

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



# **EL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

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

**LIZETH VANESSA USCCA ALARCON**  
**20152630**

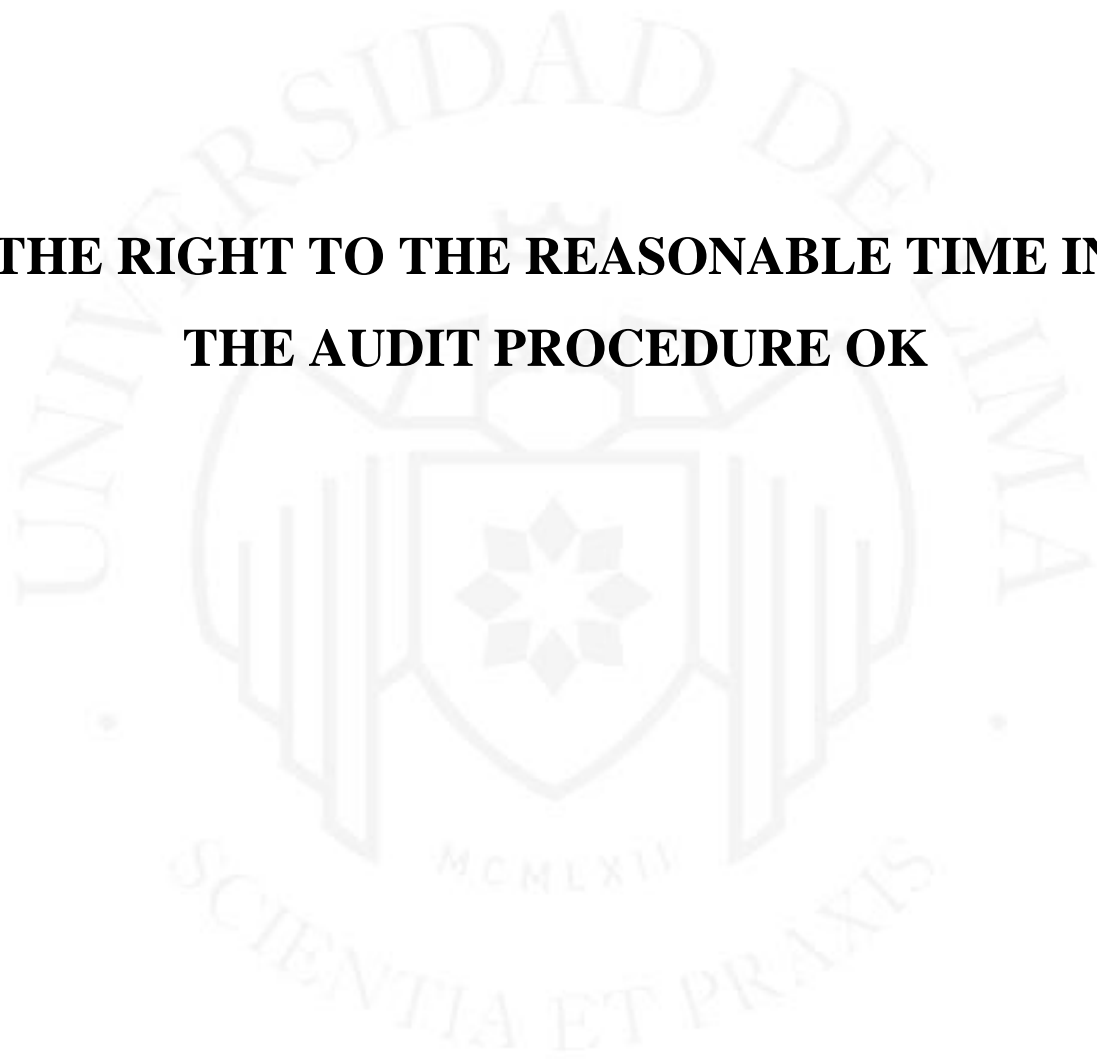
**Asesor**

César Gamba Valega

Lima – Perú  
Noviembre de 2021



**THE RIGHT TO THE REASONABLE TIME IN  
THE AUDIT PROCEDURE OK**



# TABLA DE CONTENIDO

<b>RESUMEN .....</b>	<b>vi</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>vii</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: ALCANCES GENERALES.....</b>	<b>2</b>
1.1 Aproximación histórica del derecho al plazo razonable .....	2
1.2 Naturaleza del derecho fundamental al plazo razonable.....	6
1.2.1 Concepto .....	6
1.2.2 El derecho al plazo razonable como derecho fundamental.....	7
1.3 Alcance.....	12
1.4 Contenido constitucionalmente protegido .....	13
1.5 Criterios para determinar el plazo razonable .....	15
1.6 Relación del derecho al plazo razonable con otros derechos.....	23
1.6.1 Relación con la tutela jurisdiccional efectiva y debido proceso .....	23
1.6.2 Recurso sencillo, efectivo y rápido .....	24
1.6.3 Derecho de petición .....	24
1.6.4 El derecho a la buena administración .....	24
1.7 Consecuencias jurídicas .....	25
1.8 Conclusiones .....	31
<b>CAPÍTULO II: EL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.....</b>	<b>32</b>
2.1 La actividad de fiscalización y su regulación en la LPAG .....	32
2.2 Principios vinculados con la actividad de fiscalización.....	35
2.3 Concepto de fiscalización .....	35
2.4 Finalidades .....	39
2.5 Diferencias con otras figuras administrativas .....	39
2.6 Inicio de oficio .....	40
2.7 El procedimiento de fiscalización en el Código Tributario .....	41
2.7.1 Naturaleza .....	41
2.7.2 Concepto .....	41
2.7.3 Facultades de la Administración .....	44
2.7.4 Modalidades .....	44

2.7.5	Del plazo del procedimiento de fiscalización .....	45
2.8	Conclusiones .....	48
<b>CAPÍTULO III: HACIA UNA REFORMA DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.....</b>		<b>50</b>
3.1	El plazo razonable en el procedimiento de fiscalización definitiva.....	50
3.1.1	Regulación Actual.....	50
3.1.2	Problemática.....	51
3.1.3	Consecuencias jurídicas .....	55
3.1.4	Conclusiones .....	56
3.2	El plazo razonable en el procedimiento de fiscalización definitiva – Prórrogas .....	56
3.2.1	Regulación Actual.....	56
3.2.2	Problemática.....	56
3.2.3	Propuesta.....	58
3.2.4	Conclusión .....	58
3.3	El plazo razonable en el procedimiento de fiscalización referido a la aplicación de normas de precios de transferencia .....	58
3.3.1	Regulación Actual.....	58
3.3.2	Problemática.....	59
3.3.3	Propuesta.....	61
3.3.4	Conclusión .....	61
<b>CONCLUSIONES .....</b>		<b>62</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>		<b>64</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>		<b>65</b>

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación se trata de un estudio realizado a partir de un análisis dogmático de la problemática del plazo razonable en el procedimiento de fiscalización. A ese efecto se ha realizado un análisis del derecho al plazo razonable considerando lo establecido en la Constitución Política del Perú, los tratados internacionales suscritos por nuestro país, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional del Perú así como las normas nacionales aplicables y a partir de ahí su aplicación al procedimiento de fiscalización, arribándose a la conclusión de que la interpretación actual de las normas referidas al plazo razonable en dicho procedimiento es contraria a la observancia del derecho al plazo razonable, por lo que se propone una interpretación que se considera más acorde con lo establecido en la Constitución Política del Perú y se realizan recomendaciones a fin de lograr una mejor protección del citado derecho.

**Palabras clave:** Derecho al Plazo razonable, Procedimiento de fiscalización, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Constitución Política, Convención Americana de Derechos Humanos

## ABSTRACT

This research work is a study carried out based on a dogmatic analysis of the problem of reasonable time in the audit procedure. To this end, an analysis of the right to a reasonable time was carried out considering the provisions of the Political Constitution of Peru, the international treaties signed by our country, the jurisprudence of the European Court of Human Rights, the Inter-American Court of Human Rights, the pronouncements of the Court Constitutional of Peru as well as the national rules and its application to the audit procedure, reaching the conclusion that the current interpretation of the actual rules referred to the reasonable time in that procedure is contrary to the observance of the right to a reasonable period of time, Therefore, an interpretation is proposed that is considered more in accordance with what is established in the Political Constitution of Peru and recommendations are made in order to a better protection of the aforementioned right.

**Keywords:** Right to a reasonable time, Audit procedure, European Court of Human Rights, Political Constitution, American Convention on Human Rights

# INTRODUCCIÓN

El derecho al plazo razonable puede ser entendido como el derecho que asiste a las personas para evitar que sean juzgadas por tiempo indefinido o permanecer bajo un estado de incertidumbre jurídica de manera indefinida.

El citado derecho ha sido recogido en diversos instrumentos internacionales tales como el Pacto de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana de los Derechos Humanos, los cuales han sido ratificados por nuestro país, así como por la Constitución Política de nuestro país como contenido implícito del derecho al debido proceso reconocido por el Tribunal Constitucional, dicho derecho tiene efectos en el ámbito administrativo.

Sin embargo, del análisis de la regulación establecida en el Código Tributario respecto al plazo de fiscalización se aprecia la problemática originada por dicha regulación en cuanto al respeto el derecho al plazo razonable, lo cual se torna aún más complicado en los casos de fiscalización de precios de transferencia.

Es así que, en el presente trabajo de investigación, desde un punto de vista dogmático y analizando su aplicación como derecho fundamental, se ha realizado una evaluación de la citada problemática considerando lo señalado en los instrumentos normativos y el desarrollo jurisprudencial del mismo se propondrá una hipótesis de solución a la luz del respecto al derecho del plazo razonable.



# CAPÍTULO I: ALCANCES GENERALES

El derecho al plazo razonable ha tenido un desarrollo a través de normas legales y desarrollo jurisprudencial, debiendo anotarse que si bien la referida denominación ha sido la de uso más extendido y ha sido consagrado en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante, CEDH) y la Convención Americana de los Derechos Humanos (en adelante, CADH), a lo largo de su desarrollo ha tenido distintas denominaciones, tales como: el derecho a un juicio rápido “the right to Speedy trial” contenido en la Sexta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos y el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas recogido en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos así como en la Constitución española de 1978.

Al respecto, se realizará en principio una aproximación histórica del derecho objeto de estudio mencionando las distintas denominaciones antes señaladas a efectos de lograr un mejor entendimiento de su desarrollo y alcances.

## 1.1 Aproximación histórica del derecho al plazo razonable

En principio, corresponde señalar que, si bien el presente estudio tiene como objeto el derecho al plazo razonable en el procedimiento de fiscalización, el desarrollo histórico del citado derecho tiene como origen el proceso judicial, en especial el penal destacándose su evaluación en casos en los que se encontraba vigente una medida de prisión preventiva.

Las constantes quejas referidas a la lentitud de los procesos judiciales no son recientes, sino que ha sido un requerimiento constante a lo largo del desarrollo del sistema jurídico de la sociedad, es así como lo ha reseñado Pastor (2002), se ha señalado que “la excesiva duración de los litigios constituye uno de los mayores y más viejos males de la administración de justicia”, el tema también fue considerado en la recopilación de Justiniano<sup>1</sup> mientras que en el ámbito del derecho anglosajón en la Carta Magna

---

<sup>1</sup> En cuya recopilación se recoge una constitución en la que se toman medidas “a fin de que los litigios no se hagan casi interminables y excedan de la duración de la vida de los hombres”. PASTOR

Libertatum de 12152. Asimismo, también hubo mención al tema en las Siete Partidas de Alfonso X, El Sabio (p. 49).

Posteriormente, el tema de la preocupación por la demora en la resolución de los litigios fue mencionado por Beccaria en el capítulo dedicado a la “Prontitud de la pena” en la que señaló:

Tanto más justa y útil será la pena, cuanto más pronta fuere y más vecina al delito cometido. Digo más justa, porque evita en el reo los inútiles y fieros tormentos de la incertidumbre, que crecen con el vigor de la imaginación y con el principio de la propia flaqueza; más justa, porque siendo una especie de pena la privación de la libertad no puede preceder a la sentencia sino en cuanto la necesidad obliga. (Beccaria, 2015, p. 46)

En relación al reconocimiento normativo del derecho, corresponde mencionar a la Sexta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de 1791 que proclamó que

En toda causa criminal el acusado gozará del derecho a ser juzgado rápidamente y en público por un jurado imparcial”<sup>3</sup>, reconocimiento que tuvo su antecedente en la Declaración de Derechos de Buen Pueblo de Virginia del 12 de junio de 1776 que señaló que “en todo proceso criminal, inclusive aquellos en que se pide la pena capital, el acusado tiene derecho a saber la causa y naturaleza de la acusación, a ser careado con sus acusadores y testigos, a pedir pruebas a su favor, y a ser juzgado rápidamente por un jurado imparcial.

Posteriormente, como instrumento de alcance internacional, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, fue la primera en contemplar explícitamente este derecho en el ámbito penal al señalar en su artículo XXV que “Todo individuo que haya sido privado de su libertad tiene derecho a que el juez verifique sin demora la legalidad de la medida y a ser juzgado sin dilación injustificada, o, de lo contrario, a ser puesto en libertad. Tiene derecho también a un tratamiento humano durante la privación de su libertad”.

En 1950, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales contempló este derecho, refiriéndose el “plazo razonable” del juzgamiento tanto en los casos que están vinculados a la privación de la libertad en su artículo 5º (referido al derecho a la libertad y seguridad personal) como a la duración

---

<sup>2</sup> El rey inglés se comprometió a no denegar ni retardar derecho y justicia.

<sup>3</sup> "in all criminal prosecutions the accused shall enjoy the right to a speedy...trial".

del proceso en el que incluye a los referidos a derechos y obligaciones de carácter civil en su artículo 6° (Referido al derecho a un proceso equitativo), bajo los siguientes términos:

### **Artículo 5. Derecho a la libertad y a la seguridad**

3.Toda persona detenida o privada de libertad en las condiciones previstas en el párrafo 1 c), del presente artículo deberá ser conducida sin dilación ante un juez u otra autoridad habilitada por la ley para ejercer poderes judiciales y tendrá derecho a ser juzgada en un plazo razonable o a ser puesta en libertad durante el procedimiento. La puesta en libertad puede ser condicionada a una garantía que asegure la comparecencia del interesado a juicio”.

### **Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo**

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, y, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”.

Posteriormente, en 1966, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, contempló el respeto al derecho al plazo razonable en casos referidos a la privación de la libertad (artículo 9°) y a ser juzgado sin dilaciones indebidas en el marco del proceso penal (artículo 14°), en los siguientes términos:

### **Artículo 9**

Toda persona detenida o presa a causa de una infracción penal será 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”.

