efectos de clasificar los tipos de requerimiento emitidos en un procedimiento de fiscalización el RPFS establece mediante requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. En adición, señala que también, será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 4).

Del citado artículo reglamentario podemos definir tres (3) tipos de requerimiento:

1. Requerimientos para solicitar la presentación y/o exhibición de información y/o documentación.
2. Requerimientos para solicitar sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas
3. Requerimiento para comunicar, de ser el caso, las conclusiones acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del CT.

Por tanto, partiendo de interpretación literal se puede inferir que el criterio del TF, respecto al plazo establecido en el CT solo sería aplicable a los requerimientos del numeral 1 del párrafo anterior. En ese sentido estarían fuera del alcance del citado criterio no solo el requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75°, este criterio también sería extensivo al requerimiento para solicitar sustentación legal y/o documentaria de observaciones formuladas en el transcurso del procedimiento. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 62-A, Artículo 75).

En ese sentido, estos requerimientos de observaciones podrían ser emitidos y notificados en un horizonte de tiempo más allá del año fijado como límite. Asimismo, en atención al requerimiento de observaciones y al requerimiento de conclusiones emitido en virtud del artículo 75°, el contribuyente va a terminar presentado no solo descargos de sustentación legal, también abre la posibilidad de presentar información y/o

documentación para levantar las observaciones en todo o en parte y eso constara en los respectivos resultados de requerimiento. Es decir, implícitamente en estos requerimientos se está solicitando al contribuyente presentar documentación y /o documentación adicional a la solicitada en el procedimiento. En ese sentido el criterio del órgano colegiado permite que se vulnere el espíritu plasmado por el legislador de que al menos esta facultad de solicitar información y/o documentación finalice en un determinado momento.

Por todo lo expuesto, se puede concluir que esta posición jurisprudencial a la luz de lo indicado anteriormente no es la más adecuada, dado que no optimiza o promueve la garantía de un plazo razonable al no establecer un límite temporal a los requerimientos emitidos con posterioridad al plazo señalado en el CT. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 62-A)

### **2.1.2 Aspectos temporales de la Fiscalización Parcial**

Respecto al plazo del procedimiento de la fiscalización parcial, este se encuentra regulado en el CT, que establece que la fiscalización podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. Asimismo, respecto al plazo del referido procedimiento se establece un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del CT. Finalmente, el CT señala que la Administración podrá ampliar otros aspectos adicionales con el mismo plazo de seis meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva, ante el cual se aplicara el plazo del año establecido en el numeral 1 del artículo 62°-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, segundo, tercero y cuarto del artículo 61 y Artículo 62-A).

Al respecto, el RPFS, precisa que los plazos establecidos en los artículos 61 y 62-A del Código Tributario sólo son aplicables para el procedimiento de fiscalización parcial distinto al regulado en el Capítulo II y el procedimiento de fiscalización definitiva respectivamente (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 14).

Como se observa, se aplica el mismo razonamiento de la fiscalización definitiva, solo que en vez de que sea un (1) año desde que el contribuyente entregue toda la

información solicitada, esta se limita a seis (6) meses y en los mismos términos, es decir una vez cumplido el plazo de seis meses, el efecto es que la administración no podrá notificar otro acto en el que se requiera información adicional a la solicitada en el procedimiento de fiscalización parcial.

Sin embargo, al margen de lo indicado en el párrafo anterior a diferencia de un procedimiento de fiscalización definitiva, la fiscalización parcial si tiene un límite temporal al no interrumpir el termino prescriptorio establecido en el artículo 45° del CT, toda vez que el inicio de una fiscalización parcial no interrumpe el plazo de prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria o la acción para aplicar sanciones. En ese sentido, este sería el único límite temporal que tendría este procedimiento.

No obstante, la Administración puede ampliar el procedimiento de fiscalización parcial a definitiva, esto es a un (1) año adicional, antes que se cumplan los seis (6) meses, tan solo ejerciendo su facultad discrecional, no debiendo sustentar los motivos de su decisión de ampliación. Es decir, solo basta con que se cumpla con la emisión y notificación de la carta comunicando la ampliación del procedimiento antes de los seis (6) meses del plazo para requerir información adicional a la solicitada en el procedimiento de acuerdo con la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal fiscal N.º 2162-Q-2018 en los siguientes términos:

“La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial” (Tribunal Fiscal, RTF N.º 2162-Q-2018, p.9)

Por todo lo expuesto, es importante que se establezca un plazo legal definido que incluya que el término del procedimiento se da la emisión del acto administrativo final, como es la Resolución de determinación y de Multa.

## **2.2 Excepciones al plazo de fiscalización**

Al respecto, a las excepciones al plazo el CT indica que el plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencias o en los procedimientos de fiscalización definitiva en los que corresponda remitir el informe a que se refiere el

artículo 62-C al Comité Revisor (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, numeral 3 del artículo 62°-A).

De una limitada interpretación literal de la norma expuesta, el legislador establece que ambos procedimientos no tengan ningún límite temporal. El legislador ya parte del supuesto que estos casos revisten de una complejidad más allá de lo establecido en el inciso a) del numeral 2 del artículo 62°-A del CT, es decir desde la óptica del legislador estos casos serían extremadamente complejos dado que no resultan suficientes los dos años que se aplicaría a un caso con complejidad de fiscalización, para que la Administración tributaria ejerza su facultad fiscalizadora (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, inciso a) del numeral 2 del artículo 62°-A).

Más allá de esta excepcionalidad del legislador que es lesivo al contribuyente, se debe tomar en cuenta que el ordenamiento jurídico no debería permitir o admitir que un procedimiento administrativo, como el de fiscalización en cualquiera de sus clasificaciones tenga un marco de tiempo indefinido o indeterminado, considerando que esto a todas luces vulnera abiertamente el principio de seguridad jurídica y la garantía constitucional y convencional del plazo razonable.

A continuación, se tratarán cada una de estas dos excepciones y sus implicancias:

### **2.2.1 El plazo en las fiscalizaciones relacionadas a precios de transferencia**

Como se observa, respecto a las fiscalizaciones parciales en los que se aplique normas de precios de transferencia, a la problemática de no establecer explícitamente un plazo del procedimiento de fiscalización, debemos sumarle la excepcionalidad de no tener un límite de tiempo para que la Administración Tributaria requiera información y/o documentación adicional a la solicitada que fluye de su interpretación literal. A continuación, se tratará la resolución del tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N.º 3500-Q-2017, relacionada a este tema.

- **Posición sentada por el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 3500-Q-2017.**

En el contexto de un procedimiento de fiscalización en el que se desarrollaba una fiscalización parcial de precios de transferencia y una fiscalización definitiva por los

demás aspectos del mismo tributo y periodo, el Tribunal Fiscal emitió la siguiente RTF de observancia obligatoria N.º 3500-Q-2017 con el siguiente criterio:

Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62-A del Código Tributario solo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia (Tribunal Fiscal, RTF N.º 3500-Q-2017, p.9).

A continuación, se expone el contexto y el análisis del Tribunal fiscal respecto a la citada jurisprudencia de observancia obligatoria:

Que sobre el particular, conforme al criterio expuesto, la excepción regulada por el numeral 3) del artículo 62º-A del Código Tributario solo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas con precios de transferencia, y no aquella referida a aspectos que no involucren la aplicación de dichas normas; por consiguiente la Administración contaba con el plazo de un año para requerir a la quejosa información y/o documentación referida a aspectos distintos a la aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo que en este caso, la notificación del requerimiento N.º 012210000434 no se efectuó dentro del plazo establecido por ley (Tribunal Fiscal, RTF N.º 3500-Q-2017, p.9).

