

**UNIVERSIDAD PERUANA DE LAS AMÉRICAS**



**ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

**Ausencia de un plazo razonable para la emisión de las resoluciones de determinación y/o multa en el procedimiento de fiscalización de la Sunat y su afectación al debido procedimiento**

**PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO**

**AUTOR:**

**RODOLFO ALFREDO VEGA ALFARO**

**(ORCID: 0000-0001-8655-6744)**

**ASESOR:**

**Mg. JAIME MODESTO PONCE DE LEÓN MUÑOZ**

**(ORCID: 00001-6737-0397)**

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN: DERECHO PENAL, CIVIL Y CORPORATIVO**

**LIMA, PERÚ**

**AGOSTO, 2021**

## **Dedicatoria**

A mis padres, por ser quienes me han acompañado durante todo mi trayecto de vida y me han brindado su incondicional apoyo en mi crecimiento como profesional.

## Resumen

La Institución encargada de la administración de tributos, de acuerdo a lo señalado en el Código Tributario, ejerce su facultad de fiscalización ejecutando diversas acciones de control con la finalidad de verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dentro de las acciones que realiza la Administración se encuentran las establecidas en el Decreto Supremo N° 085-2007-EF; en el cual se detallan las características que deben considerarse en su desarrollo. Sin embargo, es necesario verificar si el referido Procedimiento se realiza considerando el marco constitucional y legal de nuestro país.

La presente investigación ha sido elaborada con el fin central de aportar conocimientos para la mejora de la normatividad del Código Tributario respecto a las reglas procesales sobre las cuales ejerce su accionar el órgano fiscalizador; asimismo, tiene el objetivo general de describir de qué manera la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el Debido Procedimiento.

Para ello, es necesario describir si la mencionada ausencia (del plazo razonable) afecta Derechos y principios jurídicos; entre ellos, el Derecho a la Seguridad Jurídica, el Derecho a Defensa, el principio de plazo razonable y el principio de Capacidad Contributiva.

Por consiguiente, se analizó normatividad y jurisprudencia emitida en materia tributaria, (Sentencias del Tribunal Constitucional y Resoluciones del Tribunal Fiscal), doctrina nacional e internacional; a fin de esclarecer los efectos del desarrollo del procedimiento fiscalizador y en especial su conclusión.

Para finalizar la investigación se elaboraron las conclusiones considerando cada uno de los objetivos planteados, se formuló las recomendaciones a fin de mejorar el desarrollo del procedimiento de fiscalización y una propuesta técnica respecto a la normatividad del Código Tributario sobre la conclusión del Procedimiento fiscalizador peruano.

Palabras clave: procedimiento de fiscalización, plazo razonable, debido procedimiento, seguridad jurídica, derecho a la defensa, capacidad contributiva.

## **Abstract**

The Tax Administration, under the provisions of the Tax Code, exercises its supervisory power carrying out various control actions to verify full compliance with tax obligations. Within the actions undertaken by the Tax Administration are those stipulated by Supreme Decree No. 085-2007-EF; in which the characteristics that must be considered in its development are detailed. However, it is necessary to verify whether SUNAT's auditing procedure is being conducted in compliance with the constitutional and legal framework of our country.

This research has been developed with the main purpose of providing knowledge for the improvement of the Tax regulations regarding the Procedural rules on which the auditing body exercises its actions; Additionally, it has the general objective of determining how the lack of a reasonable deadline affects the administrative Due Process.

For this purpose, it is necessary to determine whether the absence of a reasonable period of time affects the rights and legal principles.

Consequently, regulations and jurisprudence issued on tax matters were analyzed (Constitutional Court Rulings and Tax Court Resolutions), as well as national and international doctrine, in order to clarify the effects of the development of the tax audit procedure and especially its conclusion.

To finalize this investigation, conclusions were drawn up considering each of the objectives set out, recommendations were provided to improve the development of the audit procedure and a technical proposal was drafted regarding the regulations of the Tax Code related to the conclusion of the Peruvian audit procedure.

Keywords: audit procedure, reasonable time, due process, legal certainty, right to a defense, contributory capacity.

## Tabla de contenido

Dedicatoria.....	2
Resumen .....	3
Abstract.....	5
Introducción.....	9
Capítulo I: Problema de la Investigación .....	11
1.1. Descripción de la Realidad Problemática.....	11
1.2. Planteamiento del Problema .....	14
1.2.1. <i>Problema general</i> .....	14
1.2.2. <i>Problemas específicos</i> .....	14
1.3. Objetivo de la Investigación .....	15
1.3.1. <i>Objetivo general</i> .....	15
1.3.2. <i>Objetivos específicos</i> .....	15
1.4. Justificación e Importancia de la Investigación.....	15
1.4.1. <i>Justificación teórica</i> .....	15
1.4.2. <i>Justificación práctica</i> .....	16
1.4.3. <i>Justificación metodológica</i> .....	16
1.5. Limitaciones .....	16
Capítulo II: Marco Teórico.....	16
2.1. Antecedentes .....	17
2.2. Bases Teóricas .....	20
2.3 Facultad de Fiscalización .....	45
2.4 Determinación de la obligación Tributaria .....	47
2.5 Antecedentes internacionales sobre el plazo de fiscalización.....	62
Capítulo III. Marco Metodológico.....	66
3.1. Enfoque de la Investigación .....	66
3.2. Categorías .....	66
3.3. Tipo de investigación .....	66
3.4. Diseño de la Investigación .....	66
3.5. Técnicas de instrumentos de recolección de datos.....	67
Capítulo IV. Resultados.....	69
Conclusiones .....	97
Recomendaciones.....	100
Propuesta Técnica.....	101

Referencias.....	103
------------------	-----

## **Introducción**

La tesis se titula: “Ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y su afectación al debido Procedimiento”, contiene cuatro capítulos: Problema de la investigación, Marco teórico, Marco metodológico y Resultados; asimismo, incluye Conclusiones, recomendaciones y propuesta Técnica; todo ello sustentado por las citas y referencias bibliográficas.

Capítulo I: Problema de la investigación, en el cual se detalla el problema de la unidad de análisis, asimismo se detalla la formulación de los problemas, los objetivos, justificación y por último las limitaciones de la investigación.

Capítulo II: Marco Teórico, en el cual se redacta las investigaciones previas, las bases teóricas y el marco conceptual donde definen los términos básicos de las categorías de la presente investigación, siguiendo las normas APA para su correcta redacción.

Capítulo III: Marco Metodológico, se detallan el Enfoque metodológico, las categorías, tipo de investigación, Diseño de la investigación y las técnicas e instrumentos de la investigación a aplicar. Además, se elaboró un cuadro que contiene una lista de cotejo entre la Base teórica o norma y opiniones de destacados abogados nacionales, con especialidad en materia fiscal, vertidas en las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario denominadas La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del contribuyente (en adelante Jornadas Tributarias); lo cual nos permite exponer nuestra posición final respecto al objetivo general y específicos buscados en el presente trabajo de investigación.

Capítulo IV: Resultados, capítulo en el cual se detallan los resultados arribados al analizar la documentación bibliográfica en materia tributaria,

normatividad nacional e internacional, Jurisprudencia, doctrina nacional; entre otros.

## **Capítulo I: Problema de la Investigación**

### **1.1. Descripción de la Realidad Problemática**

En la Actualidad, el mundo y específicamente nuestro país se encuentra dentro de una realidad muy complicada debido a la emergencia sanitaria mundial debido a la COVID– 19. En este contexto, el Estado peruano enfrenta esta emergencia desde diversos ángulos lo cual origina un gran desembolso de las reservas nacionales y por ende la caja fiscal se está viendo afectada seriamente; tanto por los desembolsos como por la reducción significativa de los ingresos debido a la paralización de las operaciones en una gran cantidad de rubros económicos.

El Estado necesita obtener los recursos necesarios para atender las necesidades de la población en general y para ello una de las principales fuentes es la recaudación de tributos. A fin de obtener el importe de los tributos que realmente corresponden a las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes, el Estado cuenta con la Potestad tributaria, poder para imponer el pago de tributos, como la principal herramienta para describir y exigir el pago de los tributos a los contribuyentes y ésta es ejercida a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

La Constitución Política del Perú (en adelante CPP), en el artículo 74 señala que el Estado al ejercer su Potestad Tributaria debe respetar los principios de Reserva de Ley, Igualdad, respeto de los derechos fundamentales y No confiscatoriedad.

El Código Tributario peruano otorga a la SUNAT, como entidad competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios; la realización de actuaciones y procedimientos que correspondan llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, las facultades de

recaudación, determinación y fiscalización de los tributos y sancionadora respecto a las infracciones tributarias.

La actuación fiscalizadora en general genera una sensación de riesgo en los contribuyentes ya que mediante su ejercicio las declaraciones autoliquidadas por los contribuyentes, respecto a los tributos que originaron sus operaciones, son examinadas por la SUNAT, con el objetivo de verificar el adecuado cálculo de la obligación tributaria de acuerdo a la normatividad vigente.