### **Artículo 14**

Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

A ser juzgado sin dilaciones indebidas.

---

<sup>4</sup> Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General el 16 de diciembre de 1966. Entrada en vigor: 23 de marzo de 1976. Ratificado por nuestro país el 28 de marzo de 1966.

Luego, la Convención Americana de los Derechos Humanos de 1968 (Pacto de San José)<sup>5</sup>, a semejanza de lo señalado en el CEDH, consideró en su contenido su protección tanto en casos vinculados a la privación de la libertad (Artículo 7° referido al derecho a la libertad personal) como en la duración del proceso, extendiendo su aplicación a ámbitos distintos al penal, incluyendo a aquellos procesos tramitados para “la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” (artículo 8° referido a las Garantías judiciales”), bajo los siguientes términos:

#### **Artículo 7. Derecho a la libertad personal**

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

#### **Artículo 8. Garantías judiciales**

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, labora, fiscal o de cualquier otro carácter”.

En tiempos recientes, el derecho al plazo razonable ha sido recogido en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea del año 2000 (Carta de Niza) es así que el artículo 41° de citado instrumento señala que el derecho al plazp razonable forma parte del derecho a una buena administración indicando que “1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable”, extendiendo expresamente su aplicación a todo ámbito a nivel comunitario.

De la reseña histórica expuesta, se aprecia que el desarrollo del derecho al plazo razonable bajo distintas denominaciones tuvo un énfasis notable en el área de los procesos penales en especial de aquellos que involucraban una prisión preventiva, lo cual luego se

---

<sup>5</sup> De fecha 22 de noviembre de 1969, ratificada por nuestro país el 11 de julio de 1978.

fue extendiendo a través de instrumentos internacionales a otros ámbitos, incluyendo a los procedimientos administrativos. Al respecto cabe indicar que lo señalado ha ido acompañado de un desarrollo jurisprudencial tanto de la Corte Suprema de los Estados Unidos, del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (en adelante, TEDH) y de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos (en adelante, CIDH), los cuales han tenido influencia en la delimitación realizada por el Tribunal Constitucional peruano (en adelante, TC) en relación con este derecho.

## **1.2 Naturaleza del derecho fundamental al plazo razonable**

### **1.2.1 Concepto**

Tal como se ha expuesto, los instrumentos internacionales que consagran el derecho al plazo razonable no indican una definición o concepto del citado derecho, siendo que al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado en el caso *Genie Lacayo vs Nicaragua*, ha señalado que “Este no es un concepto de sencilla definición”.

Sin embargo, doctrinariamente Gimeno Sendra lo ha definido como

Un derecho subjetivo constitucional de carácter autónomo aunque instrumental del derecho a la tutela que asiste a todos los sujetos de Derecho privado que hayan sido parte en un procedimiento judicial y que se dirige frente a los órganos del Poder Judicial, aun cuando en su ejercicio han de estar comprometidos todos los demás poderes del Estado, creando en él la obligación de satisfacer dentro de un plazo razonable las pretensiones y resistencias de las partes o de realizar sin demora la ejecución de las sentencias. (Como se cita en Espín López. 2017, p. 3)

Asimismo, Rodas Mateu definiendo con mayor precisión los alcances del derecho señala que un proceso sin dilaciones indebidas es

Un derecho fundamental autónomo y, al mismo tiempo, una garantía procesal dirigida a sus titulares, que son todas las personas, tanto físicas (ciudadanos españoles y extranjeros) como jurídicas (privadas y públicas), que pretende tutelar la eficacia adecuada y observación instaurando mecanismos efectivos de tutela del derecho al justiciable) y la reparación del que requiere, en general, acudir a la vía indemnizatoria”. (Como se cita en Espín López, 2017, p. 3)

Mientras que como señala Espín López (2017), el Tribunal Constitucional español, resaltando su carácter de concepto jurídico indeterminado así como los criterios

que considera para su determinación ha definido el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ha considerado que se trata de:

Un concepto jurídico indeterminado cuyo contenido concreto debe ser obtenido mediante la aplicación, a las circunstancias específicas de cada caso, de los criterios objetivos que sean congruentes con su enunciado genérico e identificar como tales, la complejidad del litigio, los márgenes ordinarios de duración de los litigios del mismo tipo, el interés que en aquél arriesga el demandante de amparo, su conducta procesal y la conducta de las autoridades” (pp. 5-6).

Cabe indicar que criterio similar se observa en diversos pronunciamientos como la STC 38/2008 (FJ 2) y STC 178/2007 (FJ 2)

Mientras que el TC peruano ha señalado que

En cuanto a la alegada violación del derecho al plazo razonable en la investigación preliminar, cabe señalar que este derecho constituye una manifestación del derecho al debido proceso y alude a un lapso de tiempo suficiente para el esclarecimiento de los hechos objeto de investigación y la emisión de la decisión respectiva. Si bien es cierto que toda persona es susceptible de ser investigada, no lo es menos que para que ello ocurra debe existir una causa probable y la búsqueda de la comisión de un ilícito penal en un plazo que sea razonable. (STC 03987-2010-HC/TC)

Al respecto, consideramos que el derecho al plazo razonable puede ser definido como un derecho fundamental, así como una garantía que asiste tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas cuyo objeto es que el Estado resuelva dentro de un plazo razonable los procesos de los que son parte, tanto los que se originan a instancia de parte como los que se originan de oficio. Debiendo destacarse su carácter de concepto jurídico indeterminado, por lo que a fin de verificar si ha sido vulnerada, es necesario revisar su observancia por cada caso.

### **1.2.2 El derecho al plazo razonable como derecho fundamental**

Respecto a los derechos fundamentales se ha dicho que su concepto

Comprende tanto los presupuestos éticos como los componentes jurídicos, significando la relevancia moral de una idea que compromete la dignidad humana

y sus objetivos de autonomía moral, y también la relevancia jurídica que convierte a los derechos en norma básica material del ordenamiento, y es instrumento necesario para que el individuo desarrolle en la sociedad todas sus potencialidades. Los derechos fundamentales expresan tanto una moralidad básica como una juridicidad básica. (Salinas Mendoza, 2012, p. 1717)

Asimismo, de acuerdo a la concepción teórica de Ferrajoli (2009)

Son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por “derecho subjetivo” cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por status la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas. (p. 37)

En ese sentido, consideramos que los derechos fundamentales tienen una connotación no solo jurídica sino axiológica y moral, la cual trasciende y es anterior al Estado.

Dicha connotación la hallamos reflejada en la estructura de la Constitución Política, cuyo Capítulo I se denomina “De los Derechos Fundamentales de la Persona”, señalándose en su artículo 1 que “la defensa de los derechos de las personas y el respeto de su dignidad constituyen el fin supremo de la sociedad y el Estado”.

Al respecto, como lo indica Landa Arroyo (2019)

Es propio de la fórmula del Estado democrático y social de Derecho que la dignidad humana constituya el fundamento y límite del goce y ejercicio de los derechos fundamentales, en tanto manifestaciones concretas de los derechos y libertades previstas o no expresamente en la Constitución. Pero, también, la dignidad les otorga a los derechos fundamentales la fuerza vinculante y la máxima protección jurídica frente al Estado y a los particulares. (p. 140)

Asimismo, en esa línea, y realzando que la función de los poderes públicos, incluyendo a la administración pública, debe realizarse para su protección, el TC ha señalado que

Los poderes públicos, en general, tienen un deber especial de protección de los derechos fundamentales de la persona. Tal deber de protección exige la actuación positiva de aquéllos. Tratándose de órganos administrativos, tal función comprende todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución o las leyes le atribuyen para tal protección de los derechos fundamentales, tanto frente a actos del propio Estado como respecto a los provenientes de particulares. En consecuencia, si un órgano administrativo omite el cumplimiento de la actuación positiva destinada a la protección de derechos fundamentales de la persona frente a actos del propio Estado o de particulares, habrá incurrido en la omisión de su deber de protección de derechos fundamentales y, en consecuencia, los habrá afectado. Como se aprecia, la lesión de derechos fundamentales del órgano administrativo tiene lugar aquí no como consecuencia de una acción, sino por la ‘omisión’ de una actuación positiva. (STC 0537-2006-AA.FJ 11)

Es preciso señalar que, si bien nuestra Constitución contiene un catálogo de derechos en el citado Capítulo I, ello no implica que aquellos que no se encuentran expresamente en dicha relación tengan una eficacia menor, puesto que todos ellos son derechos fundamentales, y la clasificación realizada solo puede ser entendida para fines pedagógicos.

Es así que, el artículo 3° de la Constitución señala que “La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”.

Asimismo, corresponde mencionar lo establecido en la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución Política que señala que “Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú”, disposición que guarda concordancia con lo antes señalado, es decir, que los derechos fundamentales son preexistentes al Estado por lo que su interpretación debe ser realizada no solo de conformidad a la citada DUDH sino también a lo señalado en la CADH a la que nuestro país se encuentra adscrito.



Pues bien, dado que la CADH ha contemplado expresamente el derecho a un plazo razonable tanto en lo que respecta a procesos penales (numeral 5 del artículo 7) como a una garantía en otros tipos de procesos (numeral 1 del artículo 8), el citado derecho tiene plena vigencia en nuestro ordenamiento jurídico nacional. En relación a su reconocimiento expreso en la CADH, cabe anotar lo señalado por borowski respecto a lo que considera los derechos fundamentales internacionales o supranacionales, que “son derechos que han sido consagrados en los pactos y convenciones internacionales para la protección de los derechos humanos. Estos derechos constituyen el intento de transformar los derechos humanos en derecho positivo. Desde la perspectiva de su fuerza vinculante, regularmente se distingue entre varios niveles. (p. 31).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha reconocido la vigencia del derecho al plazo razonable como manifestación implícita del derecho al debido proceso, lo cual podemos apreciar de lo señalado en el Exp. 00295-2012-PHC/TC, en el que señaló que “el derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución. El plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes”.

Asimismo, para fines ilustrativos y para reforzar lo antes señalado, corresponde anotar que si bien la Constitución Política no ha hecho referencia de manera expresa al derecho al plazo razonable, el Código Procesal Penal de 2004 (Decreto Legislativo 957) señala en el artículo I del Título Preliminar que “La justicia penal (...) se imparte con imparcialidad por los órganos jurisdiccionales competentes y en un plazo razonable”. En la misma línea el Código Procesal Constitucional menciona en su artículo 4° que, “se entiende por tutela procesal efectiva aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional ... a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”.

De acuerdo a lo expuesto, se concluye que el derecho al plazo razonable tiene el carácter de derecho fundamental de plena vigencia en nuestro ordenamiento jurídico.

Ahora bien, en cuanto a sus características, podemos señalar que se trata de un derecho de prestación en tanto implica un deber estatal de acción. En efecto, como se desarrollará con mayor detenimiento más adelante, el derecho al plazo razonable requiere que el Estado disponga de las acciones que se requieran para resolver las controversias en cuanto a la situación jurídica del ciudadano no siendo su omisión imputable a este último, por lo que “el plazo razonable se constituye como un derecho subjetivo de naturaleza prestacional” (Salinas Mendoza, 2012, p. 67).

Asimismo, al tratarse de un derecho, reviste una doble naturaleza: objetiva, como parte del sistema jurídico, y subjetiva, como titularidad que puede ser reclamada a manera de un ámbito de protección o disfrute oponibles al Estado y terceros. Al respecto Landa Arroyo (2019) ha señalado que los derechos fundamentales contienen un haz subjetivo y un haz objetivo, indicando que por el primero

Se reconoce a la persona una esfera de pretensiones y satisfacción de necesidades legítimas jurídicamente reconocibles”; y por el segundo “el Estado asume la obligación de brindar protección legal, judicial y administrativa de los mismos y coloca a los particulares también en una posición de ventaja como deber de coadyuvar a su protección o satisfacción. (p. 140)

Es así que, por su carácter subjetivo el derecho al plazo razonable reconoce a la persona la facultad de exigir al Estado que su proceso se realice dentro de un lapso de tiempo que pueda considerarse razonable, mientras que, por el carácter objetivo del derecho, el Estado tiene la obligación de brindar a los ciudadanos la protección legal necesaria ante procesos que vulneren dicho derecho.

El derecho al plazo razonable también constituye una garantía pues evita la afectación ilegítima de bienes constitucionalmente tutelados, así el Tribunal Constitucional ha señalado que “el atributo en mención tiene como finalidad impedir que los acusados permanezcan durante largo tiempo bajo acusación y asegurar que su tramitación se realice prontamente” (Exp. 00465-2009-HC), por lo que dicha garantía impide que los ciudadanos “permanezcan durante largo tiempo en una situación de indeterminación acerca de su situación jurídica” (García Toma, 2015, p. 330)

Asimismo, corresponde indicar que al haber establecido que el derecho al plazo razonable es un derecho fundamental, este puede ser objeto de los mecanismos de tutela y garantías que le asisten como tal.

### 1.3 Alcance

El derecho al plazo razonable tiene un alcance amplio, pues al tratarse de un derecho fundamental abarca no solo los procesos judiciales sino también alcanza al ámbito administrativo e inclusive a los procedimientos que se llevan a cabo en el Congreso de la República. Asimismo, resulta aplicable tanto a las personas naturales como a las jurídicas.

En dicho sentido, un proceso judicial (independientemente de su materia) no resulta ajustado al citado derecho si no se realiza dentro de un plazo razonable. Al respecto, hallamos numerosos ejemplos en la jurisprudencia internacional, así como en la producida por el Tribunal Constitucional como en el Exp. 156-2012-PHC/TC que “este derecho tiene como finalidad impedir que los investigados o procesados permanezcan largo tiempo bajo investigación o proceso y asegurar que ésta o éste se decida dentro de un plazo razonable, ya que una demora prolongada e injustificada puede llegar a constituir, por sí misma, una violación de las garantías judiciales que consagra el debido proceso. Por dicha razón, en la RTC 3509-2009-PHC/TC el Tribunal enfatizó que no sólo ‘no pueden existir zonas exentas de control constitucional’, sino que “tampoco pueden haber plazos ni tiempos exentos de control”.

En relación a su aplicación en procesos judiciales distintos al penal, el TC ha señalado en el Exp. 03778-2004-PA/TC que el derecho constitucional al debido proceso tipificado en la Constitución Política de 1993 establece, en el inciso 3) del artículo 139° que: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 3) La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.”, señalando que “dicha disposición constitucional es aplicable a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho del proceso administrativo disciplinario, tal como lo ratifica el Código Procesal Civil. El derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas forma parte del derecho al debido proceso, reconocido por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (inciso 3, literal c del artículo 14°) y por la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual prescribe en el inciso 1) del artículo 8° que: ‘Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable (...)’”.