Que en consecuencia, considerando que la información y/o documentación solicitada por el requerimiento N.º 012210000434, no se encontraba relacionada con la aplicación de las normas de Precios de Transferencia, sino con otros aspectos del tributo y periodo fiscalizado, y que dicho requerimiento fue notificado a la quejosa cuando ya había transcurrido el plazo de una año establecido por el numeral 1 del artículo 62º-A del Código Tributario, corresponde declarar fundada la queja presentada (Tribunal Fiscal, RTF N.º 3500-Q-2017, p.9).

Cabe resaltar que lo positivo de este análisis que realiza el Tribunal Fiscal, es que todo lo que solicite la Administración Tributaria debe circunscribirse a estos casos concretos.

En otro aspecto relevante de acuerdo de acta de reunión de sala plena N.º 2017-18 de 27 de octubre de 2017 que sustenta la citada jurisprudencia de observancia obligatoria, se tiene lo siguiente:

Ahora bien, cuando en la fiscalización se revisa la aplicación de las normas de precios de transferencia, debe considerarse la complejidad que ello conlleva. Al respecto, se ha señalado lo siguiente: "...la fiscalización de los Precios de Transferencia merece un análisis especial pues, en palabras de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE), ella puede plantear dificultades frente a las prácticas normales de fiscalización, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, ya que se ponen en juego un gran número de elementos de hecho que requieren un análisis complejo, evaluándose información de naturaleza financiera, contable, de características de la industria, y de los mercados, entre otras materias de muy diversa índole (comentario 4.7 de las Guías de Precios de Transferencia OCDE 2010).

En similar sentido, se ha indicado que las fiscalizaciones sobre precios de transferencia, por lo general, demandan mucho tiempo y recursos, siendo que el duro trabajo que implican puede resultar en un significativo ajuste tributario que puede ser usado para el desarrollo del país. Sin embargo, dichos resultados no son obtenidos de forma rápida y fácil, requiriéndose resistencia debido a la complejidad e incertidumbre inherentes a las cuestiones referidas a precios de transferencia (Tribunal Fiscal, RTF N.º 3500-Q-2017, p.4).

Como se observa, el Tribunal Fiscal le asigna la calificación de complejidad a las fiscalizaciones de precios de transferencia partiendo de lo establecido por la OCDE. En ese sentido si estas fiscalizaciones son consideradas complejas, perfectamente pueden encajar en el supuesto establecido en el inciso a) del numeral 2) del artículo 62º-A, que regula la prórroga excepcional por la existencia de complejidad de la fiscalización o por último encajar en la premisa final "entre otras circunstancias" (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, inciso a) del numeral 3 del artículo 62º-A).

Otro aspecto a considerar que realiza el órgano colegiado en el citado acuerdo de sala plena, es el límite a la arbitrariedad por la abierta excepcionalidad del numeral 3), que podría presentarse al ejercer la discrecionalidad en virtud de una incorrecta interpretación literal, el cual se encuentra limitado por los principios del debido

procedimiento y los derechos de los administrados de acuerdo al acta de reunión de sala plena N.º 2017-18 de 27 de octubre de 2017 que sustenta esta jurisprudencia de observancia obligatoria y que estableció lo siguiente (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, inciso a) del numeral 3 del artículo 62º-A):

Dada la complejidad y especialidad de dichas fiscalizaciones tanto para la Administración como para el administrado, mediante numeral 3) del artículo 62º-A se prevé una excepción al plazo de fiscalización, no obstante, dicha norma debe ser interpretada de forma que ello no conlleve a resultados que podrían resultar arbitrarios o que vulneren derechos del administrado.

En efecto, si bien la facultad de fiscalización es discrecional, conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

Por su parte, según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla, entre otros, al principio de legalidad, las autoridades administrativas deben actuar con respecto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo a los fines que le fueron concedidas. Asimismo, conforme con el principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.

Por consiguiente, como se ha señalado en los fundamentos de la Resolución N.º 1682-Q-2015: "...las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados".

En tal sentido, la interpretación que se haga del citado numeral 3) del artículo 62°-A, debe considerar los mencionados principios. (Tribunal Fiscal, RTF N.° 3500-Q-2017, p.4, 5).

Hasta aquí es importante resaltar que el acuerdo de sala plana expone que toda interpretación deba realizarse considerando el respeto al principio del debido procedimiento, en ese sentido la garantía del plazo razonable debe estar presente en la ponderación que se realice al estar contenido en el referido principio.

### **2.2.2 El caso del plazo de las fiscalizaciones definitivas relacionadas a la cláusula antielusiva general.**

Las fiscalizaciones definitivas en las que se aplique del segundo al quinto párrafo de la norma XVI del título preliminar del CT denominada clausula anti elusiva General, al igual que las fiscalizaciones parciales en las que se apliquen normas de precios de transferencia, también están bajo los efectos al régimen de excepcionalidad en numeral 3 del artículo 62°-A del CT. En efecto, sumado al tema que el referido articulo no regula un plazo de procedimiento de fiscalización, y que solo se limita al plazo de un año para requerir información y/o documentación debemos agregar que este supuesto queda exceptuado de todo plazo en el procedimiento (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, numeral 3 del artículo 62°-A).

No es objetivo del presente trabajo cuestionar temas de fondo respecto a las fiscalizaciones definitivas en las que aplique del segundo al quinto párrafo de la Norma XVI del título preliminar del CT, toda vez que el análisis respecto a este tema se centra en que el mismo no tenga un plazo legal. Un aspecto importante para considerar es que estos casos son considerados como complejos por parte de legislador, tal como se puede apreciar en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1422, tal como se expone en uno de los fundamentos de la propuesta legislativa:

Se asume que es necesaria una especial supervisión y asesoramiento al agente fiscalizador respecto a los presupuestos para aplicar los parrados del segundo al quinta de la norma XVI en tanto estos requieren parta su aplicación de un análisis minucioso de lacto realizado por el contribuyente, de la norma utilizada com0o cobertura y de la norma tributaria eludida; lo cual reviste un alto grado de complejidad. (Presidencia de la Republica del Perú, 2018, p.32).



En ese sentido, al igual que en las fiscalizaciones en las que se aplique normas de precios de transferencia, estos casos deberían estar regulados en el inciso a) del numeral 2 del CT que contempla la complejidad de la fiscalización al ser consideradas por el legislador altamente complejas. Asimismo, este plazo de prórroga adicional es razonable, toda vez que los plazos de las actuaciones indicadas en el artículo 62°-C del CT están establecidos en días hábiles, lo cual no se justificaría su ilimitada duración (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, inciso a) del numeral 2 del artículo 62°-A).

Finalmente, el legislador en uno de los fundamentos de la propuesta la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1422 indica:

j) También se modifica el numeral 3 del artículo 62°-A del Código Tributario para establecer que el plazo señalado en dicho artículo no es aplicable en los procedimientos de fiscalización en los que corresponda remitir el informe a que se refiere el artículo 62-C al Comité Revisor. Ello no implica que no exista un plazo límite, dado que el código tributario regula los plazos de prescripción (Presidencia de la República del Perú, 2018, p.36).

El legislador afirma que existe el límite de la prescripción, sin embargo, este no sería un límite toda vez que todas las fiscalizaciones son constantemente interrumpidas en aplicación del inciso c) del numeral del artículo 45° del CT que regula las causales de interrupción de la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, se generan por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de su facultad de fiscalización para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, inciso c) del numeral 12 del artículo 45).