El ejercicio de la mencionada facultad se lleva a cabo dentro de los alcances de la normatividad vigente establecida en el artículo 62 del Código Tributario; en la cual se detallan las atribuciones con las que cuenta la Administración para su ejecución. Asimismo, dentro de las distintas actuaciones que puede realizar la Administración se encuentran los procedimientos de fiscalización que puede practicar a los administrados con el objeto de comprobar lo determinado y declarado por éstos.

En el procedimiento de fiscalización de SUNAT Normado en el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, denominado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, se detallan las características y requisitos que se deben considerar en su desarrollo. Asimismo, se indican los tipos de Procedimiento de Fiscalización que existen: Procedimiento de Fiscalización Definitiva, Procedimiento de Fiscalización Parcial no Electrónica y el procedimiento de Fiscalización parcial Electrónica; cada uno con distintas características.

De acuerdo a lo indicado en el artículo 75 del Código Tributario concluido el procedimiento de Fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago si fuera el caso.

En dichas resoluciones se comunicará el resultado de la labor de fiscalizadora al

contribuyente, el cual puede dar como resultado que el examen a la declaración jurada presentada, a criterio del ente administrador, fue correcta o incorrecta, dando lugar en este último supuesto a la existencia de una controversia tributaria; sobre la cual el contribuyente puede ejercer su derecho a la contradicción; es decir, realizar las impugnaciones que considere pertinentes a través del procedimiento contencioso.

De acuerdo a la Jurisprudencia nacional e internacional, todo procedimiento administrativo debe cumplir con el debido procedimiento y los principios que éste conlleva.

Sin embargo, existe una problemática muy grave en el Código Tributario, ya que no existe un plazo razonable y máximo para que la SUNAT, en el caso de las fiscalizaciones Definitivas y parciales no electrónicas, emita las resoluciones determinativas y/o sanciones, al que toda persona natural o jurídica tiene derecho recibir, donde se plasme el pronunciamiento final de la Administración tributaria producto del ejercicio de su facultad de fiscalización. Por su parte, el artículo 10 del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, que norma el procedimiento fiscalizador, solo señala que éste concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa las cuales podrán tener anexos.

Al no contemplarse, para el caso del procedimiento de fiscalización definitiva y parcial no electrónica, en el Código Fiscal ni en el reglamento de inspección correspondiente un plazo razonable máximo para la emisión de las respectivas resoluciones; se atenta contra el debido procedimiento al que toda persona física o moral tiene derecho cuando se encuentra dentro de un proceso administrativo.

De lo anterior se colige que es necesario evaluar la normatividad existente respecto a la norma que regula el procedimiento de inspección efectuado por la SUNAT respecto a la emisión de los actos administrativos producto de su actuación y describir si

se cumple, de acuerdo a la normativa y precedentes jurisprudenciales nacionales e internacionales, con el debido procedimiento administrativo a fin de garantizar a los contribuyentes una resolución ajustada a derecho; es decir que se cumpla con el debido procedimiento, lo cual, entre otros, implica: garantizar los Derechos a la Seguridad jurídica y a la Defensa; así como proteger los principios de plazo razonable y capacidad contributiva.

## **1.2. Planteamiento del Problema**

### ***1.2.1. Problema general***

¿De qué manera la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el debido procedimiento?

### ***1.2.2. Problemas específicos***

¿De qué manera la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta la seguridad jurídica?

¿De qué manera la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el Derecho a la Defensa?

¿De qué manera la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el principio de Plazo Razonable?

¿De qué manera la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el principio de Capacidad Contributiva?

### **1.3. Objetivo de la Investigación**

#### ***1.3.1. Objetivo general***

Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el Debido Procedimiento.

#### ***1.3.2. Objetivos específicos***

Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta la Seguridad Jurídica.

Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el Derecho a la Defensa.

Describir si la ausencia de un plazo para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el principio de Plazo Razonable.

Describir si la ausencia de un plazo para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el principio de Capacidad Contributiva.

### **1.4. Justificación e Importancia de la Investigación**

#### ***1.4.1. Justificación teórica***

Mediante el uso sistemático de teorías y aporte de información calificada sobre el Debido Procedimiento administrativo y su cabal cumplimiento se describirá la necesidad de que todo Procedimiento de fiscalización de SUNAT cumpla en todos sus extremos con el debido procedimiento.

#### ***1.4.2. Justificación práctica***

El presente trabajo se justifica, ya que, es necesario que el Procedimiento de Fiscalización de SUNAT cumpla adecuadamente con todas las garantías del Debido Procedimiento a fin de que los contribuyentes cuenten con las Resoluciones producto del Procedimiento de Fiscalización en un tiempo razonable y ajustadas a derecho; evitando incertidumbre e incremento desproporcionado en el importe de la deuda tributaria.

#### ***1.4.3. Justificación metodológica***

El tipo de investigación utilizado es cualitativa descriptiva.

El método de investigación será bibliográfico-documental.

Los sujetos de la investigación son los contribuyentes que son objeto de un Procedimiento de Fiscalización de SUNAT.

El marco de estudio es Nacional.

La Técnica sobre recolección de datos utilizada es la revisión bibliográfica documental referente al ámbito normativo aplicable en el Perú.

La investigación se basará en el estudio coherente y lógico entre los elementos estructurales de la investigación.

#### **1.5. Limitaciones**

Debido a la Reserva Tributaria, no existe la posibilidad de conseguir datos correspondientes a las Resoluciones Determinativas y/o sanciones que se notifican a los contribuyentes que son sujetos de un procedimiento de inspección por parte de la SUNAT; motivo por el cual nuestro análisis se encontrará circunscrito al análisis normativo, bibliográfico y documental.

## **Capítulo II: Marco Teórico**

## **2.1. Antecedentes**

### ***2.1.1. Internacionales***

Moreno (2018), centró su atención en examinar el debido proceso y su relación con la norma administrativa. El estudio parte desde el análisis histórico de su concepto hasta el tratamiento que le otorga la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema. La investigación tiene como objetivo dar respuesta, mediante el análisis jurisprudencial, a dos preguntas; la primera es si existe un debido proceso, autónomo de aquel que garantiza la materia jurisdiccional, manifestado en las decisiones administrativas y la segunda si este concepto autónomo puede extrapolarse y ser exigido a todo tipo de actos administrativos y no solo a los sancionadores. El estudio finaliza afirmando que, en la actualidad, el Debido Proceso Administrativo incluye la totalidad de los aspectos administrativos y por ello es una seguridad y un derecho exigible por el ciudadano en cualquier procedimiento contra el Estado.

García (2017), se concentró en los procedimientos administrativos ejecutados por los servidores públicos que afectan el principio a la garantía de legalidad recogida en el artículo 16 de la Constitución de México. Con el fin de parar los actos ilegales de la autoridad administrativa las personas realizan las denuncias respecto a una sucesión de vicios incurridos por la autoridad administrativa que afectan la legalidad. En el estudio se concluye, que la norma Federal señala, como medio de resolución de las controversias sobre legalidad y justicia, a las actuaciones de tipo administrativo.

Chango (2016), en la investigación se recoge información respecto a que cada día el derecho a la defensa es menoscabado, pese a que está normado en las leyes del país. Este proyecto de investigación se enmarca en un análisis del debido proceso, los derechos y garantías que este comprende y lo relaciona con los procedimientos directos que fueron

incorporados en la reforma al Código Orgánico Penal. Concluye que el debido proceso constituye una garantía para resguardar que se garanticen los derechos de los ciudadanos.

Bedón (2016), afirma que los legisladores se han dedicado a agregar dentro del proceso garantías al derecho a la defensa, también se aceleró la emisión de resoluciones judiciales y los procedimientos; sin embargo, no se consideró los procedimientos administrativos pues éstos no consideran algunos derechos como el de ser escuchado en audiencias pública; el cual permite exponer argumentos y pruebas, el derecho a un plazo expreso para la solución de la impugnación y el derecho a la motivación que conlleva a recibir un acto administrativo fundamentado respecto a la conclusión arribada por la autoridad administrativa. La investigación finaliza afirmando que todos los procesos tanto administrativos como judiciales deben considerar los derechos fundamentales.

### ***2.1.2. Nacionales***

Vásquez y Torres (2017), se centraron en definir la conexión entre la facultad discrecional de la Administración tributaria peruana al ejercer su facultad fiscalizadora y la equidad en el respeto a los derechos de los contribuyentes

El estudio afirma que existe influencia significativa de la discrecionalidad administrativa sobre la equidad de las actuaciones de fiscalización realizados a los administrados; siendo que las actuaciones son percibidas como arbitrarias por emanar de una facultad discrecional.

Salas (2018), el investigador se enfocó en el estudio del cumplimiento de las garantías del debido proceso en el procedimiento administrativo sancionador en el distrito fiscal de Huánuco en el año 2015. El estudio afirma que la entidad administrativa al aplicar las sanciones no considera en su actuación el debido procedimiento, motivo por el cual, se trasgreden los derechos fundamentales de los ciudadanos, lo cual origina un grave problema para un Estado Constitucional de Derecho; ya que éste debe ejercer su

facultad sancionadora considerando la seguridad jurídica. La investigación finaliza afirmando que la Administración no cumple con el desarrollo de sus actuaciones sancionadoras garantizando el debido procedimiento; lo que origina la trasgresión de los derechos fundamentales de los administrados.