Asimismo, ha señalado que en el Exp. 02051-2016-PA/TC que el derecho al plazo razonable del proceso “constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo,

corporativo, etc. [cfr. Sentencias 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9;00295-2012-PHC/TC, fundamento 2]. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo con sus intereses, a fin de obtener una”.

En ese sentido, se aprecia que el derecho al plazo razonable alcanza no solo a los procesos judiciales, sino que alcanza inclusive a los procedimientos administrativos.

Otro aspecto a considerar es que el derecho al plazo razonable también es aplicable a las personas jurídicas. En efecto, tal como lo señala el TC en el Exp. 4532-2013-AA/TC, “Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso [fundamento 9], cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos [entre otros, los Expediente 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PAJTC, fundamento 18]”.

#### **1.4 Contenido constitucionalmente protegido**

El derecho al plazo razonable tiene un contenido procesal, pues su protección se despliega durante el proceso judicial o procedimiento administrativo en el que se encuentra inmerso el ciudadano, dentro del cual puede acceder a la protección constitucional correspondiente para evitar que el derecho pueda ser vulnerado o realizar acciones para que cese dicha afectación.

La afectación puede evidenciarse en una demora de las autoridades estatales en la resolución de la situación jurídica de los justiciables, dicha demora no puede ser injustificada más aún si se trata de casos en los que la norma prevé un plazo determinado para su trámite o la demora implica afectaciones de otros derechos de los justiciables.

Al respecto, corresponde realizar una primera aproximación a su contenido definiendo el significado de “plazo”, el cual por lo general es concebido normalmente como “espacios de tiempo encerrados entre puntos fijos determinados o determinables de acuerdo con algún mecanismo normativo relativamente sencillo y preciso” (Pastor, 2002, p. 108). Así también, la Real Academia Española define como plazo el “término o tiempo señalado para algo”. Es así que, el término plazo, nos da la idea de un espacio de tiempo determinado, lo cual nos lleva a una primera aproximación del contenido protegido del derecho, la existencia de un término definido o definible dentro del cual puede realizarse el proceso seguido respecto del justiciable.

En ese sentido, la determinación del plazo constituye parte del contenido constitucionalmente del derecho, debiendo por tanto ser necesario que los plazos sean definidos o definibles con la mayor certeza posible, asimismo, dicho plazo debe tener una fecha de finalización pues de lo contrario estaríamos ante plazos sin fin, lo cual claramente constituiría una vulneración al derecho al plazo razonable, dicho plazo consideramos que correspondería ser limitado legislativamente; sin embargo, en determinados casos puede ser delimitado jurisprudencialmente considerando criterios lo más objetivo posibles sin perder de vista la razonabilidad de los mismos.

Al respecto, se ha dicho que:

un plazo que ya presenta complicaciones para permitir conocer su punto de partida, es decir, su momento inicial (dies a quo), pero que especialmente no deja que se conozca con precisión cuándo concluye (dies ad quem), casi no merece, científicamente, ser llamado plazo. (Pastor, 2002, p. 108)

Asimismo, el TC ha señalado en el Exp. 0618-2005-HC que:

El derecho a un plazo razonable tiene como finalidad impedir que los acusados permanezcan durante largo tiempo bajo acusación y asegurar que su tramitación se realice prontamente. En consecuencia, el derecho a que el proceso tenga un límite temporal entre su inicio y fin forma parte del núcleo mínimo de derechos reconocido por el sistema internacional de protección de los derechos humanos, y, por tanto, no puede ser Desconocido.

En lo que respecta a lo razonable, consideramos que se entiende como tal aquél que a falta de determinación legislativa, y tratándose de un concepto jurídico indeterminado, se encuentre justificado por la labor realizada por la administración

pública dentro del procedimiento, considerando los plazos de cada etapa del procedimiento establecida por ley así como los plazos concedidos para la defensa del justiciable y la labor de la administración en la evaluación de los argumentos del justiciable, evaluación de medios probatorios y actos realizados dentro del procedimiento.

### **1.5 Criterios para determinar el plazo razonable**

Ahora bien, en cuanto a los criterios para determinar el plazo razonable, corresponde señalar que dicho tema ha sido desarrollado tanto a nivel jurisprudencial como normativo en el derecho comparado a lo cual haremos mención a fin de exponer los diversos criterios señalados históricamente, así como a realizar una crítica al respecto.

Conforme se ha señalado en acápites precedentes, el Convenio Europeo de Derechos Humanos ha consagrado en su artículo 6.1 el derecho al plazo razonable, lo cual ha llevado a que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) conozca de casos respecto a dicha temática y haya emitido pronunciamientos al respecto, a continuación, se dará cuenta de algunos a fin de explicar la evolución de los criterios que a través de la historia han sido considerados para determinar el plazo razonable.

El caso “Wemhoff” vs Alemania (sentencia del 27 de junio de 1968), que es referido como uno de los primeros casos que tuvo como controversia la excesiva duración de la prisión preventiva y del proceso penal seguido a Wemhoff. En el caso la Comisión consideró que había una vulneración en la duración de la prisión preventiva para lo cual consideró la teoría de los siete criterios según la cual se debía tener en cuenta:

- a) La duración de la detención en sí misma
- b) La duración de la prisión preventiva con relación a la naturaleza del delito, a la pena señalada y a la pena que debe esperarse en caso de condena.
- c) Los efectos personales sobre el detenido, tanto de orden material como moral u otros.
- d) La conducta del imputado en cuanto haya podido influir en el retraso del proceso

- e) Las dificultades para la investigación del caso (complejidad de los hechos, cantidad de testigos e inculpados, dificultades probatorias, etc).
- f) La manera en que la investigación ha sido conducida
- g) La conducta de las autoridades judiciales

Si bien la Comisión expuso dichos criterios, no asignó un valor determinado a cada uno, y concluyó que la duración de la prisión preventiva resultó excesiva, mientras que la duración del proceso resultaba razonable dada la complejidad del caso.

Dicho criterio fue cuestionado por el país demandado al considerar que no resolvía el problema interpretativo en torno a la definición de plazo razonable ni establecía el punto en el tiempo en el cual lo razonable dejaba de serlo.

Al respecto, el TEDH rechazó los criterios señalados por la Comisión y consideró que “la complejidad de la causa, la diligencia puesta de manifiesto por las autoridades durante la investigación y el hecho de que Wemholff no hubiera dado muestras categóricas de su decisión de prestar garantías dinerarias en caso de excarcelación, justificaban dicha detención” y, en consecuencia, señaló que en el caso no hubo violación del artículo 5.3 del CEDH, mientras en lo que respecta a la duración del proceso penal el TEDH señaló que las autoridades se ocuparon de tratar el asunto con diligencia y que dada la complejidad del caso, la duración del proceso resultaba razonable.

Dicho criterio se siguió posteriormente en los casos *Neumeister vs Austria*, *Matznetter vs Austria* y *Stogmuller vs Austria*, siendo en este último en el que ante el argumento de Austria de que el TEDH debía establecer con precisión cuándo exactamente la infracción había empezado, el TEDH señaló que “ (...) se reconoce por todos la imposibilidad de traducir este concepto en un número fijo de días, de semanas, de meses o de años o en variar la duración según la gravedad de la infracción”. La mención a dicho argumento es importante, puesto que será repetido en diversos pronunciamientos e inclusive a jurisprudencia reciente.

Cabe señalar que en dicho pronunciamiento el TEDH resolvió el caso evaluando la razonabilidad de la medida y no por la violación del plazo razonable.

En lo que se refiere a casos no penales, el TEDH emitió pronunciamiento con fecha 28 de junio de 1978 respecto del caso *Konig vs Alemania*, que se refería al caso de

excesiva duración de un caso en trámite ante los tribunales contencioso- administrativos alemanes. En dicho caso el TEDH señaló que “el CEDH exigía a los Estados una organización judicial y una estructura procesal que evite retardos en los procesos”, con lo que hace responsables a los Estados por la deficiencia del aparato judicial. Asimismo, consideró para la resolución de la causa los criterios de complejidad del caso, el comportamiento del demandante y la manera en que el asunto fue llevado por las autoridades administrativas y judiciales”.

Posteriormente, en la sentencia del 6 de mayo de 1981 referida al caso BUCHHOLZ, el TEDH volvió a utilizar los criterios mencionados anteriormente y señaló además que no hubo violación del artículo 6.1 del CEDH por cuanto si bien se verificó una duración prolongada de los procesos, además del comportamiento del demandante, consideró de gran importancia el hecho de que hubo un gran aumento de casos en la instancia que tenía pendiente el caso así como que el Estado mostró una actitud de acelerar la tramitación de los asuntos de dichos tribunales, lo cual consideramos que avala la demora del Estado en detrimento del derecho del justiciable.

Posteriormente, el TEDH se pronunció respecto a la duración del proceso penal en el caso Eckle mediante la sentencia de fecha 15 de julio de 1982. Los procesos evaluados tuvieron una duración de diecisiete y diez años, respecto de lo cual el TEDH señaló que “Semejante duración es ciertamente exorbitante y debería, por regla general, considerarse que supera el “plazo razonable” del artículo 6, párrafo 1”; sin embargo, aun con tan categórica evaluación, el TEDH señala que corresponde al Estado brindar las explicaciones correspondientes. Es decir, aun cuando a priori considera que los procesos tenían una duración a todas luces excesiva, y por lo tanto vulneran el derecho al plazo razonable, relativiza dicha conclusión al considerar que el Estado podía sustentar semejante demora sin considerar que precisamente es el Estado el encargado de organizar la gestión de los procesos de manera tal que no ocurran ese tipo de vulneraciones a los derechos de los ciudadanos.

Cabe mencionar que si bien en dicha sentencia el TEDH luego de evaluar los criterios ya conocidos, así como los motivos aducidos por el Estado, concluyó que sí se había producido la vulneración del plazo razonable, con dicho pronunciamiento dejó abierta la posibilidad de que aun en casos extremos, el Estado tenía la posibilidad de mencionar argumentos imputables a él para sustentar el respeto al derecho al plazo razonable.



Otro caso a considerar es el de Foti y otros en cuya sentencia el TEDH revisó la problemática de la excesiva duración del procedimiento de Foti y otros implicados, los procesos tuvieron una duración de entre cuatro a ocho años, en el citado caso el TEDH analizó los conocidos criterios de complejidad del caso, conducta de los interesados y comportamiento de las autoridades, considerando además que “en todos los casos los plazos de duración eran lo suficientemente prolongados como para fundamentar ya de por sí una violación del Convenio, pero que las circunstancias políticas por las que atravesó la región debían ser analizadas junto con el comportamiento de las autoridades judiciales y administrativas encargadas de la conducción de los procesos” pese a lo cual, al verificar la existencia de varios “tiempos muertos” sin motivo, concluyó que hubo vulneración al plazo razonable en todos los casos.

Posteriormente, el TEDH resolvió el caso Milasi mediante la sentencia del 25 de junio de 1987 en la que antes el alegato del Estado demandado referido a la sobrecarga de trabajo que pesaba sobre los tribunales, el TEDH rechazó dichos alegatos señalando que “a pesar de la crisis, era una obligación de los Estados contratantes asegurar el cumplimiento de los derechos acordados a los ciudadanos por el Convenio” y que las medidas tomadas por el Estado fueron insuficientes y tardías, concluyendo que la duración de 10 años del procedimiento, no estaba justificado, por lo que sí hubo vulneración al plazo razonable.

Como conclusión de los pronunciamientos del TEDH podemos señalar que si bien estuvo en desacuerdo con la teoría de los siete criterios de la Comisión, propuso sus propios criterios, los cuales son:

- Complejidad del asunto
- Conducta del interesado
- Comportamiento de las autoridades competentes

Apreciándose además que a fin de determinar si hubo vulneración al plazo razonable, consideró circunstancias político – económicas de los Estados demandados aun en casos en los que el propio TEDH consideró que los procesos analizados tuvieron una duración exorbitante, lo cual consideramos que relativiza en extremo el concepto de plazo razonable, el cual si bien es un concepto jurídico indeterminado, debe – a falta de un plazo normativamente establecido - ser interpretado a la luz del derecho fundamental

de los ciudadanos a que los litigios sean resueltos en un plazo que sea el necesario para realizar una adecuada evaluación de la materia del proceso considerando las actuaciones realizadas en especial por la administración, no siendo procedente por tanto apelar a razones políticas o económicas para su dispensa, lo cual implicaría un permiso para la vulneración del citado derecho basada en razones fuera del procedimiento y de las partes intervinientes.

En base a lo resuelto por el TEDH en sus fallos, la Comisión Americana de DDHH ha emitido pronunciamiento en los casos expuestos ante su instancia considerando los criterios expuestos por el TEDH. Así, tenemos que en el caso Firmenich (1.3.1989), aun considerando que en el caso propuesto la legislación interna señalaba que tanto la prisión preventiva como el proceso debían finalizar a los dos años de su inicio, el Comisión concluyó que no hubo vulneración al plazo razonable pese a que ambos habían mas que duplicado dicho plazo de duración, sentando de ese modo el criterio de que aun con una norma legal que establezca un límite, es posible que el derecho al plazo razonable no sea vulnerado a la luz de los criterios antes expuestos.

En esa línea, la citada Comisión ha señalado en el caso Giménez vs Argentina (1.3.1996) que corresponde la evaluación de los citados criterios aun cuando la ley interna ha señalado un plazo específico, es así que, en el caso planteado, el procesado estuvo 49 meses en prisión preventiva pese a que de acuerdo al Código de Procedimientos en Materia Penal se establece que el término de prisión preventiva es de dos años. Sin embargo, la Comisión señaló que “no se puede establecer en forma abstracta el plazo razonable de prisión sin condena y, por lo tanto, contradice el punto de vista expresado por el Gobierno de que el plazo de 2 años que estipula el artículo 379.6 encierra un criterio de razonabilidad que guarda relación con las garantías que ofrece el artículo 7.5 de la Convención”. Añadiendo que “no se puede juzgar que un plazo de detención preventiva sea “razonable” per se, solamente basándose en lo que prescribe la ley. Más bien, como el Gobierno argumenta al defender su análisis del artículo 380, cuando el término de detención excede un plazo razonable, debe fundamentarse en la “sana crítica” del juez, quien llega a una decisión utilizando los criterios que establece la ley”.

Es así que se observa que el criterio de la Comisión ha sido considerar los criterios antes expuestos en todos los casos aun en los que hubiera plazo determinado por ley, relativizando así aun más el derecho al plazo razonable.