Si tomamos en cuenta la causal aludida, cualquier acto de la Administración en el ejercicio de la facultad fiscalizadora interrumpiría el término prescriptorio. De acuerdo al anteriormente citado artículo 2° del reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT, que detalla todos los documentos emitidos durante el mismo, por tanto el procedimiento es constantemente interrumpido por la notificación de requerimientos, cartas, actas, resultados de requerimiento, entre otros, emitidas en el desarrollo del mismo.

Así las cosas, podemos concluir que la institución de la prescripción no es un límite temporal a considerar, no solo en fiscalizaciones definitivas remitir el informe a que se refiere el artículo 62-C al Comité Revisor, también lo es para todas las fiscalizaciones definitivas en general, lo que vulnera frontalmente la garantía fundamental y convencional del plazo razonable y el principio de seguridad jurídica en la situación jurídica de los contribuyentes.

### **2.3 La prórroga adicional en el plazo del procedimiento**

El numeral 3 del artículo 62°-A del CT regula las causales de la prórroga adicional al plazo de la fiscalización definitiva por un año más cuando:

- a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
- b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, numeral 3 del artículo 62°-A).

Asimismo, en adición a la norma expuesta en el párrafo anterior, el RPFS establece un como límite de plazo para notificar la carta con las causales de ampliación un mes antes de cumplirse el año establecido en el numeral 1 del artículo 62°-A (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 15).

De la normativa expuesta se tiene que para que la Administración decida ampliar el año de fiscalización definitiva a otro año adicional debe emitir y notificar una carta comunicando los motivos que sustentan la referida ampliación, un mes antes del cumplimiento del año para requerir información. Hay que tomar en cuenta que el computo del año que establece El numeral 1 del artículo 62°-A, se inicia desde que el contribuyente presenta toda la información y/o documentación al vencimiento del primer requerimiento y que puede que no necesariamente este año coincida adicionándole trescientos sesenta y cinco (365) días cronológicamente a la fecha de termino, es decir, no necesariamente el computo que inicia un 2 de enero del año 1 se cumpla al 2 de enero del año 2, toda vez que en virtud de los siguientes requerimientos emitidos puede que el

contribuyente haya presentado solicitudes de prórroga a efectos de atender todos los requerimientos emitidos por la Administración Tributaria, lo cual está regulado en el artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, generándose suspensiones parciales reguladas en el inciso e) del numeral 6 del artículo 62°-A del CT.

El Tribunal Fiscal ha emitido reiteradas resoluciones como la RTF N.° 6766-3-2019 en el que establece como requisito indispensable la debida motivación de la carta de ampliación por estos supuestos, siendo que el plazo para la realización de la fiscalización, así como los supuestos para una prórroga establecidos en el artículo 62-A del CT, son exigibles a la Administración Tributaria quien debe acreditar que cumplió con el aludido plazo o que se le presentaban las causales que la habilitaban de manera excepcional a extender el plazo de la fiscalización, ninguno de los cuales ha sido acreditado en autos, no resultando procedente, en ese sentido, trasladar a la recurrente el acreditar descargo alguno. Que, por lo tanto, se concluye que la carta no estaba debidamente motivada, al no exponer las razones fácticas de dicha conclusión infringiendo los artículos 3° y 6° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 103° del Código Tributario, estableciéndose que la prórroga de la fiscalización dispuesta no se encontraba arreglada a ley (Tribunal Fiscal, RTF N.° 6766-3-2019, p.7).

Es así, que le corresponde al Administración sustentar y motivar debidamente, las causales que invoque para la ampliación de la prórrogas del año adicional. Esto se manifiesta debido a la amplia discrecionalidad del referido numeral 2 que tiene al final de la primera causal el supuesto “entre otras circunstancias”. Esta expresión puede abrir una serie de posibilidades que a juicio de la Administración resulten complejos. Sin embargo, de los criterios expuesto por el tribunal fiscal se puede advertir que se cualquiera fuese la razón estos no pueden ser vagos e imprecisos, a efectos de no vulnerar el principio del debido procedimiento.

#### **2.4 La Suspensión del plazo del procedimiento de fiscalización**

El CT establece que el plazo del artículo 62-A, se suspende por las siguientes causales:

- a) Durante la tramitación de las pericias.
- b) Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.

- c) Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f) Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g) Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, numeral 6 del artículo 62°-A).

Asimismo, respecto a la suspensión del plazo de las fiscalizaciones definitivas y parciales, el RPFIS especifica para cada causal del CT, desde cuando se inicia la referida suspensión (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 13).

En adición, la norma reglamentaria precisa que la oportunidad de la notificación de las causales debe ser un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años a que se refieren los artículos 61° y 62°- A del CT, respectivamente. Finalmente, indica que sin perjuicio de lo anteriormente dispuesto la SUNAT podrá comunicar la suspensión del plazo cuando otorgue, mediante Acta o Carta, la prórroga a que se refiere el artículo 7 o cuando proceda al cierre del Requerimiento de acuerdo a lo señalado en el último párrafo del inciso b) del artículo 8 o cuando el Sujeto Fiscalizado solicite conocer el estado del procedimiento, en ese sentido La SUNAT debe comunicar las causales, los períodos de suspensión y el saldo del plazo (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 14).

Una vez expuesto el marco normativo, se podría clasificar las causales de suspensión en aquellas causales que son generadas por incumplimiento o solicitud del sujeto fiscalizado y resto de causales como generados por factores exógenos al procedimiento de fiscalización perse.

En principio se tratará de definir lo que implica la suspensión del procedimiento. Ahora bien, el ordenamiento Jurídico Tributario y la LPAG no regula la definición de Suspensión, sin embargo, el Código Procesal Civil aprobado por Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS, señala que la suspensión es la inutilización de un periodo de tiempo del proceso o de una parte del plazo concedido para la realización de un acto procesal (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 1993, Artículo 318).

Al respecto, Marianella Ledesma (2008) comenta que la norma considera como efecto de la suspensión a la inutilización de un periodo de tiempo del proceso de una parte del plazo concedido para la realización de un acto procesal por tanto todos los actos procesales anteriores conservan íntegramente su validez, a pesar de la suspensión, pues, se consagra la idea de continuidad. (P.7)

Asimismo, el Diccionario Procesal Civil (2013), al definir el término “Suspensión del proceso” establece que el proceso está compuesto por un conjunto de actos procesales, los cuales se encuentran ordenados, concatenados y sistematizados y se desarrollan en un determinado plazo de tiempo. La suspensión del proceso, en cambio, se presenta cuando por un motivo fundado debe evitarse la continuación del proceso para poder cumplir con la finalidad del mismo. Entonces, mediante la suspensión del proceso se afecta el curso normal de sus actos procesales, vale decir, existe una inactividad, por parte del juez y las partes durante el periodo de suspensión, pero se tienen en cuenta, que, en este periodo de tiempo, no opera el plazo del abandono, ni de la caducidad. La suspensión puede producirse por razones de orden legal, convencional y judicial, generando un reposo del proceso. (Acosta et al., 2013, p. 347).

De la normativa y la doctrina expuestas, podemos afirmar que, durante la suspensión de un procedimiento, ambos actores del procedimiento esto es administración y administrado se encuentran impedidos de continuar con el mismo hasta que se supere la causal que genera la situación. Así tenemos el Informe N.º 038-2020-SUNAT/7T0000, emitido en el contexto de la Pandemia del COVID-19, en el que la administración en aplicación del inciso c) del numeral 6) del Artículo 62º-A, argumento que la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional y el aislamiento social obligatorio (cuarentena) dispuesto por el Gobierno Nacional a través del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM y normas ampliatorias y modificatorias, constituyen causal de suspensión del plazo de fiscalización definitiva a que se refiere el CT, durante el tiempo que impidan a la SUNAT

efectuar las actividades necesarias para la realización de dicho procedimiento (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020).