Villanueva (2017), se centró en verificar si la Administración Tributaria, al resolver las solicitudes de los administrados, cumple lo señalado por la norma constitucional peruana con relación a los principios y derechos aplicables al actuar jurisdiccional como son los derechos fundamentales a la tutela jurisdiccional y la observancia del debido proceso. La tutela jurisdiccional estriba en el derecho que le asiste a toda persona de tener acceso a los tribunales; en tanto que el debido proceso se refiere al conjunto de principios que deben ser considerados dentro de éste y que garantizan; entre otros, el derecho a recibir, dentro de un plazo legal y razonable, una decisión motivada en derecho. El estudio indica como conclusión que la Administración, en su actuar, vulnera los mencionados derechos al no cumplir con resolver las solicitudes dentro de los plazos señalados por la normatividad o cuando las resuelve más allá de un plazo razonable.

López (2019), se enfocó en verificar si el incumplimiento del plazo de notificación dentro de los procedimientos administrativos trasgredían el principio del debido procedimiento.

Mediante la investigación se evidenció que la autoridad administrativa no cumplió con los plazos establecidos para la notificación de sus actos dentro de los procedimientos administrativos y por ende afectaba el principio del debido procedimiento, lo cual afecta los derechos de los ciudadanos bajo su jurisdicción.

Bustamante (2019), se centró en determinar si las acciones inductivas realizadas por la SUNAT trasgreden los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento,

así como a verificar que otros elementos podrían ser colisionados; para ello se analizó jurisprudencia fiscal sobre acciones inductivas realizadas por la Administración Tributaria a fin de esclarecer los límites legales de tales inspecciones en razón de los derechos indicados anteriormente. El estudio culmina señalando recomendaciones para la mejora de la actuación fiscalizadora; especialmente en lo concerniente a la debida motivación administrativa.

## **2.2.Bases Teóricas**

### ***2.2.1 La Potestad Tributaria***

#### **2.2.1.1 Definición.**

“El poder que tiene el Estado para imponer el pago de tributos, el cual no puede ser ejercido en forma discrecional, o, dado el caso, de forma arbitraria; sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico sean de orden constitucional o legal" (Sentencia 33-2004 AI/TC, 2004),

Respecto a este tema, Gamba (2021) indica, refiriéndose al fundamento jurídico 7 de la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional N° 00042-2004-AI/TC, que señala claramente que la Potestad tributaria no es irrestricta o ilimitada , por tanto su ejercicio no debe ser ejecutado sin considerar los límites señalados en la CPP y las leyes, motivo por el cual, el ejercicio legítimo de la potestad tributaria implica su ejecución dentro de los referidos límites; garantizándose de esta manera la justicia y el respeto a los derechos fundamentales. (p. 18)

#### **2.2.1.2 Principios constitucionales y la Potestad Tributaria**

El artículo 74 de la CPP señala expresamente los límites dentro de cuales debe ser ejercida la Potestad tributaria del Estado. Se consideran como límites los principios de Reserva de Ley, Igualdad, No confiscatoriedad, y Respeto de los Derechos

Fundamentales. Asimismo, según Bravo (2006), además de los principios expresamente indicados, en nuestra Carta Magna, tenemos aquellos que se encuentran implícitamente incluidos dentro de las obligaciones y límites del Estado. (pp. 119-127)

#### ***2.2.1.2.1 Principios Constitucionales explícitos.***

##### **2.2.1.2.1.1 Reserva de Ley.**

El Colegiado Constitucional, mediante la Sentencia 042-2004-AI/TC ha definido los principios de legalidad y reserva de ley. El primero implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, mientras que el segundo es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por ley.

Nima (2016), indica que considerando lo establecido por el máximo ente constitucional en las Sentencias N° 2672-2002-AA/TC, 2302-2003-AA/TC Y 3303-2003-AA/TC, el Principio de Reserva de Ley constituye la utilización de la herramienta legal pertinente. Asimismo, el tribunal señala que, en materia fiscal, se respeta este principio cuando por intermedio de la ley o norma correspondiente se regulan los componentes básicos y determinantes de un tributo; reservándose el desarrollo, de todo aquello adicional, a la norma reglamentaria. (pp. 42-43)

Con respecto a la facultad de fiscalización, la referida autora indica que de acuerdo al precepto de reserva de ley, explicado anteriormente, la Administración Tributaria se encuentra impedida de incorporar en la hipótesis de incidencia tributaria hechos que no han sido expresamente incluidos en ésta.

##### **2.2.1.2.1.2 Igualdad.**

Este axioma previene que todos los que se encuentren en la misma condición deben ser tratados de la misma forma, tanto en el texto de la Ley como en su empleo.

##### **2.2.1.2.1.3 No confiscatoriedad.**

Por este principio se reserva que la afectación de los tributos que realiza el Estado no implique una privación desmedida de la propiedad a los Administrados. Derecho que se encuentra señalado en el texto del Artículo 70 de la CPP.

#### **2.2.1.2.1.4 Principio de respeto a los Derechos Fundamentales.**

El Estado, al practicar su Poder tributario, tiene la obligación de respetar los derechos fundamentales de las personas físicas y morales. Lo primero por mandato de la CPP y lo segundo como resultado del desarrollo jurisprudencial.

En este sentido Gamba (2021) señala que el Tribunal Constitucional, en este aspecto, ha seguido una línea uniforme al señalar que los Derechos Fundamentales cumplen un carácter vinculante con todos los poderes del Estado, incluyendo obviamente a la Administración Pública, al considerarlos mediante el fundamento jurídico 9 de la Sentencia N° 3330-2004-AA/TC “elementos constitutivos y legitimadores de todo el ordenamiento jurídico, en tanto que comportan valores materiales o instituciones sobre las cuales se estructura (o debe estructurarse) la sociedad democrática y el Estado Constitucional”. Por su parte, el fundamento 9 de la Sentencia N° 0976-2001-AA/TC los considera como “componente estructural básico del orden constitucional, con capacidad de irradiarse por todo el ordenamiento jurídico (...), lo que significa que las leyes deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los derechos fundamentales”. Asimismo, nuestro Supremo Interprete Constitucional mediante el fundamento jurídico 2 de la Sentencia N° 3510-2003-AA/TC ha señalado que las autoridades públicas tienen un “deber especial de protección” de los derechos fundamentales. (pp. 16-17)

Nima (2016) destaca como derechos constitucionales de los contribuyentes dentro de una actuación fiscalizadora a los siguientes derechos: debido procedimiento, invulnerabilidad de domicilio, invulnerabilidad de las comunicaciones y documentos privados, secreto profesional y a la intimidad; incluyendo este último a la reserva bancaria

y tributaria. (p. 158)

#### ***2.2.1.2.2 Principios implícitos.***

Como señalamos anteriormente, Bravo (2006), indica que además de los principios expresamente incluidos en nuestra Carta Magna, tenemos aquellos que se encuentran implícitamente incluidos dentro de las obligaciones y límites del Estado como son los principios de Seguridad Jurídica, Capacidad Contributiva y; por último, el Principio del Beneficio y Costo del Servicio. (pp. 119-126)

##### **2.2.1.2.2.1 Principio de Seguridad Jurídica.**

Es un precepto que se sustenta en el “Saber a qué atenerse” en relación a las consecuencias jurídicas de la realización de un hecho realizado por un titular de derecho.

Casás, en su obra “Principios Jurídicos de la Tributación”; citado por Nima (2016), enumera lo que debe considerar para una buena relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente; entre ello tenemos lo siguiente:

- Publicación de interpretaciones de la autoridad fiscal respecto a alcances de utilidad general; cuando por su relevancia se justifique.

- Instalación de un sistema de consultas con carácter vinculante para la Administración.

- Prohibición para la creación de tributos por analogía.

- Respeto del debido procedimiento en las actuaciones administrativas y en la utilización de sanciones.

- Fiscalización de los administrados de acuerdo a un proyecto previamente aprobado y sobre la base de una selección objetiva.

- Informar al administrado, al inicio de cualquier actuación fiscalizadora, de la naturaleza y alcance de ésta

- Fijación de los plazos máximos de duración de la actuación fiscalizadora y de la

emisión del acto administrativo que concluye el procedimiento.

-Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. (p. 43)

#### **2.2.1.2.2.2 Principio de Capacidad Contributiva.**

Este principio parte de la premisa fundamental de la igualdad con la cual deben ser tratados los contribuyentes; es así que los contribuyentes con idéntica capacidad económica cancelen prestaciones uniformes y aquellos con desigual capacidad económica cancelen prestaciones fiscales diferentes.