Posteriormente, continuó en dicha línea de considerar los criterios antes mencionados, en el caso Bronstein y otros y en el caso Suárez Roseros, entre otros.

Por su parte, la Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso Barker vs Wingo en el que señaló que “la característica más importante para diferenciar esta garantía de las restantes es su imposibilidad de definición concreta, ya que se trata de un concepto vago e impreciso que resulta muy dificultoso determinar cuándo ha sido violado”, por lo que diseña el balancing test, es decir, ponderación, que en la práctica resulta semejante a los criterios seguidos por el TEDH y la CADH (Como se cita en Pastor, 2002, p. 226).

Ahora bien, en lo que respecta al criterio seguido por el TC, debemos indicar que su posición ha sido la de seguir el criterio expuesto por el TEDH y la CADH.

Al respecto, los primeros casos resueltos han sido respecto a habeas corpus, así tenemos lo expuesto por el TC en la STC 2915-2004-HC/TC (Federico Tiberio Berrocal Prudencio) en el que señaló como criterios de evaluación de la razonabilidad del plazo de prisión preventiva:

a) Actuación de los órganos judiciales: “prioridad y diligencia debida”

Respecto a lo cual señaló que “será preciso evaluar el grado de celeridad con el que se ha tramitado el proceso, sin perder de vista en ningún momento el especial celo que es exigible a todo juez encargado de dilucidar una causa en la que se encuentra un individuo privado de su libertad. El tal sentido, serían especialmente censurables, por ejemplo, la demora en la tramitación y resolución de los recursos contra las decisiones que imponen o mantienen la detención preventiva; las indebidas e injustificadas acumulaciones o desacumulaciones de procesos; o, como estableciera el TEDH, los repetidos cambios de juez instructor, la tardanza en la presentación de un peritaje o en la realización de una diligencia en general”.

b) Complejidad del asunto

Al respecto señala que “para valorar la complejidad del asunto es menester tomar en consideración factores tales como la naturaleza y gravedad del delito (Caso Tomasi. Sentencia del TEDH del 27 de agosto de 1992), los hechos investigados, los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los eventos, la pluralidad de agraviados o inculpados, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de una determinada causa resulta particularmente complicada y difícil”.

c) Actividad procesal del detenido

Al respecto señala que “es preciso distinguir el uso regular de los medios procesales que la ley prevé y la falta de cooperación mediante la pasividad absoluta del imputado (muestras ambas del ejercicio legítimo de los derechos que el Estado Constitucional permite), de la denominada “defensa obstruccionista” (signo inequívoco de la mala fe del procesado y, consecuentemente, recurso repudiado por el orden constitucional).”

Cabe precisar que el caso concreto fue desestimado al considerar que la materia era suficientemente compleja como para justificar la demora.

Dicho criterio fue seguido en las STC 2915-2004-HC/TC del 23 de noviembre de 2004 y 156-2012-PHC/TC del 8 de agosto de 2012.

En lo que respecta al procedimiento administrativo, el TC se pronunció en la STC EXP. 4532-2013-PA/TC, considerando los criterios antes mencionados, precisando un contenido de acuerdo con la actividad administrativa:

- “La complejidad del asunto: aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la

dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

- La actividad o conducta procedimental del administrado. Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación.

La conducta de la administración pública. Se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y la resolución de los medios impugnatorios, etc”.

Criterio que ha seguido en las STC N° 04082-2012-AA, 02051-2016-AA y 0025-2017-PA/TC.

En relación a dichos criterios consideramos que ante procedimientos - como son los casos analizados – en los que la norma señala un plazo, dichos criterios ya no serían de necesaria evaluación pues el legislador ya ha realizado dicha ponderación, de modo tal que la consideración de tales criterios para desconocer el hecho que la administración pública ha excedido el límite establecido por la norma, no es compatible con el respeto al plazo razonable y más aún si como se verá más adelante, dicha demora no solo tiene efectos sobre la seguridad jurídica del administrado, sino que también produce efectos nocivos adicionales como son la generación de intereses moratorios o la suspensión del plazo de prescripción.

## **1.6 Relación del derecho al plazo razonable con otros derechos**

### **1.6.1 Relación con la tutela jurisdiccional efectiva y debido proceso**

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva se encuentra reconocido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política, lo cual tiene desarrollo en el artículo 4 del Código Procesal Constitucional:

“Se entiende por tutela procesal efectiva aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, de probar, de defensa, al contradictorio y a la igualdad sustancial en el proceso; a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometida a procedimientos distintos de los previstos por la ley; a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”.

En relación a las diferencias entre la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso, el TC ha señalado que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva se articula a partir de los derechos de acceso a los tribunales y al debido proceso, siendo ambos, manifestación del “modelo constitucional del proceso”.

El derecho de tutela jurisdiccional efectiva asume la fisonomía de un vehículo, pasible de protección constitucional, únicamente si se afecta alguno de los derechos que contiene, mientras que el debido proceso es considerado como un recipiente que alberga diferentes exigencias que se comportan al mismo tiempo como instrumentos dirigidos a la resolución de conflictos, y como postulados que garantizan la consecución del valor justicia. Su contenido puede ordenarse en rededor de dos tipos de aspectos:

- a) Procedimental, entre las que se encuentra el plazo razonable.
- b) Material, en la que se encuentra la ponderación judicial.

En relación a su vinculación con el derecho al plazo razonable, corresponde señalar que este último ha sido reconocido como contenido implícito del derecho al debido proceso y por tanto aplicable a todo el ordenamiento jurídico.

### **1.6.2 Recurso sencillo, efectivo y rápido**

En relación con el recurso sencillo, efectivo y rápido, el CADH ha señalado en su artículo 25° que “toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”.

El TC ha indicado: “En este sentido, el que los procesos sean tramitados en un plazo razonable tiene por objeto garantizar que el justiciable puede acceder a un proceso judicial efectivo, cuya duración no sea irrazonable ni desproporcionada (...)”. Exp. 10575-2006-PA (fundamento 4).

### **1.6.3 Derecho de petición**

En el inciso 20 del artículo 2° de la Constitución Política, se señala que toda persona tiene derecho “A formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad”.

Al respecto, el TC señaló que “el contenido esencial del derecho de petición (...) está conformado por dos aspectos, el primero de los cuales está relacionado con la libertad reconocida a cualquier persona para formular pedidos por escrito a la autoridad competente; y el segundo, ligado al anterior, referido a la obligación de la autoridad de dar una respuesta al peticionante por escrito y en un plazo razonable” Exp. 2165-2003-AA (fundamento 7).

### **1.6.4 El derecho a la buena administración**

El derecho a la buena administración se encuentra consagrado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Carta de Niza), en cuyo artículo 41° se menciona el derecho al plazo razonable. Si bien este derecho no está considerado como tal en nuestra legislación, consideramos mencionarlo a efectos de mostrar una evolución en los derechos del administrado frente al Estado.

## 1.7 Consecuencias jurídicas

Un debate nada pacífico se encuentra en la determinación de las consecuencias de la vulneración del plazo razonable, a continuación, se procederá a hacer un recuento de los criterios que se han tomado al respecto, así como una crítica a los mismos, señalando una posición ensayada en el presente trabajo.

Las posturas consideradas pueden ser clasificadas del siguiente modo:

- a) Compensatorios. – que tienen como finalidad resarcir el daño causado por la excesiva duración del proceso, que en el caso civil se han traducido en el pago de alguna suma dineraria y en el penal en algún tipo de indulto; sin embargo, “una protección que solo implique medidas de esta naturaleza podría significar la vigencia de actos emitidos en violación de derechos fundamentales, lo que no se condice con el deber estatal de protección de derechos fundamentales derivado del artículo 44° de la Constitución Política del Perú”.
- b) Sancionatorios. – según las cuales se imponen medidas administrativas de carácter sancionatorio contra los responsables de la violación del derecho al plazo razonable; sin embargo, dichas medidas no reaccionan procesalmente contra la violación del derecho afectado si no contra las autoridades.
- c) Procesales. – Bajo este criterio se considera que la violación del derecho al plazo razonable provoca el nacimiento de una prohibición para el Estado de continuar con la persecución penal fundada en la pérdida de legitimidad punitiva derivada del quebrantamiento de un derecho individual de naturaleza fundamental, por lo que se considera que superados los límites en un caso concreto, queda revocada la autorización con que cuenta el Estado para perseguir penalmente, señala dicha postura como sustento lo señalado por el TC en el Exp. 3509-2009-PHC/TC en la que se resolvió declarar fundada en parte la demanda de habeas corpus por haberse acreditado la vulneración del derecho al plazo razonable; y dispuso que la Sala Penal emplazada excluya al recurrente del proceso penal, mientras que en el Exp. 05350-2019-PHC/TC se señaló que la consecuencia ante la vulneración del derecho al plazo razonable debería ser el sobreseimiento del proceso penal.



Al respecto, el TC peruano en la STC 3509-2009-HC realizó un análisis de dichas posturas, mostrándose a favor de, ante la vulneración del derecho al plazo razonable, optar por la exclusión del procesado del proceso penal en el entendido que los otros tipos de consecuencias no resguardaban adecuadamente dicho derecho.

Es así que señaló que “Habiéndose advertido en el presente caso que se ha producido una vulneración del derecho al plazo razonable del proceso, corresponde ahora determinar cuál es la consecuencia que se desprende de dicha estimatoria. Al respecto, no deberá perderse de vista en ningún momento la finalidad que inspira a los procesos constitucionales de la libertad, esto es “... proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional...”. En este sentido, la solución a la que se arribe deberá expresar consecuencias jurídicas concretas en la situación del recurrente.

La doctrina y jurisprudencia internacional nos muestran que la temática que nos ocupa no ha sido nada pacífica, habiéndose argumentado diversas posturas, las mismas que aquí resumimos: a) Las compensatorias que a su vez pueden ser internacionales, civiles o penales; b) Las Sancionatorias las que pueden ser de orden administrativo-disciplinaria y penales orientándose a reprimir la conducta dilatoria de las autoridades judiciales; y, c) Las procesales que son tanto la nulidad como el sobreseimiento.

En cuanto a las medidas de tipo compensatorio, éstas importan la materialización de un conjunto de mecanismos tendientes a resarcir al imputado por el “daño” causado como consecuencia de una demora excesiva en el juzgamiento, las que pueden traducirse en el pago de una suma dineraria (civil) o

en algún tipo de indulto o perdón (penal). Dichas medidas a juicio de este Colegiado no se condicen con el carácter restitutorio de los procesos constitucionales de la libertad. Asimismo, una protección que sólo implique medidas de esta naturaleza podría significar la vigencia de actos emitidos en violación de derechos fundamentales, lo que no se condice con el deber estatal de protección de derechos fundamentales derivado del artículo 44° de la Constitución Política del Perú.

Por su parte las soluciones sancionatorias se plasman a través de la imposición de medidas administrativas de carácter sancionatorio contra los responsables de la violación del derecho al plazo razonable. Al respecto, este tipo de consecuencias sólo representan una garantía de carácter secundario, ya que no reaccionan procesalmente contra la

violación del derecho en cuestión, sino contra los culpables de la infracción representando dichas posturas únicamente medidas de carácter preventivo general (para todos los funcionarios que tienen dentro de sus atribuciones materializar la jurisdicción). Por ello es que este Colegiado llega a la conclusión que esta clase de soluciones se apartan de la esencia misma de los procesos constitucionales, consecuentemente no puede ser de recibo como solución del presente proceso.

Habiendo quedado descartadas las posibles medidas de soluciones de tipo compensatorias y sancionatorias de la presente resolución, es conveniente aquí efectuar un análisis de la última de las posturas a las que hace referencia la doctrina y verificar si esta se condice con los fines de los procesos constitucionales.

A juicio de este Colegiado Constitucional, el principio de presunción de inocencia (artículo 2,24.e de la Constitución) constituye un estado de inocencia que sólo puede ser desvirtuado a través de una sentencia expedida en un proceso legítimo en el que se hayan respetado todas las garantías. En efecto, sólo con el respeto inmaculado de todas las garantías judiciales del imputado se puede fundar la legitimidad constitucional de una sentencia judicial. Por ello la ausencia de una de estas garantías constituirían una falta de justificación para la legitimación persecutoria del Estado o si se quiere la materialización del ius puniendi estatal.

Es por ello que la violación del derecho al plazo razonable, que como ya se ha dejado dicho es un derecho público subjetivo de los ciudadanos, limitador del poder penal estatal, provoca el nacimiento de una prohibición para el Estado de continuar con la persecución penal fundada en la pérdida de la legitimidad punitiva derivada del quebrantamiento de un derecho individual de naturaleza fundamental. Sostener lo contrario supondría, además, la violación del principio del Estado Constitucional de Derecho, en virtud del cual los órganos del Estado sólo pueden actuar en la consecución de sus fines dentro de los límites y autorizaciones legales y con el respeto absoluto de los derechos básicos de la persona. Cuando estos límites son superados en un caso concreto, queda revocada la autorización con que cuenta el Estado para perseguir penalmente.

En tal sentido, en el caso de autos, en el que se ha mantenido al recurrente en un estado de sospecha permanente y sin que –como se ha visto a lo largo de la presente sentencia- las circunstancias del caso justifiquen dicha excesiva dilación, el acto

restitutorio de la violación del derecho al plazo razonable del proceso consistirá en la exclusión del recurrente del proceso penal”.

Posteriormente, realizó un cambio de criterio, otorgando un plazo determinado a los tribunales para que resuelvan el proceso, así tenemos que en la STC 5350-2009-HC, señaló que “39. Teniendo presente las soluciones procesales o consecuencias jurídicas que nos brinda la jurisprudencia comparada cuando se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, el Tribunal estima que la solución establecida en la STC 03509-2009-PHC/TC, consistente en la exclusión del imputado del proceso penal que se le sigue, es similar a la “solución del impedimento procesal” utilizada por la jurisprudencia alemana y menos radical que la utilizada por la jurisprudencia norteamericana, pues la exclusión no conlleva la anulación de la acusación fiscal, ni de los eventuales actos procesales posteriores.

No obstante ello, este Colegiado en mérito del principio constitucional de cooperación y colaboración que debe guiar la actuación de los poderes públicos y de los órganos constitucionales, estima que para el caso de autos la solución procesal establecida en la STC 03509-2009-PHC/TC tiene que ser racionalizada y ampliada, en la siguiente forma:

En caso de que se constate la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, además de estimarse la demanda se ordenará a la Sala Penal emplazada que conoce el proceso penal que, en el plazo máximo de sesenta días naturales, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del favorecido.

Si la Sala Penal emplazada no cumple con emitir y notificar la respectiva sentencia que defina la situación jurídica del favorecido, de oficio deberá sobreseerlo inmediatamente del proceso penal.