Como se observa, la misma Administración expone los efectos de la suspensión indicando que la suspensión le impidió efectuar sus actividades necesarias para la realización del procedimiento.

Es importante precisar que la causal referida a la suspensión durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización debe ser tal que lo imposibilite a continuar con el desarrollo del procedimiento. Es así que se arriba a la conclusión que durante la suspensión de un procedimiento el mismo queda estancado. Es así que la Administración no se puede continuar con el procedimiento, el hacerlo conllevaría a afirmar que el plazo nunca estuvo suspendido.

Si por el contrario este incumplimiento de entregar información que este directamente relacionada al marco probatorio de operaciones específicas que serán materia de reparo u observación en el procedimiento, no serían parte de esta causal, toda vez que no le imposibilitan a la Administración continuar con el mismo. En ese sentido, si la Administración Tributaria suspende el plazo por alguna de las causales establecidas en la regulación expuesta no debe emitir requerimientos, cartas, actas y resultados de requerimiento, mucho menos Resoluciones de determinación y multa. De hacerlo eso conllevaría a interpretar que el plazo del procedimiento nunca estuvo suspendido implícitamente.

Finalmente, un tema importante es el relacionado a la notificación de las causales de suspensión reguladas en el RPFS. Al respecto la norma indica que la comunicación de las causales se realizara mediante carta notificada un mes antes de cumplirse los seis meses, el año o los dos años en caso de la prórroga adicional. Sin embargo, el mismo artículo establece que sin perjuicio del límite temporal indicado esta se podrá comunicar en las cartas referentes a la solicitud de prórroga del contribuyente o al cierre de los requerimientos posteriores al primer requerimiento de información y/o documentación (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 14).

## **CAPITULO III: ALTERNATIVAS LEGISLATIVAS PARA LA REGULACIÓN DE UN PLAZO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

En el capítulo inicial se trató el tema de la garantía constitucional y convencional del plazo razonable y los principios del derecho que inciden en la necesidad de establecer un plazo en los procedimientos administrativos. En el segundo capítulo se realizó un análisis de la actual regulación del plazo del procedimiento de fiscalización, separando el mismo en cuatro ejes temáticos como son: los aspectos generales aplicables a todos los procedimientos de fiscalización, la prórroga del plazo adicional, las excepciones del plazo y finalmente las causales de suspensión de los procedimientos de fiscalización. En base a todo lo expuesto, procederemos a desarrollar las posibles alternativas legislativas que podrían plantearse frente a la actual problemática que genera la regulación tributaria actual respecto al plazo del procedimiento de fiscalización.

### **3.1 Aspectos generales de las alternativas legislativas**

Para comenzar, se evaluarán las siguientes alternativas frente a la vulneración de la garantía constitucional y convencional del plazo razonable como son, la caducidad del procedimiento de fiscalización; la suspensión de los intereses moratorios y la no interrupción del término prescriptivo (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2021, conclusión 18)

A continuación, analizaremos las tres opciones expuestas en el párrafo anterior tomando en cuenta su impacto e incidencia en la fiscalización y ante la Administración Tributaria y el contribuyente para finalmente elegir cuál de estas se ajusta más a nuestra realidad.

#### **3.1.1 La suspensión de los intereses moratorios**

El artículo 28° del CT indica que los intereses moratorios por el pago extemporáneo del tributo y el aplicable a las multas están comprendidas en el concepto interés que conforman la deuda tributaria. El CT establece que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29° devengará un interés equivalente

a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. Asimismo, establece que los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, primer y tercer párrafo del artículo 33).

La normativa tributaria citada no establece una definición de interés moratorio, lo que nos indica es que los intereses moratorios se generan por el pago extemporáneo del tributo no pagado oportunamente. Al respecto Carbajal, C (2019) señala que el artículo 33 del Código Tributario no define lo que se debe entender por interés moratorio, por lo que en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código, debemos recurrir al artículo 1242 del Código Civil que en su segundo párrafo establece que el interés es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. En ese sentido, el interés moratorio cumple una función económica que es la de reparar el retardo en la ejecución de una obligación, esto es, cumple un rol indemnizatorio por el perjuicio: financiero soportado por el fisco al no contar oportunamente con los recursos tributarios, lo que se descarta que el cobro de intereses cumpla una función sancionatoria (p. 604, 605)

En efecto, la finalidad de los intereses moratorios es indemnizar la falta de pago de un tributo que hace las veces de capital, en términos financieros. Ahora bien, como suele suceder en la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente en un primer momento, en el escenario se declare tributo y se pague en su totalidad, no existía interés moratorio.

Pero posteriormente la Administración puede realizar un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial en el marco de sus facultades de determinación de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 59° del CT antes de cumplir el término de la prescripción interrumpiendo el mismo. En ese escenario el resultado final de esta fiscalización constara en un acto administrativo final como son las Resoluciones de Determinación, que puede determinar un menor, igual o mayor tributo, en este último escenario estamos ante un tributo omitido. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 59).



El problema de acuerdo con el trabajo que nos avoca es que esta fiscalización no se desarrolle en un tiempo que sea necesario y suficiente para la emisión de la Resolución de determinación o multa. Entonces si la fiscalización se extiende más allá de un plazo razonable, estos intereses se podrían incrementar desmedidamente, todo ello dependiendo de la materialidad del monto del tributo omitido.

Respecto a los otros procedimientos tributarios el CT señala que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos, hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. Finalmente, se establece que las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 33).

Como se aprecia de la normativa expuesta, si las dilaciones son ocasionadas por el acreedor en los procedimientos contenciosos se tendrá por configurada la suspensión de intereses moratorios desde el plazo legal de vencimiento y hasta que la Administración de termino al procedimiento contencioso tributario. La suspensión de los intereses moratorios solo ha sido reservada a otros procedimientos en los que no está contemplada la fiscalización. El legislador debe incluir la fiscalización en el referido artículo, más aún teniendo en cuenta que el procedimiento de fiscalización al ser parte de los procedimientos tributarios, también puede ser materia de demora excesiva que podría estar atribuida al acreedor tributario.

Respecto a los procedimientos contenciosos tributarios los cuales, si tienen un plazo legal, el TC en su sentencia recaída en Exp. N.º 00225-2017-PA/TC en el que realiza un análisis respecto a dos escenarios del procedimiento administrativo para dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios aplicable a procedimientos contenciosos. Por un lado, el plazo legal otorgado a la autoridad tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por el contribuyente; y por otro lado, el tiempo que, más allá de este plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente

tales medios impugnatorios. En el primer escenario, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho. En el segundo escenario, es diferente, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. En ese sentido, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa que puede ser objeto de ciertas restricciones resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella. (Tribunal Constitucional, 2021).

Ahora bien, respecto a la suspensión de intereses moratorios en procedimientos de fiscalización realizadas en otros países con Códigos Tributarios similares, el inciso c) del numeral 6 del artículo 150 de La Ley General Tributaria de España, respecto a la suspensión de intereses moratorios y al plazo de las actuaciones inspectoras establece que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, como no exigir intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. (Boletín oficial de España - Ley General de España, 2003, artículo 150)

En esa misma línea, el numeral 6 del artículo 92° del Modelo del Código Tributario del Centro interamericano de Administraciones Tributaria - CIAT establece que la no conclusión de las actuaciones en el plazo, o de su suspensión por más del plazo indicado anterior, será el que la prescripción no se tenga por interrumpida con las actuaciones anteriores. Asimismo, durante el tiempo que exceda el plazo máximo de fiscalización indicado en el numeral 5, incluyendo sus prorrogas, o, la suspensión que

exceda el plazo indicado en el numeral 6, no correrán intereses respecto de la obligación tributaria adicional que eventualmente llegue a determinarse (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015, artículo 92).