#### **2.2.1.2.2.3 Principio del Beneficio y Costo del Servicio.**

Estos preceptos se sustentan en las especies fiscales contribución y tasa. En el primer caso, la materia imponible de la contribución debe estar concebida considerando el potencial beneficio que la actividad estatal genere al administrado; en el supuesto que la actividad estatal signifique un perjuicio para éste; la referida contribución sería ilegal. En el segundo caso, la materia imponible debe convenir en forma directa con el costo individual del servicio proporcionado.

#### **2.2.1.2.3 Principios Administrativos.**

Cabe resaltar que, la máxima autoridad administrativa fiscal, en diversos pronunciamientos señaló que en la etapa administrativa se deben aplicar los principios administrativos de: Verdad Material, Impulso de Oficio y Debido Procedimiento administrativo. Explicaremos brevemente, en que consiste cada uno de ellos.

##### **2.2.1.2.3.1 Principio de Verdad Material.**

Este precepto implica que para la toma de sus decisiones el órgano resolutor competente adoptará todas las actuaciones probatorias necesarias a fin de verificar exhaustivamente los hechos y considerar todas las pruebas sin evaluar si éstas fueron otorgadas por los administrados o hayan decidido no proponerlas.

La autoridad fiscal debe, considerando este principio, acreditar en forma

fehaciente cada una de las observaciones realizadas dentro de un procedimiento de fiscalización y realizar todas aquellas actuaciones necesarias que le permitan sustentarlas.

Para Nima (2016), en aplicación de este principio, se busca evitar la incertidumbre; por esta razón, la autoridad fiscal en el desarrollo del procedimiento de fiscalización debe proporcionar al deudor tributario información veraz, completa y confiable respecto a las actuaciones que realice; a fin de que éste pueda tener conocimiento del resultado final del mismo y pueda ejercer su defensa. (p. 47)

#### **2.2.1.2.3.2 Principio de Impulso de Oficio.**

Los órganos resolutores competentes deben encausar e incitar por propia iniciativa el procedimiento y mandar que se realicen las acciones necesarias para obtener la verdad de los hechos sin la obligación de que el contribuyente se lo solicite.

De acuerdo a lo sostenido por Nima (2016) la Administración tributaria, en aplicación de este principio, no solamente debe realizar las gestiones de hacer en el desarrollo del procedimiento de fiscalización sino; además, debe cumplir con obligaciones de no hacer como es el no culminar el procedimiento sin agotar las gestiones que la ley le confiere para obtener la información y documentación necesaria que le permita determinar objetivamente la obligación tributaria correspondiente. (p. 44)

#### **2.2.1.2.3.3 Principio del Debido Procedimiento.**

Este principio tutela que los contribuyentes gocen de todos los derechos y protecciones que implican un adecuado procedimiento administrativo entre ellos a explicar sus razones, otorgar y elaborar pruebas y a recibir una decisión sustentada y legal. Este principio se asimila al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la CPP, en ese sentido, ambos tienen una doble naturaleza; una constitucional que inspira el Marco Jurídico Nacional y otra como derecho fundamental que garantizan los derechos a defensa, a la carga de la prueba y a la motivación de las resoluciones.

El máximo ente administrativo fiscal mediante la Resolución N° 05375-2-2003 ha dejado establecido que la violación del debido procedimiento o garantía de defensa, acarrea la nulidad del acto administrativo emitido.

#### ***2.2.1.2.4 Derechos fundamentales.***

Según Mendoza (2000), los Derechos fundamentales pueden ser considerados como elementos básicos del sistema jurídico que provienen de valores superiores intrínsecos al ser humano; constituyen elementos objetivos que gozan de fuerza normativa propia que les permite garantizar y reglar a la sociedad y la vida en sus diversos aspectos. (p. 181)

#### **2.2.1.2.4.1 Derecho a la Seguridad Jurídica.**

##### ***2.2.1.2.4.1.1 Definición.***

Según Madariaga (1993), la Seguridad Jurídica es un principio basado en el “saber a qué atenerse”, lo que implica tomar conocimiento de las consecuencias que conllevará la realización, por parte de un titular de derecho, de los hechos previstos en la normatividad vigente como prohibidos y permitidos

La seguridad jurídica otorga estabilidad a los integrantes de una Nación respecto a sus derechos y obligaciones para con la sociedad y constituye una característica esencial de toda civilización moderna.

Valdivia (2014), concibe que es un precepto general del Derecho y que trasciende al Derecho Tributario. Este axioma tiene su asidero en torno a la certeza que se debe tener con relación a las consecuencias legales de un hecho determinado llevado a cabo por otro sujeto de Derecho. (p. 42)

El mismo autor, con relación a su ejercicio en el ámbito tributario, indica que “la seguridad jurídica exige que la determinación de la obligación tributaria sea cierta y definitiva para los sujetos de la relación jurídica tributaria”. (p. 112)

Teniendo en cuenta los límites, para el ejercicio del Poder Tributario, establecidos principalmente en el artículo 74 de la CPP; el Estado debe asegurar el cumplimiento de las garantías establecidas en el referido artículo; estos son: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Por lo indicado, la seguridad jurídica constituye un derecho que debe ser respetado en toda acción de la administración pública.

#### ***2.2.1.2.4.1.2 Elementos de la Seguridad Jurídica.***

Con relación a los elementos que constituyen a la seguridad jurídica, la doctrina ha establecido que éstos están dados por dos tipos de elementos; objetivos y subjetivos.

##### **2.2.1.2.4.1.2.1 Elementos objetivos.**

En cuanto a los elementos objetivos, Bolás (1993) indica que la seguridad jurídica tiene como elemento objetivo a la Ley, la cual debe tener los requisitos siguientes: a) existencia de una ley aplicable, b) publicada y de conocimiento de todos, c) que su contenido sea claro, d) se encuentre vigente y en aplicación plena a hechos acaecidos durante su vigencia y sin alteraciones realizadas por normas de rango inferior y e) que su aplicación se encuentre respaldada por una justicia eficaz. (p. 43)

Para Villegas (2002), la seguridad jurídica corresponde a las garantías de estabilidad que debe asegurar toda sociedad a las personas, bienes y derechos respecto a la previsibilidad y expectativa de sus derechos y deberes. (pp. 282-283)

##### **2.2.1.2.4.1.2.2 Elementos subjetivos.**

En referencia a este tipo de elementos, Bolás (1993) afirma que la seguridad jurídica se sustenta en la certeza; indicando que ésta principalmente presupone dos aspectos; a) certeza en la utilización de la ley y b) presuposición en los administrados de la preponderancia de la ley y la confianza en relación a la aplicación de ésta por parte de los encargados de administrar y hacer efectivo su cumplimiento. (p. 43)

Desde el punto de vista subjetivo, según Villegas (2002) la seguridad jurídica debe manifestarse en la convicción de certeza de la persona que se encuentra libre de peligros, daños y riesgos tributarios ya que sabe las consecuencias y le genera una sensación de confianza; esto le faculta desarrollarse en forma adecuada, programarse, trabajar ahorrar e invertir productivamente en el país. (pp. 283)

#### **2.2.1.2.4.1.3 Seguridad Jurídica en materia Tributaria.**

Villegas (2002), señala que la seguridad jurídica requiere confiabilidad, certeza e interdicción de la arbitrariedad. El Estado, muchas veces, se ve tentado a realizar giros inesperados para el ciudadano en el ámbito tributario lo que produce un abuso de poder; motivo por el cual surge como una necesidad y exigencia básica que el Estado cumpla con otorgar la correspondiente previsibilidad en su actuación.

Respecto a los tres requisitos que debe contener la seguridad jurídica; este autor señala que la confiabilidad se logra cumpliendo los postulados básicos de legalidad y no retroactividad de las leyes. En cuanto a la Certeza esta se obtiene cuando el contribuyente percibe que la legislación de fondo es estable y coherente; contándose además con la normativa correspondiente para reclamar sus derechos.

Sin embargo, precisa, que la certeza queda desvirtuada cuando se tienen los defectos siguientes:

a) Inestabilidad del derecho, que se produce cuando, por propósitos recaudatorios, se origina una gran cantidad de cambios normativos, experimentaciones y variantes constantes.

b) Fallas técnicas normativas, dado por preceptos normativos que afectan a la seguridad jurídica por oscurecer la normatividad con cambios normativos imprecisos, incoherentes, oscuros complejos y vagos.

c) Remedios jurídicos insuficientes o inciertos, al no contar con herramientas y

remedios legales suficientes y adecuados para hacer valer los derechos al considerar incumplido el ordenamiento legal existente.