En este punto consideramos que el criterio que se ajusta a la cautela del derecho al plazo razonable es el tercero pues de las expuestas alternativas, es la que mejor trata el tema de la vulneración del derecho buscando que cese su vulneración”.

En adición a dicha consecuencia en la citada STC se menciona que “en caso se estimarse la demanda, la sentencia deberá ser puesta en conocimiento del Consejo Nacional de la Magistratura para que inicien las investigaciones pertinentes de los jueces que vulneraron el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable”

Dicha posición, fue relativizada aún más en el pronunciamiento emitido por el TC en la STC 295-2012-HC en la que señaló que “Por otro lado, en relación a las consecuencias jurídicas que se generan cuando se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, inicialmente el Tribunal señaló que ello conlleva a la exclusión del imputado del proceso penal (Cfr. STC 3509-2009-HC, FJ 39). Posteriormente, advirtió que el órgano jurisdiccional debía emitir y notificar, en el plazo máximo de 60 días naturales, la sentencia que defina la situación jurídica, bajo apercibimiento de darse por sobreseído el proceso penal, no pudiendo ser nuevamente investigado ni procesado por los mismos hechos, por cuanto ello conllevaría la vulneración del principio *ne bis in ídem* (Cfr. STC 5350-2009-PHC.FJ 40).

Al respecto, este Tribunal Constitucional considera pertinente definir la línea jurisprudencial fijada y, por tanto, precisar que la eventual constatación por parte de la judicatura constitucional de la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable no puede ni debe significar el archivo definitivo o la conclusión del proceso judicial de que se trate (Civil, penal, laboral, etc), sino que, bien entendidas las cosas, lo que corresponde es la reparación in natura por parte de los órganos jurisdiccionales, la misma que consiste en emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible.

El Tribunal Constitucional arriba a dicha conclusión por cuanto entiende que el derecho al plazo razonable del proceso es un derecho de naturaleza inclusiva, en la medida en que su ámbito de tutela puede alcanzar a más de un titular. Así, tratándose de un proceso penal, la cobertura constitucional puede alcanzar no sólo al procesado, sino también a la víctima o la parte civil. Por ello, es posible que, cada vez que se determine la violación del derecho al plazo razonable del proceso, se afecte también el derecho a obtener satisfacción jurídica en un tiempo razonable de la víctima o la parte civil. Y es que, una situación como la descrita, esto es, la prolongación del proceso más allá de lo razonable, podría afectar por igual a ambas partes; y si ello es así, debería considerarse también la tutela del derecho de la víctima o la parte civil.

De ahí la necesidad de que la consecuencia jurídica sea la emisión de la decisión que resuelva de manera definitiva la situación jurídica del procesado. Dicho con otras palabras, que el órgano jurisdiccional emita pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible.

Así las cosas, este Tribunal considera que, en el caso de un proceso penal, no puede establecerse, por ejemplo, la exclusión del procesado, el sobreseimiento del proceso o el archivo definitivo del proceso penal como si fuera equivalente a una decisión de absolución emitida por el juez ordinario, sino que, actuando dentro del marco constitucional y democrático del proceso penal, el órgano jurisdiccional debe emitir el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible, declarando la inocencia o responsabilidad del procesado, y la consiguiente conclusión del proceso penal. En cualquier caso, como es obvio, tal circunstancia no exime de las responsabilidades a que hubiere lugar para quienes incurrieron en ella, y que deben ser dilucidados por los órganos competentes (Cfr. STC 3689-2008-PHC, F.J. 10).

Por último, el referido plazo más breve posible para la emisión del pronunciamiento que resuelva de manera definitiva la situación jurídica del procesado debe ser fijado

o establecido según las circunstancias concretas de cada caso. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que éste debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso, sobre todo teniendo en cuenta el estado actual del proceso, por cuanto la fijación del mismo puede resultar un imposible en algunos casos y/o puede constituir un exceso en otros”.

Del análisis de lo señalado por el TC podemos apreciar que realiza una ponderación entre el derecho al plazo razonable del imputado con respecto al derecho de las víctimas del hecho punible por el que se sigue el proceso; sin embargo, la última posición del TC evidencia que, ante la verificación de la vulneración del plazo razonable, indica que los tribunales pueden demorar un plazo adicional, el cual no puede ser fijado en abstracto sino que debe ser evaluado caso por caso. Al respecto, consideramos que dicha resolución relativiza la protección del derecho al plazo razonable pues aun habiéndose verificado la vulneración, se otorga un permiso al Estado para que sin un tiempo específico sin criterios claros continúe con el procedimiento pues los criterios que expone el TC son amplios.

## 1.8 Conclusiones

De acuerdo a lo expuesto, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El derecho al plazo razonable constituye un derecho fundamental plenamente vigente en nuestro ordenamiento jurídico.
- Su alcance se extiende tanto al ámbito judicial como administrativo y es aplicable tanto a personas naturales como jurídicas.
- La posición predominante actualmente, siguiendo los criterios del TEDH y la CADH es la de considerar los criterios de: La complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado y La conducta de la administración pública, ello aun en casos en los que la norma establece un plazo específico.
- Por nuestra parte, no consideramos dicho criterio acorde al respeto al derecho al plazo razonable por cuanto, aun en casos en los que la norma establece un plazo, relativiza la protección de dicho derecho al no establecer criterios más objetivos que establezcan un plazo determinable para la duración del proceso.
- Respecto a las consecuencias jurídicas que se derivan de la vulneración al plazo razonable, el TC ha pasado por diversos criterios, siendo que el más reciente no constituye una real cautela del citado derecho.

## **CAPÍTULO II: EL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN**

En el presente capítulo se tratará en principio una aproximación de la regulación de la actividad de fiscalización en la LPAG para luego aterrizar en la regulación que establece el Código Tributario respecto al plazo de fiscalización a fin de explicar los problemas generados al respecto y proponer una hipótesis de solución.

### **2.1 La actividad de fiscalización y su regulación en la LPAG**

Mediante el Decreto Legislativo N° 1272 de fecha 20 de diciembre de 2016, se incorporó a la LPAG el Título IV que se refiere a tres instituciones: el procedimiento trilateral, el procedimiento sancionador y el Capítulo I de dicho título referido a la actividad administrativa de fiscalización, ello con la finalidad de dar un marco normativo unitario aplicable a las formas de intervención de las entidades de la administración pública que previamente ejercían tal actividad de acuerdo a normas dispersas, lo cual no aseguraba ni la previsibilidad ni la uniformidad de las actuaciones administrativas.

Dicha preocupación quedó plasmada en la Exposición de Motivos de dicha norma, que señala que “Hoy por hoy, la actividad administrativa de fiscalización no tiene un modelo de integración en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Actualmente, las inspecciones que realizan cotidianamente todas las entidades públicas de los tres niveles de Gobierno, se lleva a cabo en el marco de múltiples y distintas reglamentaciones de fiscalización, que cada una de las entidades aprueba, lo que significa que existen tantos reglamentos como materias y entidades competentes. Ciertamente, es un sistema complejo que no cuenta con una definición adecuada de reglas generales, aun cuando se trata de una potestad administrativa que se vale de instrumentos comunes de expresión multisectorial y transversal.

El problema que tenemos en el país es que existe una alta dispersión y multiplicidad de reglamentaciones y criterios en la fiscalización, y esta se expresa en enormes diferencias en el establecimiento de los límites del poder de fiscalización y en la aplicación de medidas administrativas desde los distintos sectores del Poder Ejecutivo, los Gobiernos Regionales y las Municipalidades, que siguen diferentes (y propias)

normas, Asimismo, como el resultado de la fiscalización puede dar lugar a procedimientos administrativos sancionadores, las diferencias también se extienden en cuanto a las sanciones”.

Asimismo, en la citada Exposición de Motivos se realiza un análisis referido a lo que implica la actividad de fiscalización administrativa al señalar que “la fiscalización es una de las potestades de la Administración Pública más interventoras con relación al administrado; en ejercicio de la misma, podría realizar intervenciones programadas o no programadas, en sede o en campo dentro de las instalaciones del fiscalizado, sea éste persona jurídica o persona natural, está legitimado a dictar medidas cautelares o correctivas con la finalidad de evitar un riesgo o restablecer la legalidad si un acto está produciendo riesgo o daño a los bienes jurídicos protegidos, respectivamente, tales como, clausura, decomiso de bienes, revisar documentación, entre otros, con alcances y límites definidos que deben ser uniformes”.

Es así que, la inclusión de dicha normatividad tuvo como finalidad darle no solo uniformidad a la actividad de fiscalización si no que también se buscó darle mayores garantías a los administrados.

En relación a esta actividad, se ha efectuado una caracterización a nivel doctrinario (MORON URBINA – 2020. P 17):

- **Carácter unilateral.** – La actividad de fiscalización no requiere de la aceptación o concertación de voluntad del administrado, la relación que se origina es una de subordinación de este último que origina deberes y derechos que deben ser respetados por la administración durante el transcurso del ejercicio de dicha facultad.
- **Carácter externo.** – Lo que significa que la realización de dicha actividad es extra administrativa, pues se trata de una relación entre la administración y personas privadas incluidas dentro del ámbito de competencia de la autoridad fiscalizadora, por lo que las relaciones entre administraciones públicas, no se sujetan a estas normas.



- **Carácter restrictivo.** – La fiscalización supone una incidencia negativa sobre la libertad de los fiscalizados, lo cual se da en tanto, como se ha indicado, los administrados se encuentran sujetos a deberes de colaboración con la autoridad fiscalizadora.
- **Carácter técnico.** – La fiscalización se realiza para comprobar que la actividad privada regulada se encuentre satisfaciendo determinados estándares previstos, los que tienen un alto componente técnico.
- **Carácter inmediato.** – Debido a que la fiscalización requiere un contacto directo, cercano, contiguo, próximo entre el fiscalizador y el administrado, debiendo anotarse además que el resultado de dicha actividad debe contar con elementos objetivos que permitan que dicha comprobación sea demostrable a futuro.
- **Carácter singular y transitorio.** – Es singular puesto que la autoridad administrativa solo puede ejercer las comprobaciones o verificaciones sobre aspectos que sean de su competencia. Asimismo, también debe ser temporal, no permanente ni indeterminada, pues la libertad personal hace incompatible tener que soportar acciones de fiscalización de manera permanente.
- **Carácter reglado.** – Dado que la fiscalización se encuentra enfocada a asegurar el cumplimiento de la normativa, su actuación debe ajustarse a ejercer los atributos de fiscalización regulados por ley, e inclusive en los aspectos discrecionales concedidos, está obligada a realizar sus actuaciones bajo el necesario deber de motivación de sus decisiones.
- **Carácter instrumental.** – La fiscalización es un instrumento orientado a asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y en particular de los deberes de los administrados.

Por su parte, Zegarra Valdivia (2018) considerando lo sostenido por Rebollo Puig considera que los principales aspectos y características de la actividad de fiscalización, son:

- Su origen normativo
- Es una potestad pública

- Potestad reglada
- Los particulares están sometidos al ejercicio de esta potestad
- Es irrenunciable e inalienable, lo que implica que quien es titular de la potestad no pueda modificarla o renunciar a ella
- Se ejerce para servir a un interés público, por lo que su ejercicio debe ser adecuado a los fines para los que se atribuye.

Asimismo, añade:

- Su carácter inmediato
- El conocimiento de la realidad
- La detección de riesgos
- La detección de irregularidades

## **2.2 Principios vinculados con la actividad de fiscalización**

De acuerdo a lo señalado por Zegarra Valdivia (2018)

La actividad de fiscalización supone el despliegue de una serie de potestades que restringen la libertad de los administrados; de ahí que no solo comprenda una simple actividad material y técnica de vigilancia de los hechos de interés, sino que implica que en su configuración estén presentes principios que la informen y limiten, como son el de legalidad, proporcionalidad e igualdad. (pp. 244-245)

## **2.3 Concepto de fiscalización**

En relación a la fiscalización, Rebollo Puig señala que

La fiscalización o inspección es una actividad de la Administración en la que examina la conducta realizada por los administrados para comprobar el cumplimiento de los deberes, prohibiciones y limitaciones a que están sometidos y, en su caso, preparar la reacción administrativa frente a las transgresiones que se detecten. (Como se cita en Zegarra Valdivia, 2018, p. 239)

Por su parte, Moron Urbina (2020) considera la fiscalización como una “potestad administrativa que constituye un poder abstracto de carácter instrumental otorgado a las entidades mediante ley, de ejercicio autónomo y unilateral por ellas, y que tienen como efecto limitar los derechos de los administrados” (p. 314).

Asimismo, destacando su carácter técnico, tenemos lo indicado por Fernandez Ramos que señala que se trata de “una técnica de policía enmarcada dentro de las actuaciones administrativas de comprobación, de carácter técnico e instrumental, que tiene por finalidad la verificación del cumplimiento del ordenamiento que rige el ejercicio de los derechos y obligaciones de los particulares” (como se cita en Morón Urbina, 2020b, p. 20).

Asimismo, se ha señalado que

La potestad de inspección, en definitiva, es principalmente una potestad consustancial a la actividad de control, siempre de trámite o interlocutoria de decisiones definitivas que se adoptan, precisamente, tras la realización material de la inspección.