Por consiguiente, se tiene que la legislación comparada contempla la suspensión de intereses moratorios al exceder el plazo del procedimiento de fiscalización. En ese sentido, como ya se indicó anteriormente, es importante establecer un plazo del procedimiento de fiscalización a efectos suspender el cálculo de interés moratorios cuando la causa de la demora no sea atribuible al contribuyente.

En ese sentido, resulta de vital importancia que el legislador establezca un plazo en el procedimiento de fiscalización que determine su finalización y no solo limite los efectos de este plazo a requerir información y/o documentación adicional a la solicitada para garantizar el cumplimiento de la garantía del plazo razonable y los principios del derecho indicados en el capítulo I.

Así las cosas, el establecimiento de un plazo legal por parte del legislador en el procedimiento de fiscalización que defina cuando se emitiría las Resoluciones de Determinación y multa en el artículo 62°-A, nos serviría como referencia para insertar en este procedimiento la suspensión de intereses moratorios y así incluir este artículo en el cuarto párrafo del artículo 33° del CT.

En este caso, si luego de verificar los criterios del plazo razonable, se llegara a concluir si la excesiva demora o dilación indebida se deba a causa de la “conducta de las autoridades administrativas” tal como se aplica en los otros procedimientos tributarios, se podría aplicar la suspensión de intereses moratorios durante el tiempo que se exceda el plazo hasta la emisión de las referidas resoluciones de determinación y multa que dan termino al procedimiento de fiscalización, en ese sentido considero que esta alternativa como la más viable ante la vulneración de la garantía del plazo razonable.

### **3.1.2 La no interrupción de la prescripción para determinar la obligación tributaria y la acción para aplicar sanciones.**

Debido a que el procedimiento de fiscalización tiene como objetivo determinar la obligación tributaria del contribuyente y aplicar sanciones, teniendo en cuenta que al término del procedimiento se emitirán las resoluciones de determinación y de multa, se hace importante mencionar a la prescripción considerando sus efectos en el transcurso

del tiempo y en la no interrupción de termino prescriptorio. Una definición de prescripción la encontramos en el artículo 1989° del Código Civil, que establece que la prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo (Presidencia de la República del Perú, 1984, artículo 1989).

Como se observa la prescripción viene a ser un límite temporal, que extingue la acción de determinación, pero no el derecho ante la tardía y lenta actuación de la Administración, en el caso que nos avoca al procedimiento de fiscalización.

Por otro lado, el CT nos señala, que a acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 33).

Al respecto, Muñoz, J. (2019) señala que la prescripción prevista en el Código Tributario debe entenderse como la prescripción extintiva regulada en el Derecho. De la misma manera, debe distinguirse de la caducidad. La prescripción constituye una institución jurídica vinculada a la relación jurídica obligatoria. Es propia del Derecho Civil, por ende, no es de exclusividad del Derecho Tributario, pero es regulado también por éste, dada la trascendencia de la relación jurídica tributaria. La prescripción constituye una institución jurídica. que implica la pérdida del ejercicio de acción de una de las partes de la relación jurídica por el transcurso del tiempo, impidiendo que la parte pueda exigir su derecho válidamente. Como solo extingue el ejercicio de acción, el derecho de la parte subsiste en la relación jurídica, por lo que, si la parte contraria cumple con su obligación pendiente, no obstante haber transcurrido el plazo prescriptorio, ésta es válida. (p. 625, 626).

Los numerales 1 y 3 del artículo 45° del CT nos establece todas las causales para la interrupción de la prescripción para determinar la obligación tributaria y la acción para aplicar sanciones, asimismo nos indica que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, numerales 1 y 3 del artículo 45).

En ese sentido, Juan, A. (2019) nos indica que los plazos de prescripción son susceptibles de interrupción, de tal modo que producida la causa interruptiva se genera un nuevo plazo, íntegro en su duración, hacia adelante. Es decir, el tiempo transcurrido

hasta que se produce la causa de interrupción de la prescripción no surte ningún efecto, y se revitaliza por completo su cómputo íntegro a partir del día siguiente a que surtan efectos las causas de interrupción. Dos consecuencias son evidentes: que con un sistema de causas de interrupción de la prescripción las relaciones jurídicas pueden pervivir durante mucho tiempo, y que con ello se protege en mayor medida el interés del acreedor. (p.665).

De la normativa y la doctrina expuesta se aprecia que este límite de la interrupción de la prescripción reinicia el transcurso de tiempo hasta que se de cualquiera de las causales de los incisos numerados en el artículo 45°, sin embargo, como ya se expuso en el capítulo 2, en el marco de un procedimiento de fiscalización, la carta de presentación y el requerimiento inicial se podría notificar días antes que se cumpla el termino prescriptorio, en virtud del inciso c) del numeral 1 del artículo 45° del CT. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 45).

Posteriormente iniciado el procedimiento y de acuerdo con lo establecido en el RPFS, se podrían emitir y notificar una serie de documentos que al fin y al cabo son actos que serían considerados como cualquier acto de la Administración Tributaria al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, lo cual reiniciaría constantemente la interrupción de la prescripción teniendo como último acto a notificar el dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria, estos son la Resolución de Determinación y de multa, con lo cual se volvería a reiniciar nuevamente por este último supuesto (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, Artículo 2).

Como se puede apreciar la no regulación por parte del legislador de la finalización del procedimiento de fiscalización definitiva y parcial y ante las fiscalizaciones por aplicación de normas de precios de transferencia y Clausula anti elusiva que es el extremo indefinido, expone a situaciones fácticas en los contribuyentes que no garantizan la seguridad jurídica y el derecho al plazo razonable de los contribuyentes. podríamos afirmar que la prescripción no es efectiva y que no constituye de ninguna forma un medio de extinción exponiendo al contribuyente a situaciones que perduran en el tiempo de forma indefinida, lo cual no es aceptable en un estado de derecho.

Es por ello que es necesario en principio establecer un plazo del procedimiento de fiscalización en el que se delimite claramente el plazo de tiempo y que respecto a la

interrupción de la prescripción se incluya una modificación legislativa que no permita otra interrupción de la prescripción luego de la notificación de la carta y del primer requerimiento. Para dar término a la prescripción es preciso indicar que esta institución jurídica también admite causales de suspensión del artículo 46° del CT. En ese sentido, considerando la suspensión no se puede afirmar en absoluto a que su no interrupción sea considerada una garantía favorable a los contribuyentes.

### **3.1.3 La caducidad**

Ante el limitado o casi nulo efecto garantista que otorga la prescripción, a continuación, trataremos a la Caducidad como una posibilidad que es mucho más amplia en cuanto a su aplicación en el ordenamiento jurídico. El diccionario Procesal Civil (2013), define el término Caducidad del derecho, como la extinción del derecho y la acción respectiva para ejercerlo, por la inactividad de su titular, en un lapso determinado por el legislador. Al igual que la prescripción, la caducidad se produce únicamente por el decurso del tiempo; sin embargo, se diferencia de aquella, por no admitir interrupción ni suspensión en el plazo y porque es posible su declaración de oficio. (Acosta et al., 2013, p. 49).