En relación a la no arbitrariedad, esta solo es posible evitándose una interpretación arbitraria de los preceptos legales por parte de los órganos administrativos y jurisdiccionales; y un Poder Judicial dependiente, lo cual atacaría directamente a la Seguridad Jurídica pues es necesario contar con un Poder Judicial independiente e imparcial a fin de que la jurisdicción sea ejercida en forma adecuada con patrones técnicos previsibles y sin discriminación. (pp. 282-286)

Para Kihara (2021), el precepto de Seguridad Jurídica se refiere al conocimiento que tiene el individuo respecto a los efectos que el derecho le atribuirá en el futuro; en este contexto, es necesario garantizar que la Administración emita su decisión final, respecto a la fiscalización ejecutada, dentro de un plazo razonable y previsible. (p. 569)

Según la mencionada autora, el cumplimiento del principio de seguridad jurídica implica garantizar al contribuyente que la Administración Tributaria emitirá su decisión final en un lapso de tiempo predecible. (p. 553)

Asimismo, indica que la ausencia de un plazo para concluir el procedimiento de inspección fiscal transgrede el principio de Seguridad Jurídica, ya que no se cuenta con una perspectiva razonable de la actuación del poder público respecto a la certeza y predictibilidad de la referida actuación. (p. 642)

Adicionalmente, manifiesta que con la finalidad de otorgar Seguridad Jurídica y respetar el debido procedimiento se debe regular y reducir la libertad de la autoridad administrativa en el procedimiento de inspección fiscal. (p. 561)

Liu y Chu (2021), por su parte, afirman que el no establecimiento de un plazo contradice y vulnera los preceptos de la seguridad jurídica, de razonabilidad y proporcionalidad que limitan la actuación del Estado y el derecho al plazo razonable;

motivo por el cual su regulación, en ese extremo es inconstitucional. (p.624)

#### **2.2.1.2.4.2 Derecho al Debido Procedimiento.**

Este derecho se encuentra a lo largo de toda nuestra normatividad positiva. La CPP lo detalla en forma genérica en el inciso 3 del artículo 139, asimismo, se encuentra establecido en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPGA) denominándosele como Principio del Debido Procedimiento Administrativo.

Para Landa (2002), no solo es un principio aplicable al ejercicio jurisdiccional; sino que constituye un derecho fundamental de toda persona física o moral. (pp. 445-461)

Para Bustamante (citado por Landa (2002), p. 236) este derecho tiene la doble condición de los derechos fundamentales; pues constituye un derecho individual y a la vez un derecho objetivo que debe ser respetado por todos.

En ese sentido, el debido proceso se ha extendido a todos los procedimientos del ámbito administrativo y privado; sin que esto signifique que en éstos deben respetarse todos y cada uno de los principios que regulan el debido proceso sino aquellos que les sea aplicable.

El reconocimiento del debido proceso como uno de fuerza constitucional es de vital importancia; ya que ello implica su utilización en todo proceso que se realice, sin distinguir si se trata de una autoridad administrativa o jurisdiccional. (Alemán et al., 2012, p. 229)

##### ***2.2.1.2.4.2.1 Definición del Debido Procedimiento Administrativo.***

Guzmán (2011), señala que dentro del procedimiento administrativo de carácter tributario debe respetarse el debido proceso, esto implica que los contribuyentes tengan cautelados todos los derechos y seguridades que conforman un debido proceso dentro del cual puedan explicar sus argumentos, proporcionar y elaborar pruebas con el objetivo de

recibir una decisión motivada y legal. (p. 38)

La LPGA en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar define al axioma del debido procedimiento indicando que los administrados gozan de todas las prerrogativas y seguridades consustanciales al debido procedimiento administrativo que comprende el derecho a explicar sus razones, a proporcionar y elaborar pruebas y a recibir una decisión motivada y legal.

#### ***2.2.1.2.4.2.2 Contenido del Derecho al Debido Procedimiento Administrativo.***

Como señalamos, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPGA define al precepto del debido procedimiento indicando que los administrados gozan de todas las prerrogativas y seguridades consustanciales al debido procedimiento administrativo que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer pruebas y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

A continuación, describiremos utilizando lo señalado por Guzmán (2011) cada uno de los derechos y garantías indicados anteriormente.

##### **2.2.1.2.4.2.2.1 Derecho a ser oído.**

El administrado tiene el derecho a que la autoridad administrativa, antes de decidir, le otorgue la posibilidad de ser escuchado.

##### **2.2.1.2.4.2.2.2 Derecho a ofrecer y producir pruebas.**

Durante el procedimiento el administrado tiene el derecho de ofrecer y realizar toda actividad material que se encuentre encaminada a establecer la verosimilitud de los hechos; las cuales deberán ser acumuladas a las halladas y elaboradas de oficio por la autoridad; excepto algunas excepciones; en cuyo caso la administración deberá fundamentar su rechazo.

##### **2.2.1.2.4.2.2.3 Derecho a una decisión fundada.**

La decisión que tome la administración debe contener los fundamentos que la llevaron a tomar la decisión a fin de que el administrado pueda defenderse en forma adecuada. La falta de motivación acarrea la nulidad del acto.

#### **2.2.1.2.4.2.4 Derecho al plazo razonable.**

Los ciudadanos tienen la prerrogativa de que el procedimiento sea resuelto en un lapso de tiempo razonable con la finalidad de permitirle una defensa adecuada de sus intereses. Este derecho se encuentra intrínsecamente ligado con el precepto administrativo de celeridad; el cual indica que el desarrollo del procedimiento debe realizarse con la mayor dinámica posible, evitando retrasos procesales y logrando el objetivo de recibir una decisión en tiempo oportuno. (pp. 38-39)

#### **2.2.1.2.4.2.2 Tribunal Fiscal y Debido Procedimiento Administrativo.**

El artículo 109 del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria son nulos en los siguientes casos:

- Los emitidos por un órgano incompetente, en virtud del asunto. Son órganos competentes los señalados en el Título I del Libro II del Código Tributario.

- Los emitidos sin observar en su totalidad el procedimiento legal expresamente señalado, o que sean contrarios a la normatividad vigente;

- Cuando administrativamente se dicten infracciones y se impongan sanciones no previstas en la norma; y

- Los actos que se produzcan como resultado de la aceptación automática o por silencio administrativo positivo, que otorguen facultades o prerrogativas, cuando son adversos al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requerimientos, sustento documentario o gestiones esenciales para su obtención.

El máximo ente administrativo fiscal en las Resoluciones N°05375-2-2003 y N° 05694-2-2006, en concordancia con la LPGA, analizó el cumplimiento del debido

procedimiento administrativo; verificando si, en la etapa de fiscalización, se respetaron los derechos del contribuyente señalados en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPGA.

***2.2.1.2.4.2.3 Debido Proceso en materia Tributaria según el Tribunal Constitucional.***

Nuestra norma constitucional en su artículo 139 trata sobre los preceptos y derechos de la función jurisdiccional. El inciso 14 del referido artículo señala que en ninguna etapa del proceso el ciudadano debe ser privado de su derecho a defensa; asimismo que toda persona debe ser informada en el acto y por escrito de la causa o las razones de su apresamiento, que tiene derecho a elegir, conseguir y relacionarse personalmente con un defensor y a ser guiada por éste desde que es citada o retenida por cualquier autoridad.

El inciso 3 del artículo 139 de la CPP establece que el debido Proceso debe ser incorporado al debido procedimiento administrativo pues ambos tienen una doble sustancia; una constitucional que inspira el Marco Jurídico Nacional y otra como derecho fundamental que asegura el derecho a defensa, la carga de la prueba y el derecho a la motivación de las resoluciones.

El debido procedimiento, en materia tributaria, es la tutela de la justicia desde el derecho constitucional que supone un procedimiento justo; el cual implica el respeto al procedimiento legal establecido. (p.231)

Por su parte, el Tribunal Constitucional, sobre este tema, ha desarrollado dentro de sus fallos algunos derechos como son: a la Tutela Judicial efectiva, a Defensa, a la Tutela cautelar, a la Motivación y la Prohibición de la Reformatio in peius (reforma peyorativa).

**2.2.1.2.4.2.3.1 Derecho a la Tutela judicial efectiva.**

Este derecho en su expresión de acceso a la jurisdicción se constituye en un derecho implícito del debido proceso y tiene su asidero en el inciso 3 del artículo 139 de la CPP.

La Jurisdicción nace con la finalidad de que toda persona física o moral a quién el ordenamiento jurídico le reconozca capacidad para ser parte de un proceso pueda acceder a éste y solucionar el conflicto mediante la actuación de un Juez imparcial.

#### **2.2.1.2.4.2.3.2 Derecho a Defensa.**

La norma constitucional En el inciso 23 del artículo 2 de la CPP incluye al Derecho a Defensa como uno de carácter fundamental.

Adicionalmente, la misma norma establece en el inciso 14 del artículo 139 como uno de los principios de la función jurisdiccional al siguiente:

14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad. (Artículo 139, Inciso 14, CPP)

Este Derecho, de acuerdo al artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos es transversal a toda actuación administrativa, judicial, etc. En la cual se determinen sus derechos, intereses y obligaciones de orden civil o comercial.