Pero esta potestad de inspección, por su especial relevancia y por lo que luego se dirá debe encontrarse atribuida a las Administraciones en el Ordenamiento jurídico, aunque su alcance o contenido sea difícil de definir, llegándose a calificar en algún caso, con evidente exageración, como ‘sistema’. De ahí que resulte exigible la colaboración de los particulares, que no es solo voluntaria, sino obligatoria, aunque ‘solo en los casos previstos en la Ley’. (...). Conviene, por ello, delimitar con toda la precisión posible esta potestad en su vertiente funcional, dado que el deber imputable a los ciudadanos tiene un contenido activo o de prestación, verosímilmente contrastable y, a veces, incompatible con otros relevantes derechos de los obligados. Es pues, aconsejable examinar el alcance y contenido de la ‘potestad’ desde todas sus dimensiones, poniendo énfasis, quizás, en la titularidad activa de las Administraciones Públicas, pero sin dejar de lado el análisis de los aspectos pasivos, es decir, del contenido de las obligaciones concretas de quienes sean susceptibles de sujeción a dicha potestad”. (Como se cita en Huamán Ordoñez, 2019, p. 1177)

Asimismo, Bermejo Vera señala que:

Se habla de actividad, función o potestad de inspección, sin excesiva precisión en este momento, para identificar unas actuaciones, más o menos genéricamente previstas en el ordenamiento jurídico, que habilitan a las Administraciones públicas para llevar a cabo funciones de comprobación o contratación del cumplimiento de la normativa vigente, en su sentido más amplio, esto es, incluidas muy especialmente las condiciones y requisitos de orden técnico, consecuencia inherente de la imposición que a determinadas personas, actividades, instalaciones, objetos y productos hacen ciertas normas jurídicas. El motivo principal de la dotación y ejercicio de estas funciones de inspección y control es, en cualquier plano, la seguridad. Pero, como muy acertadamente señala el preámbulo de una norma aragonesa, el correcto ejercicio de las competencias de inspección y control – en este caso, referido a seguridad de productos, equipos e instalaciones industriales – provoca una benéfica repercusión económica y social, cuando se conjugan armónicamente principios tales como agilidad en la acción, confianza en la actuación de los técnicos competentes y estricta fiabilidad de los mecanismos de supervisión y control” (Huamán Ordoñez, 2019. p. 1175)

Al respecto, Tirado Barrera (2011) señaló que la función de inspección administrativa

Es la potestad administrativa destinada a garantizar la adecuación permanente de las actividades sujetas a control a lo dispuesto por la ley y a las que se hubiera establecido en el correspondiente título habilitante, precisando que dicha garantía podrá comprender, también, las acciones necesarias para el restablecimiento de la legalidad quebrantada. (p. 253)

Señalando que dicha definición

Deberá complementarse, necesariamente, con una referencia al fundamento mismo de la existencia o reconocimiento de su finalidad institucional, que, como resulta lógico dentro de un Estado Democrático de Derecho, que no es otro sino la necesaria protección de un interés general fundado en la protección de los derechos fundamentales o de otros bienes constitucionalmente consagrados. (Tirado Barrera, 2011, p. 253)

Por su parte, la norma define la fiscalización en su artículo 239,1 de la LPAG como 239.1 “La actividad de fiscalización constituye el conjunto de actos y diligencias de investigación, supervisión, control o inspección sobre el cumplimiento de las obligaciones, prohibiciones y otras limitaciones exigibles a los administrados, derivados de una norma legal o reglamentaria, contratos con el Estado u otra fuente jurídica, bajo un enfoque de cumplimiento normativo, de prevención del riesgo, de gestión del riesgo y tutela de los bienes jurídicos protegidos”.

En este punto, cabe realizar la precisión respecto a la terminología utilizada en la LPAG que se refiere a “actividad de fiscalización” y no a “procedimiento de fiscalización”, al respecto, dicha distinción ha sido explicada por REBOLLO PUIG quien indica que en los procedimientos administrativos se realizan “diligencias dirigidas (...) a la determinación de los hechos necesarios para dictar la resolución procedente, incluso con una fase específica de prueba”, mientras que la fiscalización es una “actividad administrativa auxiliar de otras porque siempre tiene por finalidad detectar hechos que deben dar origen al ejercicio de otras potestades administrativas (...)”, cumpliendo “por sí sola una función de prevención general que refuerza la observancia de los deberes”.

En relación a dicho tópico, el Ministerio de Justicia en la Consulta Jurídica N° 005-2017-JUS/DGDOJ del 23 de febrero de 2017 señaló que “(...) la actividad administrativa de fiscalización, no constituye un procedimiento administrativo, pues su enfoque está dirigido a la realización de actividades destinadas a advertir el cumplimiento o no de la norma imperativa atribuible al administrado, sumado a ello, su fin no está encaminado a la emisión de un pronunciamiento o acto administrativo. Asimismo, teniendo em consideración lo prescrito en el artículo 228-G, las formas de conclusión de la referida actividad no constituyen ninguna de ellas un acto administrativo”.

Al respecto, Moron Urbina (2020a) realiza una precisión a tal criterio señalando que “En puridad, la fiscalización no es un procedimiento administrativo en el sentido formal del término que adopta la ley del procedimiento administrativo. Si bien comprende una serie de acciones por parte de la autoridad fiscalizadora destinadas a verificar la adecuación de las actividades de los particulares al ordenamiento jurídico, su desarrollo, en todos los casos, no concluye con la emisión de un acto administrativo. En esencia, en palabras del profesor Bermejo Vera, la actividad de fiscalización –o de inspección como se conoce en el derecho español– constituye una advertencia de control permanente del cumplimiento de obligaciones o deberes, tanto desde la perspectiva jurídico-formal como

desde el punto de vista sustantivo, de forma tal que se ejerce de manera unilateral en una situación de potestad-sujeción, que no contempla la generación de efectos jurídicos en la esfera del administrado. En esta fase, el administrado no titulariza un derecho de defensa desde que solo se busca esclarecer los hechos y realizar comprobaciones, tampoco le aplican las garantías del procedimiento sancionador desde que aún no se sabe si se incoará, tampoco los requerimientos y demás actos de trámite son impugnables autónomamente, ni deben ser objeto de motivación o fundamentación más allá de la norma habilitante para su procedencia, del mismo modo como la actividad no está sujeta al deber de cumplir un plazo determinado. El resultado de la actividad administrativa de fiscalización, como la advertencia de la existencia de incumplimientos que no suscita determinación de responsabilidad administrativa, la recomendación de iniciar un procedimiento si bien pueden no constituir un acto administrativo definitivo o decisorio, sí califican como actos administrativos de gravamen o de constancia. Lo que podemos convenir es que, en no todos los casos, estos pueden ser impugnables (ej. recomendación de inicio de un procedimiento sancionador)”.

Haciendo referencia al Código Tributario, podemos señalar que en este sí se hace mención tanto a la facultad de fiscalización como al procedimiento de fiscalización, el cual como tal, sí tiene como conclusión la emisión de un pronunciamiento respecto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo cual se desarrollará más adelante.

## **2.4 Finalidades**

Doctrinariamente, se ha señalado que la actividad de fiscalización tiene dos finalidades: preventiva de los incumplimientos y correctora de los mismos, de modo tal que busca prevenir futuros incumplimientos como la corrección de los que se hayan realizado y detectado al momento de la fiscalización.

## **2.5 Diferencias con otras figuras administrativas**

Las figuras más próximas a la actividad fiscalizadora son:

- Control administrativo, el cual se trata de una actividad interestatal a diferencia de la actividad de fiscalización que se realiza entre la administración y los particulares.

- Fiscalización posterior, la cual está vinculada con el principio de privilegio de controles posteriores, dicha actividad se realiza con posterioridad a la presentación de la documentación por parte del administrado a diferencia de la actividad de fiscalización que consiste en acciones de verificación por parte de la Administración.
- Potestad sancionadora. Respecto a la diferencia entre ambas figuras, Valdivia Zegarra (2018) ha señalado que “se trata de potestades distintas en las que se persigue, en esencia, la adecuación del ciudadano al ordenamiento” (p. 238), asimismo García Ureta señala que “la potestad inspectora no es equivalente a la sancionadora, ni constituye (al menos en todo caso) un prius de ella, ni puede subsumirse como una especie de aquella” (Como se cita en Valdivia Zegarra, 2018, p. 238).
- Actividad policial de vigilancia. Al respecto Moron Urbina (2020a). ha señalado que con dicha actividad:  

Existe una asociación natural porque se trata de actividades realizadas por autoridades sobre particulares para comprobar la legalidad de su conducta, pero se encuentra en estricta vinculación con la prevención o combate de la comisión de delitos perseguibles de oficio. Es por ello por lo que la actividad policial se encuentra frecuentemente subordinada o coordinada con instancias externas a la administración como el Ministerio Público o el Poder Judicial. (p. 23)

## **2.6 Inicio de oficio**

De acuerdo con la norma, los actos y diligencias se inician siempre de oficio, así el artículo 240.1 de la LPAG señala “los actos y diligencias de fiscalización se inician siempre de oficio, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición motivada o por denuncia”.

En este punto se aprecia que se trata de una actividad realizada a iniciativa de la administración, para lo cual “cobran importancia los planes de fiscalización con que cuentan las entidades, mediante los cuales se busca asegurar el uso racional de los recursos con que cuenta la entidad, la objetividad y tecnicismos con que aseguran los

objetos y sujetos de fiscalización, y el tratamiento igualitario a todos los posibles inspeccionados”.

Cabe mencionar que se aprecia que la norma realiza una precisión similar a la del procedimiento sancionador, es decir que no se trata de una actividad que se inicie a solicitud del administrado.

Como conclusión del presente acápite referido a la regulación de la actividad fiscalizadora podemos señalar que, si bien la facultad de fiscalización es de larga data, en nuestro país recién tuvo una regulación unitaria a partir de la dación del DL 1272 del 21 de diciembre de 2016, en dicha norma se realizó una regulación sistemática de dicha facultad. Asimismo, se aprecia de sus características su carácter limitador de los derechos de los administrados, por lo que su ejercicio debe realizarse dentro del marco estricto del principio de legalidad con respeto a los derechos de los administrados, entre los que se encuentra, el derecho al plazo razonable.

## **2.7 El procedimiento de fiscalización en el Código Tributario**

### **2.7.1 Naturaleza**

El procedimiento de fiscalización es un procedimiento administrativo en cuyo curso se realizan diversas actuaciones a fin de que la Administración Tributaria emita un acto administrativo mediante el cual se pronuncie respecto a las obligaciones tributarias de los administrados.

Es así que, en su actuación le corresponde dirigir su accionar por los cauces legales y velar por el respeto de los derechos de los ciudadanos, pues como bien lo ha indicado el TC “no existen zonas exentas de control constitucional”.

### **2.7.2 Concepto**

En este punto haremos mención a los conceptos de facultad de fiscalización y de procedimiento de fiscalización, conceptos ambos que serán mencionados a lo largo del presente capítulo.

En principio mencionaremos que en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, el artículo 60° del Código Tributario señala que se inicia:

- Por el acto de declaración del deudor tributario.



- Por la Administración Tributaria, la cual puede actuar a iniciativa propia o como consecuencia de la denuncia formulada por un tercero.

Cabe indicar que si bien, como lo señala Yangaly Quintanilla (2015)

Nuestro sistema tributario se basa en el principio de la autodeterminación practicada por el deudor tributario. Ella queda sujeta a la fiscalización o verificación que realice la Administración Tributaria, habida cuenta de que conforme lo establece el artículo 61° del TUO del Código Tributario, podrá modificar la declaración originalmente presentada por el deudor tributario cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. (p. 211)

Al respecto, Huamani Cueva (2019) ha señalado que:

La fiscalización en general, como facultad genérica e indivisible de la Administración Tributaria, de acuerdo con lo regulado por el Código Tributario, implica la potestad de aplicar diversos procedimientos (inspección, auditoría, investigación, verificación, examen, evaluación, control del cumplimiento, presencia fiscalizadora en el terreno, requerimientos generales de información, acciones inductivas, cruce de información, aplicación de presunciones, inspección de locales y medios de transporte, incautación o inmovilización de libros y documentos, etc), con la finalidad esencial de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (p. 1333)

Asimismo, se ha indicado que mediante la facultad de fiscalización (inspección) “se persigue, en esencia, la adecuación del ciudadano al ordenamiento” (Zegarra Valdivia, 2018, p. 238)

Por su parte, el Tribunal Fiscal en diversos pronunciamientos entre los que se encuentra la Resolución N° 1010-2-2000 ha indicado que “La facultad de fiscalización es el poder de que goza la Administración Tributaria según la ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios así como supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable”.

En cuanto a la facultad de fiscalización, el artículo 62° del Código Tributario, “la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional,

de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales”, luego de lo cual se realiza una enumeración de dichas facultades.

En relación al procedimiento de fiscalización, se ha señalado que “El procedimiento de fiscalización es el conjunto de actos y actuaciones secuencialmente realizados mediante el cual la Administración Tributaria verifica y determina la situación jurídica de un deudor tributario respecto de un tributo y periodo determinado”. (GUZMÁN NAPURÍ. 2020. P. 30)

Por su parte, resaltando el acto a emitirse producto del procedimiento de fiscalización Gamba Valega (2021) ha señalado que

El procedimiento de fiscalización de los tributos es el conjunto de actos y diligencias (De comprobación e investigación) cuya finalidad es ‘controlar’ la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario (Sea de manera integral o de algunos de sus elementos). Su finalidad es, pues, en todos los casos, que la Administración emita un pronunciamiento definitivo (en una Resolución de Determinación) respecto a la determinación de la obligación tributaria relativa a los tributos y periodos materia del procedimiento. Es así, que a través de este procedimiento los órganos de fiscalización buscan la ‘verdad material’ respecto de la situación tributaria de los contribuyentes (artículo IV.I.II de la LPAG). (p. 24)

Por su parte, el Decreto Supremo N° 085-2007-EF (Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, señala que el procedimiento de fiscalización “es el procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que

se detecten en el referido procedimiento. Asimismo, se excluye de tal calificación a diversas acciones: No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías”.

### **2.7.3 Facultades de la Administración**

Conforme se ha indicado, el artículo 61° del Código Tributario ha reconocido a la Administración Tributario un listado de facultades que puede ejercer durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, precisando que dichas facultades son discrecionales, las cuales son diversas y van desde exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas; así como, solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, entre otros.

De ello se observa que el ejercicio de tales facultades durante el procedimiento de fiscalización supone para el contribuyente una carga que debe cumplir como parte de su obligación de facilitar las labores de fiscalización y determinación de la administración tributario, siendo que su incumplimiento es posible de generar una sanción.

### **2.7.4 Modalidades**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 61° del Código Tributario (modificado por el Decreto Legislativo 1113), la fiscalización puede ser Definitiva o parcial, siendo que mediante la primera la SUNAT revisará cualquiera de los elementos de la obligación tributaria, mientras que en la parcial se revisarán parte, uno o algunos de ellos, respecto a esta última cabe anotar que, a diferencia de la definitiva, no es única por lo que la

Administración Tributaria puede iniciar más de una fiscalización parcial por el mismo periodo o tributo en tanto esté referida a materias distintas, debiendo añadirse además que si lo considera puede ampliarla a definitiva.

Al respecto, la citada norma señala “Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva”.

Posteriormente, se agregó una nueva modalidad de fiscalización mediante la Ley 30296: la fiscalización parcial electrónica, la cual puede definirse como

Aquella que se realiza cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas electrónicos, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario” (Talledo Mazú, 2021, p. 363).

### **2.7.5 Del plazo del procedimiento de fiscalización**

A efectos de analizar el plazo al que se encuentra sujeto el procedimiento de fiscalización, conviene en principio demarcar el punto de inicio y final de dicho procedimiento:

- a) Inicio del Procedimiento. - De acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del Reglamento de Fiscalización, “El Procedimiento de Fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento.