La institución jurídica de la caducidad ha sido recogida en el Código Civil que establece que la caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente. Como puede observarse, la caducidad produce efectos de extinción de relaciones y situaciones jurídicas más estrictas respecto a la prescripción, toda vez que esta última solo extingue la acción y no el derecho. Por otro lado, sus plazos son perentorios y fatales al no admitir interrupciones y ni suspensiones como en la prescripción (Presidencia de la República del Perú, 1984, artículos 2003, 2005).

La caducidad no se encuentra regulada en el CT sin embargo, ello no es óbice para tratar y evaluar su posibilidad de alternativa normativa ante la ausencia de plazo del procedimiento de fiscalización a efectos de salvaguardar los principios de seguridad jurídica y predictibilidad en el procedimiento, así como para evitar posibles vulneraciones a la garantía del plazo razonable, en perjuicio de los administrados. Al respecto es importante resaltar que mediante Decreto Legislativo 1272, se introdujo en la LPAG la caducidad administrativa al procedimiento administrativo sancionador como procedimiento de oficio y posteriormente este dispositivo fue modificado por el Decreto Legislativo 1452. En ese sentido, no sería tan descabellado, la propuesta normativa de

incluir el instituto jurídico de la caducidad en nuestro ordenamiento jurídico tributario (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, artículo 259).

Es importante resaltar que la caducidad regulada en el CC, guarda distancia de la caducidad administrativa regulada en la LPAG. Al respecto, Moron, J (2019) manifiesta que en esta rama del Derecho la caducidad opera estableciendo plazos para ejercer un derecho. En el Derecho Administrativo, en cambio, la caducidad se refiere a plazos establecidos por el ordenamiento que tienen la naturaleza de terminales, y de no ser cumplidos, conlleva a consecuencias extintivas. (p.535).

Ahora bien, en la línea de la misma doctrina Moron, J. (2019) determina la siguiente clasificación de caducidad en el Derecho Administrativo: (i) Caducidad de la acción: En este supuesto existe un plazo determinado para que la Administración inicie un procedimiento administrativo. Este tipo de caducidad no opera respecto al plazo de culminación de un procedimiento, sino que establece un plazo para su inicio. (ii) Caducidad – Carga: La doctrina ha señalado que este tipo de caducidad es el de la caducidad de derechos del administrado, el cual tiene una carga, traducida en un plazo, para poder alcanzar un beneficio determinado. (iii) Caducidad – sanción: Asociada a los supuestos de relaciones jurídicas de la Administración Pública con Privados. Cuando existan incumplimientos de las obligaciones por no haberse llevado a cabo en un plazo determinado, estamos ante este tipo de caducidad. (iv) Caducidad – perención: Este tipo de caducidad origina la terminación anormal y anticipada de un procedimiento. Debido a la inactividad prolongada en su trámite que ocasiona que el plazo establecido para su culminación se venza, adelantando el término del procedimiento por mandato de la ley. (p. 536, 537).

Por lo expuesto se entiende que, de llegarse a regular la caducidad del procedimiento de fiscalización en el CT, este sería el de Caducidad – perención al tratarse de un procedimiento administrativo. Sanchez, L. & Valverde, G. (2019), señalan los siguientes elementos de la caducidad – perención: i) Elemento subjetivo. La caducidad-perención es una categoría jurídica de carácter público que solo puede ser dictada de oficio. Es decir, únicamente la Administración Pública tiene la competencia para declarar la caducidad de una situación o relación administrativa y provocar su extinción. ii) Elemento objetivo. El tiempo es un elemento destacado en la configuración de la caducidad-perención. Al cumplirse el plazo máximo establecido en la legislación administrativa, operará la caducidad, convirtiendo una situación de hecho en una de

derecho ope legis. iii) Elemento Formal. Se propone que la caducidad debe encontrarse regulada en una ley. El régimen jurídico de la caducidad debe estar regulado por una norma con rango de ley a efectos de evitar cualquier distorsión por parte de la Administración Pública y asegurar, de ese modo, una real y eficaz garantía para los administrados. (p. 7, 8)

En ese sentido y respecto a este último elemento es entendible por qué la caducidad debe estar necesariamente insertada en el ordenamiento jurídico cumpliendo el principio de reserva de ley, tal como lo dispone la Norma IV del Título Preliminar del CT. En ese sentido guarda relación y concordancia con el artículo 2004 del CC que especifica que los plazos solamente pueden ser fijados por ley.

Al respecto, el numeral 86 de la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), establece el derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y a que los procedimientos se desarrollen en un plazo razonable. Todo procedimiento tributario debe tener fijado legalmente un plazo máximo de duración. En caso de incumplimiento debe preverse legalmente la caducidad del procedimiento (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018, numeral 86).

En esa misma línea otras legislaciones de la región como en el Código Tributario de Chile, asumen la caducidad en sus normas locales, tal es así que el establece que vencidos los plazos establecidos en este artículo sin que el Servicio haya notificado una citación en los términos del artículo 63, una liquidación o giro, según corresponda, el Servicio, a petición del contribuyente, certificará que el proceso de fiscalización ha finalizado (Servicio de Impuestos Interno, 2020, quinto párrafo del artículo 59)

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación Mexicana establece que cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión (Gobierno de México, 2021, artículo 49-A).

Como se puede observar de acuerdo a la legislación comparada, la caducidad puede ser aplicado al Derecho Tributario. En ese sentido, sería una limitante al ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la administración se instauraría como un



mecanismo de protección garantista al contribuyente frente a la inacción o dejadez de que quien debió actuar en un plazo de tiempo sin dar término al procedimiento de fiscalización.

Es importante tomar en cuenta que la prescripción extintiva y la caducidad en el Derecho Administrativo pueden ser aplicables a un mismo procedimiento administrativo tal como ocurre en el Procedimiento Sancionador de la LPAG, con sus marcadas diferencias. Sin embargo, la LPAG establece que si al caducar el procedimiento sancionador, este no hubiese prescrito, el órgano competente evaluará el inicio de un nuevo procedimiento sancionador, no interrumpiendo la prescripción. En ese sentido, abre la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento administrativo (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, numeral 4 del artículo 259)

De considerarse la incorporación de la caducidad en adición a la prescripción en el CT como medio de extinción de la obligación tributaria, conllevaría a la extinción de derecho subjetivo, en este caso de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y su acción para aplicar sanciones, en ese sentido se tendría que archivar el expediente y confirmar el acto de la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente de acuerdo a lo que establece en el CT. En ese sentido, el acto de determinación de la obligación tributaria presentada por el contribuyente quedaría firme (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, inciso a) del artículo 59).

Sin embargo, al margen que esta alternativa resulta la más radical en términos de garantías a los derechos de los contribuyentes, considerando que no admite suspensiones o interrupciones y que su configuración se daría solo con el paso del tiempo, de considerarse su inserción en el CT, debería especificarse un cómputo de plazos igual que la prescripción actual, considerando que por lo general los plazos de caducidad en materia civil o administrativa contemplan plazos más limitados o de corto alcance.

### **3.2 Hacia la aplicación de buenas prácticas procedimentales que incidan en garantizar un plazo razonable en el procedimiento de fiscalización**

La actual regulación tributaria, que desde ya es muy compleja para los contribuyentes y dada las amplias facultades que la ley le otorga a la administración tributaria hace de las relaciones con los contribuyentes se desarrolle en un ambiente tenso

en el ámbito de procedimiento de fiscalización se desarrolle en un ambiente tenso y de desconfianza lo que no contribuye al surgimiento de relaciones colaborativas.