Sobre este punto, Saénz y Ponce (2021), manifiestan que de acuerdo al artículo 74 de nuestra norma constitucional, el Poder Tributario del Estado debe ser ejercido respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Asimismo, conforme al artículo 139 de la referida norma debe respetarse el debido procedimiento en la ejecución de los procedimientos administrativos y; por lo tanto, en su desarrollo deben verificarse;

entre otros, el derecho a defensa, derecho a la motivación, a la legalidad, etc. (pp. 915-916)

Con relación a este tema Kihara (2021), afirma que dado el requerimiento de previsibilidad de la Seguridad Jurídica y a fin de evitar un estado de indefinición sobre la verificación de la determinación realizada por el contribuyente es necesario un plazo razonable de la fiscalización y por ende de conclusión del procedimiento mediante la emisión de la correspondiente Resolución de determinación; pues esta es el punto de partida para regularizar la obligación tributaria o iniciar la reclamación de ésta. (p. 555)

Asimismo, la misma autora, señala que si bien no es posible otorgar la total certeza al contribuyente de que su recurso de impugnación se resolverá dentro del plazo legal (en tanto existen variables como; la carga de expedientes, capacidad de personal en la administración, suspensión de actividades por causa fortuita o fuerza mayor), el contribuyente debería tener la seguridad que el ejercicio de su derecho a la defensa no resultará más perjudicial que el hecho de sólo haber aceptado la resolución de la administración. (p. 568)

#### **2.2.1.2.4.2.3.3 Derecho a la Tutela Cautelar**

En todo proceso (con excepción del proceso de inconstitucionalidad) de naturaleza jurisdiccional deben existir medidas que resguarden una verdadera tutela jurisdiccional del Estado, asegurando de este modo la neutralización de daños irreparables y se garantice provisionalmente los efectos que finalmente se determinen en el proceso correspondiente.

#### **2.2.1.2.4.2.3.4 Derecho a la Motivación**

Se encuentra establecido en nuestro Marco constitucional y es considerado dentro de aquellos derechos contenidos dentro de la función jurisdiccional; estableciéndose lo siguiente “5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias,

excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la Ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan” (Artículo 139, Inciso 5, CPP).

Toda persona tiene derecho a obtener de los órganos resolutores una respuesta razonada, motivada y congruente a fin de que pueda ejercer en forma adecuada su derecho a defensa.

#### **2.2.1.2.4.2.3.5 La Prohibición de la Reformatio in peius (reforma peyorativa).**

Es un concepto implícito del debido proceso y se vulnera al empeorar la situación del litigante por el hecho de haber presentado un reclamo, pero no cuando se ocasiona por la interposición de otros elementos.

La interposición de recursos impugnatorios no debe tener como consecuencia el empeoramiento de la situación del recurrente antes de la presentación de éstos.

Mediante la Doctrina y la Jurisprudencia se ha establecido que el Debido Proceso, entendido como el cumplimiento de requisitos formales respecto a trámite y procedimiento para la obtención de Sentencias razonables forma parte de los Derechos fundamentales de toda persona natural o jurídica.

Estos criterios los podemos observar en los párrafos 68 y 71 de la sentencia correspondiente al caso Tribunal Constitucional vs Perú en la cual la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que la observancia del artículo 8 de la Convención Americana, sobre garantías judiciales, presupone que los órganos encargados de impartir justicia actúen ciñéndose completamente al marco jurídico y además que otorguen las seguridades mínimas del debido proceso a las personas bajo su tutela; dentro de ellas, a ser escuchada por un juez o tribunal competente para el establecimiento de sus derechos.

Es decir, toda autoridad pública que realice funciones de administración de justicia sea de carácter administrativa, legislativa o judicial que conlleven a determine

derechos y obligaciones de las personas tiene el deber de emitir resoluciones de acuerdo a las garantías del debido proceso.

Alineado con lo anterior, el máximo interprete constitucional peruano en diversas sentencias ha sostenido que el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva, son reclamables a todo ente con carácter jurisdiccional de cualquier índole. Asimismo, debe considerarse, en lo que fuere aplicable, a todo acto o procedimiento administrativo, entre organismos estatales, órganos estatales o entre particulares.

Así, sobre la aplicación del debido proceso en sede administrativa, nuestro máximo intérprete constitucional ha emitido, entre otras, las siguientes sentencias:

Sentencia recaída en el expediente N° 0050-2004-AI/TC.

En el fundamento jurídico 109 de la referida sentencia, el Tribunal Constitucional ha reconocido a los principios de proporcionalidad y razonabilidad como criterios indispensables de constitucionalidad para la legitimidad del ejercicio del poder público, principalmente cuando sus actuaciones afectan derechos fundamentales. Asimismo, el referido tribunal en el fundamento 35 de la sentencia correspondiente al expediente N° 090-2004-AA/TC señala que es necesario que se verifique la existencia de consistencia y proporción entre el antecedente del acto de la administración pública y la consecuencia que este conlleva.

El artículo 139°, inciso 3), de la Constitución, establece, como principio de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, el cual no sólo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial, sino que se extiende a los procedimientos administrativos sancionatorios. En tal sentido, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo (..) o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso. (..)

lesionar el derecho al debido proceso implica que, durante el proceso administrativo de cobranza de deuda tributaria, al demandante se le priva, por lo menos, del ejercicio de alguno de los referidos derechos integrantes del contenido esencial del debido proceso. (Sentencia recaída sobre el Expediente N° 2456-2004-AA/TC, 2004)

10. El debido proceso en sede administrativa importa un conjunto de derechos y principios que forman parte de un contenido mínimo, y que constituyen las garantías indispensables con las que cuenta el administrado frente a la Administración (...). (Sentencia expediente N° 08957-2006-PA/TC).

5. La Constitución garantiza el derecho al debido proceso (artículo 139, inciso 3) y, por consiguiente, la observancia de los principios y derechos que lo conforman. Ahora bien, estos principios y derechos vinculan no sólo en el ámbito de los procesos judiciales, sino también en el ámbito de los procedimientos administrativos e, incluso, en los procedimientos que tienen lugar en el ámbito de las personas jurídicas de derecho privado. (Sentencia expediente N° 08865-2006-AA/TC)

21. El debido procedimiento en sede administrativa supone una garantía genérica que resguarda los derechos de administrado durante la actuación del poder de sanción de la administración. Implica por ello, el sometimiento de la actuación administrativa a reglas previamente establecidas, las cuales no pueden significar restricciones a las posibilidades de defensa del administrado y menos aún condicionamientos para que tales prerrogativas puedan ser ejercidas en la práctica. (Sentencia Expediente N° 03741-2004-AA/TC)

13. Evidentemente, el debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto -por parte de la administración pública o privada- de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución. (STC 4289-2004-AA/TC) (Sentencia Expediente N°08605-2005-AA/TC).

#### ***2.2.1.2.4.2.4 Tribunal Constitucional, Debido Procedimiento y plazo razonable.***

Con relación al debido procedimiento y el plazo razonable es importante indicar lo señalado por Núñez (2015)

Nuestro máximo interprete constitucional mediante la Sentencia recaída en el proceso 3778-2004-AA/ TC, del 25 de enero del 2005, precisó en su fundamento número 21 lo siguiente:

21. En consecuencia, es preciso determinar si el exceso en el plazo constituye una afectación al derecho fundamental al debido proceso y, de ser así, si dicha afectación tiene como consecuencia la nulidad del proceso administrativo disciplinario, teniendo en cuenta que en dicho proceso se respetaron las demás garantías procesales integrantes del debido proceso.

Sobre el particular, se sostiene que:

“(…) no toda dilación indebida en su acepción procesal, toda pereza en adoptar una resolución judicial, toda infracción de los plazos procesales, es capaz de convertirse en la noción de dilación indebida que integra el contenido de este derecho fundamental”.

Se postula que el criterio a seguir sea el del plazo razonable exigible por los ciudadanos y que el carácter razonable de la duración de un proceso se debe apreciar según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta: a) la complejidad del asunto; b) el comportamiento del recurrente; c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos), y d) las consecuencias que la demora produce en las partes.

Asimismo, el Tribunal Constitucional estableció en el fundamento 4 de la Sentencia 10575-2006- PA/TC lo siguiente:

4. Del mismo modo, la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución exige que las normas relativas a los derechos y libertades que la Constitución reconoce se interpreten de conformidad con los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Perú. En consecuencia, se debe tener en consideración que el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece lo siguiente:

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

En ese sentido, el que los procesos sean tramitados en un plazo razonable tiene por objeto garantizar que el justiciable pueda acceder a un proceso judicial efectivo, cuya duración no sea irrazonable ni desproporcionada. Así, a efectos de evaluar la razonabilidad de la duración

del proceso, se deberá tener en cuenta elementos como: la complejidad del asunto, la actividad procesal de las partes y la actuación de los órganos jurisdiccionales.

Conforme a lo antes mencionado, el análisis sobre plazo razonable, considera las circunstancias de cada caso, así como:

- a) El grado de dificultad del caso a resolver.
- b) La conducta procesal del litigante.
- c) La manera en que el caso ha sido afrontado por la administración pública
- d) Las consecuencias que la dilación ocasiona en las partes.