De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Sin embargo, es preciso diferenciar el inicio del procedimiento de fiscalización del inicio del cómputo del plazo con que cuenta la

Administración para tramitar el procedimiento del cual se tratará más adelante.

Finalización del procedimiento. – De acuerdo a lo señalado por el artículo 10° del Reglamento de Fiscalización, “El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos”.

Ahora bien, habiéndose establecido que el procedimiento de fiscalización culmina con la notificación de las resoluciones de determinación correspondientes, se procede a evaluar el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria a efectos de culminar de dicho modo el procedimiento de fiscalización.

Pues bien, de acuerdo a lo señalado en el artículo 62-A, denominado Plazo de la Fiscalización Tributaria, su inciso 1. Señala:

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

De dicho texto se desprende entonces el punto de inicio del plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para concluir el procedimiento, el cual es la fecha en que el contribuyente presente toda la información solicitada en el primer requerimiento, a partir del cual cuenta con el plazo de un año para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización.

Cabe precisar que aun determinando dicho plazo, la norma permite que el mismo sea prorrogado excepcionalmente por un años adicional, 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.

Sin embargo, pese a que lo indicado en el numeral 1 antes glosado señala que el plazo es para que la Administración Tributaria lleve a cabo el procedimiento de fiscalización, se aprecia que el inciso 4 del citado artículo 62-A señala como “efectos del plazo” que “Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo 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 durante el plazo del referido procedimiento 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”.

Dicha redacción nos indica que el transcurso del plazo de 1 año, tiene como efecto que la Administración Tributaria no pueda solicitar información adicional a la requerida.

Mientras que el numeral 5 referido al “vencimiento del plazo” señala que “El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda”.

Es así que, del análisis literal de ambos incisos, se concluye que en estricto, no se ha establecido un plazo en el cual la Administración tenga que culminar el procedimiento de fiscalización.

Al respecto, el artículo 12 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala que “Los plazos establecidos en

los artículos 61 y 62-A del Código Tributario solo son aplicables para el procedimiento de fiscalización parcial distinto al regulado en el Capítulo II y el procedimiento de fiscalización definitiva respectivamente.

Tratándose de la ampliación del procedimiento de fiscalización definitiva, el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 62°-A del Código Tributario se iniciará en la fecha en que el sujeto fiscalizado entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva”.

Asimismo, el artículo 16° del citado reglamento establece que “Una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61° o en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al sujeto Fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y periodo, o la Declaración Aduanera de Mercancías o los aspectos que fueron materia del Procedimiento de Fiscalización, según corresponda”.

Es así que, considerando lo expuesto, de una interpretación de ambas normas se llega a la conclusión que el procedimiento de fiscalización carece de un plazo para su culminación, es decir, para la notificación de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa, de corresponder.

Sin embargo, dicha interpretación no resulta acorde con la protección del derecho al plazo razonable, lo cual se analizará en el siguiente capítulo.

## **2.8 Conclusiones**

El procedimiento de fiscalización constituye un procedimiento durante el cual se realizan actuaciones dirigidas por la Administración quien está investida de diversas facultades a efectos de que pueda realizar su labor de fiscalización, siendo que producto del mismo corresponde a la Administración Tributaria notificar al contribuyente las resoluciones que ponen fin al procedimiento, en ese sentido, durante el tiempo que se prolongue dicho procedimiento, el contribuyente se encontrará sometido a la obligación de cooperar con dicha labor y con la incertidumbre respecto a la determinación de sus obligaciones, por lo que en virtud al derecho al plazo razonable, dicho procedimiento debe tener una duración determinada o determinable bajo factores objetivos, lo cual no ocurre con la interpretación actual de la normatividad vigente.





# **CAPÍTULO III: HACIA UNA REFORMA DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Tal como se ha expuesto en los capítulos precedentes, el derecho al plazo razonable es un derecho fundamental que tiene sus alcances inclusive dentro del procedimiento administrativo; sin embargo, la normatividad así como su interpretación imperante hacen que su vigencia se relativice al punto tal que si bien se puede tener certeza de su inicio, no lo es así de su término, lo cual constituye no solo una vulneración al derecho al plazo razonable, sino inclusive a la seguridad jurídica de los contribuyentes, por lo que en el presente capítulo se realizará una propuesta de interpretación y modificación normativa que consideramos más acorde al respeto de dichos derechos así como el análisis de tópicos adicionales que se producen en el procedimiento de fiscalización en torno a esta problemática.

## **3.1 El plazo razonable en el procedimiento de fiscalización definitiva**

### **3.1.1 Regulación Actual**

En este punto se realizará un breve repaso de la regulación actual del plazo de fiscalización a fin de aproximarnos a su problemática.

Conforme se ha reseñado en el capítulo precedente, el artículo 62-A del Código Tributario establece que “1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma”.

Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se requiere información y/o

documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y periodo materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.

Vencimiento del plazo: El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda”.

### **3.1.2 Problemática**

Si bien la primera interpretación que se desprende de las normas glosadas es que el vencimiento del plazo tiene como único efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir nueva información al contribuyente, encontrándose bajo su discrecionalidad, ello nos lleva a dos reflexiones y propuestas.

Primero, tal como se ha expuesto, durante el curso del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria se encuentra investida de diversas facultades para llevar a cabo su labor, debiendo anotarse además que de acuerdo a lo señalado por el artículo 61° del Código Tributario, dichas facultades se ejercen discrecionalmente, este hecho tiene como correlato que los contribuyentes se encuentren obligados a cooperar con dicha labor, dicho incumplimiento puede ser pasible de sanciones. Es así que, el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración implica para el contribuyente inmerso en el procedimiento de fiscalización una serie de limitaciones en su actuar cotidiano pues debe dedicar recursos para su atención así como la afectación en su seguridad jurídica pues la determinación a la que arribe la Administración Tributaria puede influir a su vez en la determinación de sus obligaciones de ejercicios posteriores.

Asimismo, como parte de la administración pública corresponde que la acción de la Administración Tributaria se realice en el marco del debido procedimiento y claro está, el respecto al derecho al plazo razonable.

Ahora bien, en el análisis particular del procedimiento de fiscalización definitiva, podemos apreciar dos plazos: el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria

para requerir nueva información al contribuyente y el plazo para concluir el procedimiento de fiscalización con la notificación de las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa correspondientes.

Respecto al primer plazo, la norma señala que es de un año contado a partir de la presentación total de lo solicitado mediante el primer requerimiento notificado en el curso del procedimiento de fiscalización, el cual podrá ser prorrogado excepcionalmente por un año adicional en virtud a las causales señaladas en el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario.

Al respecto, cabe precisar que de acuerdo a la RTF de observancia obligatoria N° 6741-4-2020, “la notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, 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”.

Es decir, el plazo antes indicado, no aplica al requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, lo cual relativiza aun más el plazo mencionado.

Lo que implica que los contribuyentes pueden conocer el inicio del plazo para que se les requiera información, pero no de hasta cuándo la Administración Tributaria puede notificar el citado requerimiento.

En lo que respecta al plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para notificar las resoluciones que ponen fin al procedimiento, la interpretación literal y extendida de la norma, lleva a concluir que solo está limitado por la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria o infracciones.

Es así que la RTF 4075-Q-2015 del 9 de noviembre de 2015 señala que “el plazo límite de un año es para requerir información en una fiscalización y no para determinar la deuda tributaria. El plazo que tiene la SUNAT para determinar la deuda es el de prescripción. Durante este plazo que tiene la SUNAT para determinar la deuda es el de prescripción. Durante ese plazo puede emitir y notificar valores en base a la información proporcionada con anterioridad”.

Sin embargo, dicha interpretación menoscaba el derecho al plazo razonable y la seguridad jurídica, pues en principio pretende hacer que converjan dos conceptos que

tiene distinta finalidad: la prescripción y la conclusión del plazo para la notificación de las resoluciones que ponen fin al procedimiento de fiscalización.

La prescripción, por un lado, es definida como:

Una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace, siendo su fundamento la seguridad jurídica pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de DERECHO quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. (García Novoa, 2011, p. 13)

Es así que, se ha señalado que:

Atendiendo, entonces, al fundamento objetivo de la prescripción, si el titular de un derecho considerable tiempo transcurrido no plantea su pretensión ejercitando la acción correspondiente para que el órgano jurisdiccional lo declare y haga efectiva la pretensión, la ley no debe ya franquearle la posibilidad de su ejercicio. Y por el mismo fundamento, se permite la oposición al ejercicio de es acción alegándose la prescripción. (Vidal Ramírez, 2011, p. 82)

Mientras que respecto a su fundamento, se ha señalado que:

Existen dos razones fundamentales para la normatividad de la prescripción: (i= la exigencia de certeza en las relaciones jurídicas, que compromete al verificarse una situación de prolongada inercia; y (ii) la falta de ejercicio crea una expectativa, hace pensar que probablemente el derecho ya no será ejercitado, generando una presunción de renuncia tácita (Varsi Rospigliosi, 2021, p.74).

Es así que se aprecia como punto en común de las apreciaciones citadas que el fundamento de la prescripción es la seguridad jurídica.

Por su parte, el punto de culminación del procedimiento de fiscalización determina el punto en el cual concluirá la incertidumbre del administrado respecto a la determinación de sus obligaciones tributarias en el marco de dicho procedimiento.

En relación a este punto García Novoa (2011) ha señalado que:

La liquidación tributaria es, por tanto, un instrumento de generación de incertidumbre, en tanto supone, “la declaración de voluntad de la Administración sobre el an y el quantum de la obligación tributaria material, haciéndola

inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto. (p. 96)

Asimismo, es preciso señalar que aunar el término del plazo para la culminación del procedimiento de fiscalización al plazo de prescripción hace que el primero quede relativizado pues el plazo de prescripción, al tener como fundamento la inactividad, contiene causales de interrupción, entre las que se encuentra el inciso c) del artículo 45° del Código Tributario, que señala que “Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial”. De modo tal que cada requerimiento emitido durante el procedimiento de fiscalización constituiría un acto de interrupción lo cual puede hacer que el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria se prolongue por un tiempo que no puede ser catalogado como razonable, vulnerando de este modo el derecho al plazo razonable.

Por otra parte, en lo que respecta al ámbito tributario, corresponde mencionar lo señalado por el TC en sentencias referidas al plazo razonable en el procedimiento contencioso, en las que reiteró la aplicación de los criterios utilizados tanto por el TEDH y EL CADH, estos son: la complejidad del asunto, la actividad procesal del administrado y la conducta de la administración (Exp. 4532-2013-PA/TC, 04082-2012-PA/TC, 02051-2016-PA/TC Y 02051-2016-PA/TC).

Sin embargo, consideramos que respecto al criterio de la complejidad del asunto, su evaluación no sería necesaria dado que para ello la Administración cuenta con el recurso de la prórroga del plazo por complejidad, respecto a la actividad procesal del administrado, es complicado hallar una actividad de dicha naturaleza en un procedimiento que está a cargo de la Administración, en tanto que la tercera estaría orientada a verificar la actividad de la Administración durante el procedimiento administrativo, es decir, la existencia de excesivos “tiempos muertos”.

### **3.1.3 Consecuencias jurídicas**

Consideramos que por un lado, que tal como lo sugiere el Modelo de Código Tributario, la norma debe establecer un plazo específico para la culminación del procedimiento de fiscalización, estableciendo además las consecuencias de su falta de cumplimiento que en nuestro caso sería: que la prescripción no se vea interrumpida y que no se generen intereses respecto de la obligación principal así como un plazo límite para que la Administración determine la obligación tributaria o comunique su conformidad con lo determinado por el contribuyente el cual pueda ser prorrogado excepcionalmente solo bajo criterios objetivos para su culminación lo cual debe ser comunicado al contribuyente, lo cual constituiría un incentivo para que la Administración Tributaria procure culminar el procedimiento dentro de los plazos establecidos.

En tanto la norma no sea modificada, se propone realizar una interpretación de la norma más acorde con el derecho al plazo razonable, esto es, que considerando que el primer párrafo del artículo 62-A del Código Tributario, establece específicamente un plazo señalando que “el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un (1) año”, debe interpretarse que dicho plazo es el plazo para realizar la fiscalización, es decir, concluirla; sin embargo, al no establecerse la consecuencia de la conclusión del plazo más allá de lo señalado en los numerales 4 y 5 del artículo 62-A del Código Tributario que determina que vencido dicho plazo la Administración no podrá requerir mayor información (a diferencia de lo señalado por el Modelo del Código Tributario del CIAT o la Ley General Tributaria de España que señalan las consecuencias en cuanto a la prescripción y el no cómputo de intereses), corresponderá que en resguardo de los derechos de los contribuyentes, la Administración motive dicha demora, y tome las medidas de gestión a efectos de culminar dicho procedimiento en el más breve plazo posible. Asimismo, a efectos de garantizar dicha garantía, la queja ante el Tribunal Fiscal debería ser el instrumento con el que cuenten los contribuyentes para solicitar se les informe el motivo de la demora y se exhorte a la Administración a su pronta culminación atendiendo a las circunstancias objetivas del caso, verificando los tiempos insumidos en la evaluación del caso.

### **3.1.4 Conclusiones**

La redacción actual de la norma no permite establecer consecuencias específicas al exceso del plazo de un año adicionales al hecho de que no se puedan efectuar requerimientos adicionales; sin embargo, se propone una interpretación que salvaguarde de mejor modo el derecho al plazo razonable.

Se propone una modificación legislativa a efectos de que se otorgue mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

## **3.2 El plazo razonable en el procedimiento de fiscalización definitiva – Prórrogas**

### **3.2.1 Regulación Actual**

De acuerdo a lo señalado en el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario, “Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional 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”.

Al respecto, el Reglamento de Fiscalización señala en su artículo 15° que “Artículo 15°.- De la notificación de las causales que prorrogan el plazo

La SUNAT notificará al Sujeto Fiscalizado, mediante Carta, la prórroga del plazo así como las causales a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario un mes antes de cumplirse el año establecido en el numeral 1 del citado artículo”.

### **3.2.2 Problemática**

De acuerdo a lo antes señalado, se aprecia que aun cuando el legislador señala un plazo para requerir información, este también se encuentra relativizado por el citado numeral 2 del artículo 62-A por cuanto le otorga la posibilidad de “excepcionalmente” prorrogar

dicho plazo por un año adicional y es que si bien se señala una lista taxativa de causales por las que procedería dicha prórroga, el inciso a) señala la fórmula de “entre otras circunstancias”.