Ante ello es necesario generar relaciones de confianza entre los actores del procedimiento que abonen en buena cuenta a dar seguridad jurídica a ambas partes y de establecer un clima de relaciones de cooperación

Luego de la pandemia del Covid – 19 que afecto al sector público y privado y con las herramientas informáticas que se desarrollaron y siguen en constante perfeccionamiento para continuar con los procedimientos tributarios a distancia sin mayores contratiempos. Desde el lado de la Administración tributaria deben fluir las buenas prácticas que incidirían en una optimización del tiempo en el procedimiento de fiscalización y que exponemos a continuación:

#### Antes del procedimiento

Hoy en día toda la contabilidad se lleva por libros y registros electrónicos, es así que esta información, la evaluación del sector económico y los antecedentes debe servir de insumo para iniciar el planeamiento de auditoría, estableciendo desde un inicio puntos críticos específicos sobre cada rubro de los estados financieros que serán materia de revisión.

Con esto se lograría que la administración tributaria establezca objetivos puntuales en un primer momento a efectos que el procedimiento de fiscalización se desarrolle con más celeridad, al establecer antes de su desarrollo objetivos puntuales y definidos que conlleven a establecer un plazo estimado de terminación de la fiscalización.

La notificar la carta de presentación y el requerimiento inicial, debe ir acompañada de una oportuna reunión sea esta presencial o virtual con los funcionarios asignados al procedimiento a fin de establecer una comunicación fluida a efectos de indicar en claridad lo que se está solicitando en el requerimiento y no dé lugar a dudas o cuestionamiento respecto a la información y/o documentación solicitada.

Hasta aquí considero oportuno tomar en cuenta una de las recomendaciones del Instituto Peruano de Derecho Tributario (2021), que indica que el contribuyente tiene el derecho a ser informado en el acto de inicio del procedimiento del alcance y objeto, plazo estimado (razonable) de duración y derechos dentro del procedimiento (Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2021, acápite II del numeral 10).

## Durante el Procedimiento

Al cerrar el resultado de requerimiento inicial y de presentar toda la información del requerimiento indicar expresamente en el mismo la fecha de inicio del plazo de fiscalización a efectos de darle al contribuyente la certeza de cuando se está iniciando el mismo.

La información y/o documentación adicional que presente el contribuyente durante los primeros requerimientos de información y/o documentación complementaran o ampliaran los puntos críticos establecidos en un inicio y reformular si se ampliaran los objetivos iniciales.

En ese sentido considero oportuno que de estar ante una fiscalización parcial y esta deba ampliarse a fiscalización definitiva en base a la información presentada, esta ampliación debería realizarse oportunamente durante los primeros meses y efectos de evitar su aplicación al límite del vencimiento de los seis meses.

Con puntos críticos y objetivos definidos los requerimientos que se emitan durante el procedimiento deben contener muestras de costos y gastos con ítems reducidos, salvo que de la revisión del funcionario amerite una extensión de muestra. Ante menor documentación le daría al contribuyente la facilidad de atenderlo en menos tiempo y de solicitar las prórrogas que correspondan en base a lo solicitado. Hay que tener en cuenta que las prórrogas solicitadas por los contribuyentes suspenden el procedimiento de fiscalización y extiende el plazo del mismo.

De acuerdo a lo indicado en el capítulo II, respecto a los tipos de requerimientos del artículo 4° del Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT en el que indicamos los tres tipos de requerimientos como son:

1. Requerimientos para solicitar la presentación y/o exhibición de información y/o documentación.
2. Requerimientos para solicitar sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas
3. Requerimiento para comunicar, de ser el caso, las conclusiones acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Se debe tener en cuenta que estos tres tipos de requerimiento se deben iniciar y cerrar antes de cumplir el año que establece el artículo 62-A, dado que, en todos estos

requerimientos, el contribuyente puede seguir presentado no solo argumentos, también documentación y/o información que en buena cuenta terminen por levantar alguno, todos los reparos o ninguno. En ese sentido como ya se indicó en el capítulo II, implícitamente en todos los requerimientos el contribuyente presenta y/o exhibe documentación y/o información.

Esto solo será posible si se tienen los objetivos definidos al inicio del procedimiento, a efectos de no solicitar documentación excesiva que conlleve a que el contribuyente solicite prórrogas extensas. Sumado a todo lo indicado es importante la eficacia del funcionario responsable del mismo a fin de dar trámite expeditivo al caso sin dejar de lado el análisis y la revisión exhaustiva con la debida diligencia.

Para un efectivo seguimiento y acompañamiento continuo durante el procedimiento de fiscalización se deben realizar reuniones en el transcurso de la fiscalización a efectos de informar al contribuyente cual es el grado de avance, tomando en cuenta que el auditor es un servidor público y es un servicio lo que al fin al cabo se está brindando a los contribuyentes. todo esto debe realizarse antes de cumplirse el año del procedimiento a fin de que el contribuyente tenga certeza y predictibilidad de la posible conclusión.

Fin del procedimiento.

De encontrarse observaciones materia de reparos estos deben ser comunicados oportunamente al contribuyente, explicándole los efectos del mismo. Luego de emitir las resoluciones de determinación y de multa indicar al contribuyente cuales son las opciones que tienen para continuar con el procedimiento contencioso tributario.

Considero que aplicando buenas prácticas en el procedimiento de fiscalización se cumplirían las garantías y principios que regulan los plazos razonables en el lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para su desarrollo, también se cumpliría una eficiente y eficaz asignación de tiempo y recursos.

## CONCLUSIONES

- 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.
- 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.
- 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 al procedimiento de fiscalización de un plazo legal por parte del legislador.
- La actual regulación tributaria no incluye en el plazo el término de la fiscalización, solo le 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.
- La alternativa legislativa que mejor se adapta a nuestra realidad es la suspensión de intereses moratorios, teniendo en cuenta las reiteradas sentencias del Tribunal Constitucional que abonan a su favor en procedimientos contenciosos. Esto sería factible siempre que se establezca un plazo que incluya el término del procedimiento de fiscalización y que la excesiva dilación que vulnere el plazo razonable luego de evaluar los criterios sea atribuida a la Administración

## RECOMENDACIONES

A continuación, detallaremos las recomendaciones:

- Recomendación 1: Corresponde al legislador cuando realice un juicio de ponderación a efecto de definir los plazos de los procedimientos, lo haga enmarcado en esta garantía del plazo razonable. Cuando el legislador establece un plazo legal, está indicando en su opinión que la administración tributaria debe tomar ese tiempo para definir la situación jurídica del contribuyente.
- Recomendación 2: Que se establezca un plazo de término del procedimiento de fiscalización en el artículo 62°-A del CT, así como su inclusión en el artículo 33° del CT a efectos de considerar la suspensión de intereses moratorios en caso la demora sea atribuible a la Administración Tributaria.
- Recomendación 3: Que las fiscalizaciones que forman parte de las excepciones al plazo del numeral 3 del artículo 62°-A del CT que no tienen plazo alguno, sean consideradas en el inciso a) del numeral 2 del artículo 62°-A del CT que regula de la prórroga adicional del año al ser consideradas por el legislador, el Tribunal Fiscal y la OCDE como complejas.
- Recomendación 4: Cuando la Administración Tributaria extienda la prórroga adicional del año, esta sea debidamente motivada.