Adicionalmente, Gamba (2021) nos indica que nuestro Tribunal Constitucional ha establecido, mediante las Resoluciones N° 04532-2013-AA/TC, 04082-2012-AA/TC Y 02051-2016-AA/TC, la vigencia del derecho constitucional al plazo razonable en el ámbito del procedimiento contencioso fiscal.

Así, en los fundamentos 32 y 33 de la Sentencia N° 04532-2013-AA/TC se señala lo siguiente:

32. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del 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. (...).

33. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la

administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes [STC 3778-2004-AAJTC, fundamento 21]. (...).

Cabe indicar que con fecha 12 de noviembre de 2020, se emitió la Sentencia N° 02051-2016- PA/TC; en la cual se reitera el criterio señalado anteriormente.

Para Gamba (2021), el derecho al plazo razonable es una seguridad aplicable a todos los procedimientos administrativos, lo que incluye al procedimiento de fiscalización. Por lo tanto, de acuerdo con esta garantía:

El procedimiento de fiscalización sólo debe abarcar el tiempo que resulta necesario y suficiente para que la Administración forme su criterio sobre la corrección de las obligaciones tributarias del contribuyente y emita su acto administrativo final; pues no se concibe un procedimiento sin límite de tiempo. (p. 141).

Por otro lado, según Kihara (2021), el recurrir a un proceso judicial o ejercer el derecho a impugnar los actos administrativos no puede resultar en un perjuicio mayor al no ejercerlos, en este sentido, el Tribunal Constitucional mediante las Sentencias 1255-2003-AA, 03991-2009-AA y 04970-2009-AA ha señalado que:

La prolongada duración del proceso de amparo traería como consecuencia directa (de condenarse al pago de intereses moratorios) que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que aquel al que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda (...) resultado que no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva (...) En consecuencia, la SUNAT tendrá que abstenerse de considerar el cobro de los intereses moratorios. (Sentencia N° 1255-2003-AA/TC)

Adicionalmente señala que el colegiado del máximo interprete constitucional, mediante la Sentencia 04082-2012-PA/TC, estableció que:

No puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo período de tiempo por razones ajenas al administrado. Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo. (Sentencia N° 04082-2012-PA/TC)

El criterio anteriormente indicado ha sido ratificado por nuestro interprete constitucional en la Sentencia que resuelve el Expediente N° 04532-2013-PA (Caso Icatom).

La línea jurisprudencial constitucional nos señala uniformemente que la administración tributaria no puede cobrar intereses moratorios generados por su propia demora en resolver (pp.567-568).

Sobre el mismo tema, Kihara (2021), manifiesta que con la finalidad de respetar el Debido Procedimiento respecto a la garantía del plazo razonable es necesario regular y reducir la discrecionalidad dentro del procedimiento de fiscalización; para ello se debe:

- a) Determinar objetivamente cuando existe complejidad, dentro de un procedimiento de fiscalización, que amerite la ampliación de éste, b) regular un plazo para requerir información en las fiscalizaciones de Precios de Transferencia y Norma XVI, establecer un plazo máximo para la emisión de la Resolución de Determinación luego del vencimiento del plazo para solicitar información y/o documentación y d) en caso de incumplimiento del plazo para concluir la fiscalización, establecer la suspensión de intereses moratorios hasta la emisión de la Resolución de

Determinación. (pp. 551-552)

Asimismo, afirma que la Administración debe respetar el plazo razonable en dos aspectos:

-En el plazo otorgado para dar respuesta a los requerimientos, garantizando así un ejercicio adecuado del derecho a la defensa; y

-En los plazos que la Autoridad fiscal debe emitir la respuesta con relación a la evaluación proporcionada y la emisión de la correspondiente resolución. (p.561)

Adicionalmente, manifiesta que dada la necesidad de conocer el pronunciamiento final de la Administración Pública y partiendo de los Convenios Internacionales y lo dispuesto en la LPGA, debe respetarse la garantía de contar con el referido pronunciamiento en un plazo razonable. (p. 557)

Para Liu y Chu (2021), la protección constitucional del principio al plazo razonable es aplicable a todo proceso de carácter administrativo que conlleva a la emisión de actos administrativos que tienen la posibilidad de establecer derechos y deberes de los administrados; en ese sentido, el procedimiento de inspección fiscal, tiene la posibilidad de afectar la situación jurídica del ciudadano a través de la emisión de las resoluciones correspondientes con las cuales concluye el referido procedimiento; toda vez que existe la posibilidad de determinar una deuda tributaria impaga y la imposición de una multa e intereses por ambos conceptos.(pp. 640-641)

En ese sentido, Liu y Chu (2021), afirman que se requiere establecer, en el Código Tributario, un término máximo para la expedición de las resoluciones de determinación y/o de multa. Asimismo, afirman que la ausencia de un plazo de finalización del procedimiento de fiscalización viola en forma flagrante el derecho constitucional al plazo razonable. (p.642)

## **2.3 Facultad de Fiscalización**

### ***2.3.1 Definición***

Nima (2016) define la facultad de fiscalización como la potestad jurídica (poder-deber) que ostenta la autoridad fiscal a fin de verificar y comprobar el cumplimiento, por parte de los deudores tributarios, de las obligaciones tributarias formales y sustanciales contenidas en el marco jurídico. (p.10)

Para Talledo, citado por Sevillano (2019), la referida facultad, es la potestad que tiene la entidad administradora de tributos, otorgado por la norma, para comprobar el acatamiento de los deberes y viabilidad de los beneficios tributarios; partiendo de la obligación que tienen los contribuyentes y terceros para facilitar la referida comprobación y cuyo incumplimiento determina el acaecimiento de una infracción sancionable. (p.271)

El Código Tributario la define como la facultad discrecional de la Autoridad fiscal que le otorga el poder de realizar todas las acciones que considere necesarias, establecidas normativamente, para inspeccionar, investigar y controlar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales realizadas por todos los contribuyentes

Además, señala que la referida facultad discrecional se ejerce de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; es decir, que la Administración Tributaria, dado el caso, debe elegir, dentro del marco normativo, la decisión administrativa que considere más idónea para el interés general.

Sevillano (2019) indica que la norma IV del mencionado Código debe interpretarse considerando que si bien es cierto la entidad fiscal puede optar por la conducta más adecuada para el interés público, la discrecionalidad no significa arbitrariedad; motivo por el cual la Administración, en su actuación discrecional para conseguir sus intereses, debe inclinarse por un comportamiento razonable, sin transgredir

ningún ordenamiento legal.

El mismo autor, en la misma obra, señala que en lo que respecta a la facultad de fiscalización, la discrecionalidad se encuentra referida al inicio de la fiscalización y a la solicitud de pruebas adicionales que permitan esclarecer los hechos materia de verificación; sin embargo, la facultad discrecional no es aplicable a todo su desarrollo y menos a su determinación, ya que estos aspectos han sido regulados en el Código Tributario; por lo tanto esta facultad se encuentra reglada en estos aspectos. (pp.272-273)

Por su parte, Nima (2016) señala que el ejercicio de la discrecionalidad deberá siempre encontrarse motivada y realizarse considerando los principios explícitos e implícitos del ordenamiento jurídico; de lo contrario se caería en arbitrariedad. Considerando lo indicado, la facultad de fiscalización debe ejercerse de manera efectiva a fin de permitir una adecuada gestión fiscal; siempre, dentro del marco constitucional, legal y reglamentario en su conjunto. Por lo tanto, las facultades discrecionales se encuentran limitadas por lo siguiente:

Las garantías y derechos fundamentales de los administrados, sean personas físicas o morales, y

Los principios de legalidad, seguridad jurídica y los principios administrativos.  
(p. 39)

En relación a la facultad fiscalizadora, nuestro máximo interprete constitucional ha indicado mediante la Sentencia N° 4168/2006-PA/TC que el Poder Tributario en su etapa fiscalizadora, con la finalidad de combatir la evasión, goza de gran amplitud de acción; sin embargo, esta acción se encuentra limitada.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la República, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, sostiene:

Como se ha precisado, la administración cuenta con una facultad

fiscalizadora que la habilita para discrecionalmente realizar indagaciones respecto a hechos alegados por los contribuyentes a efectos de verificar el cumplimiento de las normas tributarias. Sin embargo, la citada facultad no es arbitraria, por lo que la administración puede realizar fiscalizaciones en tanto éstas estén adecuadas a ley, y no vulneren garantías o derechos de los administrados, pudiendo exigir lo razonable y lo exigido en la Ley. (Casación N° 3956-2016, 2018)

## **2.4 Determinación de la obligación Tributaria**

### **2.4.1 Definición**

Según Sevillano (2019), es el acto mediante el cual se reconoce la presencia de un acto gravado al cual se le aplicará las consecuencias previstas en la ley positiva a efectos de cuantificar y establecer el importe que se debe pagar al fisco. (p. 270)

Por su parte, Villegas (citado por Sevillano, 2019, p.246) la define como “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*andebeatur*); quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)”.

La determinación es un acto de naturaleza declarativa; mediante el cual se acepta una obligación surgida por la realización del acto gravado; previamente establecido en la ley (Artículo 59, Código Tributario).