Cabe mencionar que se ha establecido que dicha prórroga además de sustentarse en alguna de dichas causales, debe estar motivada, así la RTF N° 709-Q-2015 señala que “Se declara fundada la queja presentada en cuanto a la prórroga del plazo de fiscalización por un año adicionales, toda vez que de la revisión de la carta mediante la cual se comunica a la quejosa la referida prórroga, se aprecia que no ha sido debidamente motivada, dado que no expone las razones fácticas de dicha conclusión, señalando de modo genérico e impreciso los supuestos habilitantes de dicha medida, infringiendo lo dispuesto por los artículos 3 y 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y el artículo 103 del Código Tributario. Se declara fundada la queja respecto de los requerimientos de documentación notificados por la Administración en fecha posterior al vencimiento del plazo de fiscalización”.

Asimismo, la RTF N° 1478-Q-2016 señaló que “se declara fundada la queja presentada en tanto la Administración no ha motivado la carta mediante la cual estableció la prórroga de la fiscalización seguida a la quejosa, expresando las razones de hecho y derecho que sustentarían tal ampliación, al no exponer las razones de hecho y derecho que sustentarían tal ampliación, al no exponer las razones fácticas de dicha conclusión, infringiendo lo establecido en los artículos 3 y 6 de la Ley 27444 y el artículo 103 del Código Tributario. Cabe señalar que si bien la Administración en autos expone las razones por la que decidió ampliar el plazo de dicho procedimiento de fiscalización, sin embargo, ello no fue comunicado oportunamente a la quejosa, de conformidad con el artículo 15° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Es así que, si bien no lo señalan taxativamente ni el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario ni el reglamento de fiscalización, ello no obsta para que la Administración cumpla con su obligación de motivar sus decisiones, ello porque las normas deben ser interpretadas de manera sistemática de manera tal que no basta que la Administración señala que ocurre tal o cual situación sino que debe sustentar el por qué dicha circunstancia ha influido de tal modo en el procedimiento, que la obliga a requerir un año adicional para continuar solicitando información al contribuyente.



### **3.2.3 Propuesta**

Al respecto, consideramos que tratándose de una facultad discrecional de la Administración Tributaria, esta debe ser ejercida con razonabilidad, evitando la arbitrariedad, es así que, proponemos que la mención a “entre otras circunstancias”, debe ser retirada de la fórmula normativa pues resulta una fórmula demasiado genérica que podría facultar a la Administración Tributaria a prorrogar el plazo con una motivación inadvertida, mientras que ante la situación actual, dicha fórmula debe ser interpretada del modo más estricto posible a fin de reducir el ámbito de discrecionalidad a fin de lograr una interpretación acorde con el respecto al derecho al plazo razonable.

### **3.2.4 Conclusión**

En cuanto a las causales de prórroga del plazo de fiscalización, la fórmula “entre otras circunstancias” otorga un margen demasiado amplio de discrecionalidad a la Administración, por lo que se propone que dicha fórmula sea excluida de las causales de prórroga. Asimismo, de manera correcta, los pronunciamientos del TF han señalado que en los casos numerados taxativamente es deber de la Administración Tributaria motivar debidamente la prórroga.

## **3.3 El plazo razonable en el procedimiento de fiscalización referido a la aplicación de normas de precios de transferencia**

### **3.3.1 Regulación Actual**

Como consideraciones previas, corresponde reconocer que la aplicación de la normas de precios de transferencia requiere una evaluación técnica compleja, así se ha dicho que “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).

Es así que en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE establecen que la aplicación del principio de plena competencia necesita de normas procedimentales claras, con la finalidad de garantizar una adecuada protección del contribuyente y asegurar que la recaudación no se transfiera a países que aplican normas excesivamente severas (comentario 4.4.).

Por su parte, la doctrina especializada en Precios de Transferencia señala que las auditorías tributarias en dicha materia son, en la práctica, mucho más intensas y demandantes que el resto de fiscalizaciones, siendo que la duración de las mismas puede oscilar, en la experiencia comparada, entre un (1) año y los 540 días”. (Tartarini Tamburini & Abregú Pérez, 2017, p. 10)

Dicha complejidad es innegable; sin embargo, la consideración al tiempo que debe dedicar la Administración Tributaria a su evaluación, debe realizarse bajo el respeto a los derechos de los contribuyentes, siendo que en el caso particular del derecho al plazo razonable, su observancia requiere que la administración procure el tiempo necesario para su evaluación y considerando el derecho de defensa de los contribuyentes.

Cabe mencionar que con la modificación normativa contenida en el Decreto Legislativo N° 1113 del 5 de julio de 2012, modificó el epígrafe del artículo 62-A del Código Tributario de “Plazo de fiscalización” a “Plazo de la fiscalización definitiva”.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3 del artículo 62-A del Código Tributario:

“3. Excepciones del plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de procedimientos 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”.

Es así como la norma, en consideración a la especial complejidad de la materia, ha establecido que en dichos casos se da una excepción al plazo establecido en el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario.

### **3.3.2 Problemática**

Dicha redacción ha llevado al Tribunal Fiscal a sostener en la RTF de observancia obligatoria que “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 sólo 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”.

Ahora bien, de dicho criterio se desprende que el plazo señalado en el artículo 62-A del Código Tributario no es aplicable a los procedimientos de aplicación de las normas de precios de transferencia, lo que aplicado al caso analizado en la citada resolución, implicó que los requerimientos referidos a la aplicación de precios de transferencia emitidos con posterioridad al citado plazo, resultan válidos en virtud a la citada excepción; es decir, de acuerdo a aquella interpretación, el procedimiento de fiscalización de precios de transferencia no está sujeto al plazo del artículo 62-A del Código Tributario para requerir información ni a ningún otro plazo, salvo el de prescripción.

Es así que Talledo Mazu (2021) ha señalado que

Esta disposición se limita a establecer que el plazo de un año no rige para la fiscalización de precios de transferencia ni en los que corresponda remitir al Comité revisor. No cabe interpretarla en el sentido de que dicha fiscalización no está sujeta a plazo alguno.

Claro que la está, pero a un plazo indeterminado cuya extensión concreta debe ser fijada discrecionalmente por la SUNAT de acuerdo a las circunstancias de cada caso y con respecto de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Al respecto es de destacar lo declarado por el Tribunal Constitucional en la STC 0333-2010-PA/TC, en lo referente al plazo de duración de las fiscalizaciones, en el sentido de que debe ser razonable y proporcional y que ... la discrecionalidad con la que ejerce la facultad de fiscalización “no puede ser ejercida de manera irrazonable desconociendo principios y valores constitucionales, ni al margen del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes (p. 32).

Otro efecto de esta falta de determinación normativa es que al señalar expresamente que el plazo de un año no resulta aplicable a los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia, de realizarse una fiscalización únicamente por

dicho aspecto mediante una fiscalización parcial, traería como efecto que las causales de suspensión del plazo de prescripción asociadas al inciso f) del artículo 46° del Código Tributario, esto es, “f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A”, pues al extraer a precios de transferencia del plazo del 62-A, no se permite que la suspensión del plazo sea considerado en esos términos.

En ese sentido, consideramos que en este caso la problemática se determina por dos puntos: primero, la norma no establece un plazo para requerir información, dejando por tanto un mayor ámbito de discrecionalidad a la Administración; segundo, no establece un plazo para la culminación del procedimiento más allá de la prescripción, lo cual implica que sea inconstitucional al no ser compatible con la seguridad jurídica ni con el derecho al plazo razonable.

### **3.3.3 Propuesta**

Al respecto, se propone que la norma sea modificada indicando un plazo específico de duración del procedimiento que debe culminar con la notificación de las resoluciones correspondientes, ello considerando la especial complejidad que involucran dichos procedimientos y fijar los efectos del exceso tales como la no interrupción de la prescripción y la suspensión de la generación de intereses.

### **3.3.4 Conclusión**

La norma vigente no establece un plazo para requerir información, dejando por tanto un mayor ámbito de discrecionalidad a la Administración. Asimismo, tampoco establece un plazo para la culminación del procedimiento más allá de la prescripción, lo cual determina su inconstitucionalidad al no ser compatible con la seguridad jurídica ni con el derecho al plazo razonable, por lo que se requiere una modificación normativa en aras de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

## CONCLUSIONES

- El derecho al plazo razonable constituye un derecho fundamental plenamente vigente en nuestro ordenamiento jurídico.
- Su alcance se extiende tanto al ámbito judicial como administrativo y es aplicable tanto a personas naturales como jurídicas.
- La posición predominante actualmente, siguiendo los criterios del TEDH y la CADH es la de considerar los criterios de: La complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado y La conducta de la administración pública, ello aun en casos en los que la norma establece un plazo específico.
- Por nuestra parte, no consideramos dicho criterio acorde al respeto al derecho al plazo razonable por cuanto, aun en casos en los que la norma establece un plazo, relativiza la protección de dicho derecho con criterios amplios lo cual se aprecia incluso en casos en que el propio TEDH calificó de exorbitante la duración del plazo.
- El procedimiento de fiscalización constituye un procedimiento durante el cual se realizan actuaciones dirigidas por la Administración quien está investida de diversas facultades a efectos de que pueda realizar su labor de fiscalización, siendo que producto del mismo corresponde a la Administración Tributaria notificar al contribuyente las resoluciones que ponen fin al procedimiento,
- El procedimiento de fiscalización debe tener una duración determinada o determinable bajo factores objetivos, lo cual no ocurre con la interpretación actual de la normatividad vigente.
- La redacción actual de la norma no permite establecer consecuencias específicas al exceso del plazo de un año adicionales al hecho de que no se puedan efectuar requerimientos adicionales;
- En cuanto a las causales de prórroga del plazo de fiscalización, la fórmula “entre otras circunstancias” otorga un margen demasiado amplio de discrecionalidad a la Administración

- La norma vigente no establece un plazo para requerir información, dejando por tanto un mayor ámbito de discrecionalidad a la Administración. Asimismo, tampoco establece un plazo para la culminación del procedimiento más allá de la prescripción, lo cual determina su inconstitucionalidad al no ser compatible con la seguridad jurídica ni con el derecho al plazo razonable



## RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- Recomendación 1 Se recomienda realizar una interpretación de las normas referidas al plazo de fiscalización definitiva que salvaguarde de mejor modo el derecho al plazo razonable, se propone una interpretación en ese sentido en el presente trabajo de investigación.
- Recomendación 2: Se propone una modificación legislativa a efectos de que se otorgue mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.
- Recomendación 3 Se propone que en cuanto a las causales de prórroga del plazo de fiscalización, la fórmula “entre otras circunstancias” sea excluida de las causales de prórroga.
- Recomendación 4 La norma vigente referida al procedimiento de fiscalización en aplicación de las normas de precios de transferencia no establece un plazo para requerir información, tampoco establece un plazo para la culminación del procedimiento más allá de la prescripción, por lo que se recomienda una modificación normativa en aras de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

## REFERENCIAS

- Beccaria, C. (2015). *Tratado de los Delitos y de las Penas*. Ed. Carlos III University of Madrid.
- Borowski, M. (s.f.). *La Estructura de los Derechos Fundamentales*. Universidad Externado de Colombia.
- Decreto Legislativo N° 957, Código Procesal Penal. (29 de julio de 2004).  
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H871232>
- Espín López, I. (2017). El Derecho a un proceso sin dilaciones indebidas en la práctica española. *Revista Anales de Derecho*, 35. 1-23
- Ferrajoli, L. (2019). *Derechos y Garantías*. Editorial Trotta.
- Gamba Valega, C. (Marzo 2021). La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 16
- García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Editorial Marcial Pons.
- García Toma, V. (2015), *Constitución, Justicia y Derechos Fundamentales*. Ed. Grupo Editorial Lex & Iuris.
- Guzmán Napurí, C. (2020). *Procedimiento Administrativo General*. Editorial Instituto Pacífico.
- Huamán Ordoñez, L. A. (2019). *Procedimiento administrativo general comentado*. Editorial Jurista Editores.
- Huamaní Cueva, R. (2019). *Código Tributario Comentado*. Jursita Editores
- Landa Arroyo, C. (2019). *Los derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional 2008 – 2018*. Palestra Editores
- Morón Urbina, J. C. (2020). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Editorial Gaceta Jurídica.
- Morón Urbina, J. C. (2020). La regulación común de la actividad administrativa de fiscalización en el derecho peruano. *Derecho & Sociedad*, 54. 17-42.
- Pastor, D. (2002). *El Plazo razonable en el proceso del Estado de Derecho*. Editorial Ad-hoc
- Quintanilla Yangali, N. (2015). *Código Tributario. Aplicación Práctica*. Editorial Gaceta Jurídica.



- Salinas Mendoza, D. (2012). *El plazo razonable del proceso en la jurisprudencia contemporánea*. Palestra Editores
- Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 178/2007. (23 de julio de 2007). Sala Segunda del Tribunal Constitucional de España. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/6145>
- Sentencia del Tribunal Constitucional de España N° 38/2008. (25 de febrero de 2008). Tribunal Constitucional de España. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/6270>
- Sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 03987-2010-PHC/TC. (2 de diciembre de 2010). Tribunal Constitucional del Perú. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03987-2010-HC.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° STC 0537-2006-AA (15 de marzo de 2006). Tribunal Constitucional del Perú. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00537-2006-AA.pdf>
- Sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 618-2005-HC/TC. (8 de marzo de 2005). Sala Segunda del Tribunal Constitucional del Perú. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00618-2005-HC.html>
- Talledo Mazú, C. (2021). *Manual del Código Tributario*. Editorial Economía y Finanzas.
- Tartarini Tamburini, T., & Abregú Pérez, P. (2017). El Procedimiento de Fiscalización por Aplicación de las Normas de Precios de Transferencia. *Revista Análisis Tributario*. 349. 10-19.
- Tirado Barrera, J. A. (2011). Reflexiones en torno a la potestad de inspección o fiscalización de la administración pública. *Derecho y Sociedad*, 37. 251-262
- Vargas Ysla, R. R. (2016). *El derecho a ser juzgado en un plazo razonable*. Editorial Rodhas.
- Varsi Rospigliosi, E. (2021). *Tratado del Derecho de la Prescripción y la caducidad*. Fondo Editorial de la Universidad de Lima.
- Vidal Ramírez, F. (2011). *Prescripción extintiva y caducidad*. Editorial Idemsa.
- Yangali Quintanilla, N. (2015). *Código Tributario. Aplicación Práctica. Según Criterios Jurisprudenciales y de la SUNAT*. Editorial Gaceta Jurídica.
- Zegarra Valdivia, D. (2018). La definición de la actividad de fiscalización en la Ley de Procedimiento Administrativo General Peruana. En Morón Urbina, J., Danós Ordoñez, J. (Coordinadores), *Estudios de Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo Iberoamericano Innovación y Reforma*. (pp. 237 a 248). Ed. Gaceta Jurídica