## REFERENCIAS

- Acosta, C., Lopez, J., Melgar, K., Morales, S., & Torres, D (2013). *Diccionario procesal civil* (1.<sup>a</sup> ed.). Editorial Gaceta Jurídica.  
<https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/06/diccionario-procesal-civil.pdf>
- Ávila, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Ediciones jurídicas y sociales.
- Chaname, R (2015). *La Constitución comentada*. volumen 2 (9.<sup>a</sup> ed.). Ediciones Legales. <https://andrescuiarredondo.files.wordpress.com/2020/09/chaname-tomo-2.pdf>
- Congreso Constituyente Democrático (1993). Constitución Política del Perú de 1993. Diario Oficial el Peruano de 29 de diciembre de 1993.  
<https://www.congreso.gob.pe/Docs/files/documentos/constitucion1993-01.pdf>
- Corte Interamericana de Derechos Humanos (2014). Convención Americana sobre Derechos humanos comentada. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/30237.pdf>
- Guzman, C. (2013). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Editorial Pacifico. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/stein/wp-content/uploads/sites/734/2020/05/LPAG-comentada-2013-Guzm%C3%A1n-Per%C3%BA.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas (2007). Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo 085-2007-EF. <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/458-d-s-n-085-2007-ef/file>
- Ministerio de Economía y Finanzas (2013). Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2019). Ley del Procedimiento Administrativo General. <https://spijweb.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/10/TUOLeyN-27444.pdf>
- Morón Urbina, J (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Editorial Gaceta Jurídica.
- Presidencia de la República del Perú (2018). Proyecto del Decreto Legislativo 1422 de 2018. Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario.  
[https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016\\_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142220180917.PDF](https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142220180917.PDF)
- Sanchez Povis, L & Valverde Encarnación, G (2019). La Caducidad del Procedimiento Administrativo Sancionador en el TUO LPAG. Estudio introductorio para su caracterización en el ordenamiento peruano.  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/22166/21482/>

- Tribunal Constitucional (2012). Sentencia 01601-2012-PA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/01601-2012-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional (2016). Sentencia 04179-2014-PHC/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2017/04179-2014-HC.pdf>
- Tribunal Constitucional (2020). Sentencia 02051-2016-PA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional (2021). Sentencia 00225-2017-PA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/00225-2017-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional (2021). Sentencia 05986-2015-PA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/05986-2015-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal (2017). Resolución de observancia obligatoria 3500-Q-2017. Lima. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2017/resolucion/2017\\_Q\\_03500.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/resolucion/2017_Q_03500.pdf)
- Tribunal Fiscal (2018). Resolución de observancia obligatoria 2162-Q-2018. Lima. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2018/resolucion/2018\\_Q\\_02162.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2018/resolucion/2018_Q_02162.pdf)
- Tribunal Fiscal (2019). Resolución 6766-3-2019. Lima. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/3/2019\\_3\\_06766.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_06766.pdf)
- Tribunal Fiscal (2020). Resolución de observancia obligatoria 6741-4-2020. Lima. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2020/resolucion/2020\\_4\\_06741.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2020/resolucion/2020_4_06741.pdf)



## EL PLAZO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO TRIBUTARIO. PROBLEMÁTICA Y PROPUESTAS

### INFORME DE ORIGINALIDAD



### FUENTES PRIMARIAS

1	Submitted to Universidad San Ignacio de Loyola Trabajo del estudiante	1%
2	www.asesor.com.pe Fuente de Internet	1%
3	elblogdelcontador.com Fuente de Internet	1%
4	Submitted to Universidad Abierta para Adultos Trabajo del estudiante	<1%
5	www.eleutera.org Fuente de Internet	<1%
6	munisamegua.gob.pe Fuente de Internet	<1%
7	1library.co Fuente de Internet	<1%
8	constitucionalchile.blogspot.com	

	Fuente de Internet	<1 %
9	<a href="http://www.monografias.com">www.monografias.com</a> Fuente de Internet	<1 %
10	Angela Elizabeth Salguero Ventura. "La convención Belem do Pará como control de convencionalidad en materia de violencia de género", Revista Diversidad Científica, 2021 Publicación	<1 %
11	<a href="http://ccpayacucho.org.pe">ccpayacucho.org.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
12	<a href="http://repositorio.unprg.edu.pe">repositorio.unprg.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
13	<a href="http://www.cal.org.pe">www.cal.org.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
14	<a href="http://www.ipdt.org">www.ipdt.org</a> Fuente de Internet	<1 %
15	<a href="http://repositorio.unc.edu.pe">repositorio.unc.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
16	<a href="http://www.anaya-anaya.com">www.anaya-anaya.com</a> Fuente de Internet	<1 %
17	<a href="http://www.haciendachiapas.gob.mx">www.haciendachiapas.gob.mx</a> Fuente de Internet	<1 %
18	Submitted to Universidad de Lima Trabajo del estudiante	<1 %

19	<a href="http://scientiarvm.org">scientiarvm.org</a> Fuente de Internet	<1 %
20	<a href="http://www.latinoamericann.org">www.latinoamericann.org</a> Fuente de Internet	<1 %
21	Submitted to Universidad Cesar Vallejo Trabajo del estudiante	<1 %
22	<a href="http://www.aedaf.es">www.aedaf.es</a> Fuente de Internet	<1 %
23	<a href="http://actualidadlaboral.com">actualidadlaboral.com</a> Fuente de Internet	<1 %
24	Submitted to Universidad de Chile - CN-038051 Trabajo del estudiante	<1 %
25	<a href="http://www.diputadodelcomun.com">www.diputadodelcomun.com</a> Fuente de Internet	<1 %
26	Elena Alvites. "Protección constitucional de la educación en Perú", Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL], 2017 Publicación	<1 %
27	<a href="http://www.d1tribunaladministrativodelmagdalena.com">www.d1tribunaladministrativodelmagdalena.com</a> Fuente de Internet	<1 %
28	Submitted to uasb Trabajo del estudiante	<1 %
29	<a href="http://www.puntodeequilibrio.com.pe">www.puntodeequilibrio.com.pe</a> Fuente de Internet	<1 %



30	<a href="http://www.essudeh.com">www.essudeh.com</a> Fuente de Internet	<1 %
31	<a href="http://repositorio.pucp.edu.pe">repositorio.pucp.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
32	<a href="http://www.aempresarial.com">www.aempresarial.com</a> Fuente de Internet	<1 %
33	<a href="http://www.senado.es">www.senado.es</a> Fuente de Internet	<1 %
34	<a href="http://repositorio.upt.edu.pe">repositorio.upt.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
35	<a href="http://www.ccpl.org.pe">www.ccpl.org.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
36	<a href="http://legis.pe">legis.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
37	<a href="http://repositorio.ulasamericas.edu.pe">repositorio.ulasamericas.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
38	<a href="http://www.ana.gob.pe">www.ana.gob.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
39	<a href="http://tesis.ucsm.edu.pe">tesis.ucsm.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
40	<a href="http://aele.com">aele.com</a> Fuente de Internet	<1 %
41	<a href="http://ocf.uni.edu.pe">ocf.uni.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %

42	<a href="http://repositorio.uss.edu.pe">repositorio.uss.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
43	<a href="http://jdccpp.org.pe">jdccpp.org.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
44	<a href="http://rpp.pe">rpp.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
45	<a href="http://www.bdo.com.pe">www.bdo.com.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
46	<a href="http://issuu.com">issuu.com</a> Fuente de Internet	<1 %
47	Submitted to EP NBS S.A.C. Trabajo del estudiante	<1 %
48	Submitted to Universidad de San Martin de Porres Trabajo del estudiante	<1 %
49	<a href="http://www.bufetebuades.com">www.bufetebuades.com</a> Fuente de Internet	<1 %
50	<a href="http://www.sunat.gob.pe">www.sunat.gob.pe</a> Fuente de Internet	<1 %

Excluir citas Activo

Excluir coincidencias < 20 words

Excluir bibliografía Activo