### **2.4.2 Tipos de Determinación de la obligación Tributaria**

Para Huamani (2013), desde una perspectiva que atiende al sujeto que la realiza, la determinación de la obligación tributaria se realiza de tres formas:

#### **2.4.2.1 Por el sujeto pasivo o deudor tributario.**

Este tipo de determinación es denominada también autodeterminación ya que es el mismo administrado quién, vía declaración jurada, calcula y establece el importe de la

obligación fiscal.

#### **2.4.2.2 Por la Administración Tributaria.**

Denominada determinación de oficio o hetero determinación. Esta puede ser sobre base cierta o base presunta.

#### **2.4.2.3 Mixta.**

Llamada así porque es realizada por la autoridad fiscal con la colaboración del administrado; normalmente es utilizada en los tributos aduaneros. (pp. 551-552)

### ***2.4.3 Tipos de acciones de fiscalización***

La entidad administradora de tributos, como indicamos anteriormente, cuenta con la facultad de llevar a cabo acciones con el objetivo de verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias; para ello cuenta con las facultades discrecionales señaladas en el Código Tributario.

### ***2.4.4 Procedimiento de Fiscalización de SUNAT***

Zegarra (2015), señala que la finalidad del Procedimiento fiscalizador de la SUNAT tiene como finalidad la determinación de la obligación tributaria y ello conlleva un exhaustivo análisis de la contabilidad y el sustento documentario que la soporta; siendo que en la conclusión del análisis fiscal debe emitirse forzosamente un pronunciamiento administrativo que brinde certeza sobre el resultado de su actuación. (p. 7)

#### **2.4.4.1 Definición.**

Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva 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. (Inciso e) artículo I, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT)

Es decir, solo se encuentran incluidos dentro del referido procedimiento aquellos que se encuentran destinados a comprobar la correcta determinación de las obligaciones tributarias y no aquellas actuaciones llevadas a cabo por SUNAT no tendientes a dicho fin, entre otras, aquellas dirigidas a generar presencia de la Administración en la Sociedad. A las mencionadas actuaciones se les aplicará los mandatos establecidos en el Código Tributario y otras normas diferentes a las tributarias, siempre que no las alteren, como por ejemplo la LPGA.

Baldeón (2007), lo define como el conjunto de actos cuyo objetivo es realizar una adecuada determinación de las obligaciones tributarias; lo cual implica la revisión, evaluación y análisis de los libros y registros contables; así como la documentación correspondiente de un determinado período.

Por su parte Gamba (2021), señala que es un conjunto de acciones y actividades que se realizan con la finalidad de comprobar, respecto del tributo y período fiscalizado, el cálculo de la obligación tributaria realizado por el administrado; cuyo pronunciamiento final y resultado debe ser plasmado en la expedición de la correspondiente Resolución Determinativa. (p. 24)

Adicionalmente, Gamba (2021), indica que el máximo interprete constitucional a través de, entre otras, la Sentencia N° 1043-99-AA/TC dejó establecido que, para el efectivo respeto de los derechos fundamentales, dentro de un Procedimiento de Fiscalización, no basta que la actuación administrativa sea legal; es decir que haya sido emitido válidamente y por un órgano competente; sino que hay que verificar que no existe un desmedido sacrificio de los derechos y principios constitucionales. (p.41)

#### **2.4.4.2 Tipos de Procedimiento de Fiscalización.**

La determinación de la obligación tributaria es susceptible de verificación o fiscalización por la Autoridad Fiscal; para ello podrá realizar procedimientos de inspección, definitivos o parciales, con el objetivo de constatar el cabal cumplimiento de ésta; pudiendo modificar el cálculo declarado emitiendo el acto administrativo que corresponda. (Artículo 61, Código Tributario).

La fiscalización podrá ser definitiva o parcial.

##### ***2.4.4.2.1 Procedimiento de Fiscalización Definitiva.***

Para Talledo (2014), es el examen único e integral de cualquier elemento de la obligación tributaria; es decir que finalizado y emitida la correspondiente Resolución determinativa por el tributo y período fiscalizado; no es posible un nuevo procedimiento tendiente a realizar un nuevo cálculo de la obligación tributaria por el mismo período y tributo o modificar algún elemento de la determinación para utilizarlo en el cálculo de un período posterior.

##### ***2.4.4.2.2 Procedimiento de Fiscalización Parcial.***

Este procedimiento es definido por Talledo (2014), como aquel realizado por el ente fiscalizador con la finalidad de verificar uno o algunos de los elementos de la obligación fiscal o solo parte de ellos. El referido procedimiento no es único ya que puede efectuarse más de uno sobre un mismo período y tributo; siempre que, se revise un diferente elemento o parte de un elemento; pero, sí es definitivo respecto a lo determinado en éste al no ser susceptible de otra fiscalización.

Cabe indicar que los elementos que constituyen la obligación tributaria son aquellos establecidos en el Código Tributario establecidos en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; entre ellos, el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor

tributario y el agente de retención o percepción.

El Procedimiento de fiscalización parcial puede ser llevado a cabo de dos formas; utilizando el procedimiento de fiscalización parcial o el procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

#### **2.4.4.3 Características del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT.**

##### ***2.4.4.3.1 Inicio y desarrollo del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT definitiva y parcial no electrónica.***

Respecto a este punto analizaremos en forma conjunta el procedimiento de fiscalización definitiva y el procedimiento de fiscalización parcial de tipo no electrónica, toda vez que su inicio y desarrollo son muy similares.

Más adelante, analizaremos en forma individual el Procedimiento de Fiscalización Parcial electrónica, dadas sus especiales y peculiares características.

##### **2.4.4.3.1.1 Inicio del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT definitiva y parcial no electrónica.**

El artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT señala que se inicia el procedimiento en la fecha en la cual surte efectos la notificación del primer requerimiento y la carta de presentación del agente fiscalizador; precisándose que, si los mencionados documentos son notificados en distinta fecha, se considerará como fecha de inicio aquella en la cual surte efectos la notificación del último documento notificado.

De acuerdo al Código Tributario, al iniciar el procedimiento, la SUNAT deberá comunicar al administrado el carácter parcial de la fiscalización y los elementos o aspectos que se revisarán; de no cumplirse con esta comunicación se entenderá que el tipo de fiscalización es definitiva.

##### **2.4.4.3.1.2 Plazo del Procedimiento de Fiscalización Definitiva y**

**Parcial No electrónica.**

El referido plazo dependerá del Tipo de fiscalización ante la cual nos encontramos.

***2.4.4.3.1.2.1 Plazo del Procedimiento de Fiscalización Definitiva.***

Nima (2016) señala que el Código Tributario establece que el plazo para este tipo de fiscalización será de un (1) año, siendo posible prorrogarse por uno adicional cumpliendo algunos requisitos (p. 514).

Cabe destacar que el plazo indicado se computa desde el día en que el administrado otorgue todo el acervo documentario solicitado por la SUNAT en el primer Requerimiento.

Asimismo, es necesario precisar que el plazo podrá prorrogarse cumpliendo los siguientes requisitos: cuando la labor de fiscalización se torne compleja, encontrarse evidencias de transacciones gravadas no declaradas u otros indicios de evasión y cuando el sujeto intervenido integre un grupo empresarial o sea parte de un contrato de colaboración empresarial u otras formas asociativas.

El referido plazo no se aplica cuando se trata de fiscalizaciones efectuadas por revisión de las normas de Valor de Mercado y en aquellos procedimientos de fiscalización definitiva en los que aplica la Norma Anti elusiva.

Transcurrido el plazo indicado, la autoridad fiscal no podrá notificar otro acto mediante el cual se pida cualquier acervo documental adicional al solicitado durante el desarrollo de su actuación por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de las actuaciones adicionales o información que la autoridad fiscal pueda elaborar, conseguir o recabar de terceros. Independientemente de lo señalado, transcurrido el plazo de fiscalización, SUNAT podrá notificar, dentro del lapso del período de prescripción para determinar la obligación tributaria, el requerimiento indicado en el artículo 75 del

Código Tributario.

**2.4.4.3.1.2 Plazo del Procedimiento de Fiscalización Parcial No Electrónica.**

El artículo 61 del Código Tributario prescribe que al Procedimiento de Fiscalización Parcial no Electrónica le será de aplicación, con excepción de las prórrogas establecidas en el numeral 2, lo dispuesto en el artículo 62-A del referido Código; precisándose que el plazo de fiscalización, en este caso, será de seis meses.

En este tipo de fiscalización, la SUNAT puede ampliar el procedimiento a otros aspectos; sin embargo, la ampliación no alterará el plazo establecido; salvo que se desarrolle una fiscalización definitiva; en cuyo caso, se aplicará el plazo correspondiente a este tipo de fiscalización; el cual será computado desde la fecha en que el administrado entregó la totalidad de la información y/o documentación solicitada en el primer requerimiento correspondiente a la fiscalización definitiva.

**2.4.4.3.1.3 Suspensión del plazo del Procedimiento de Fiscalización.**

Al respecto, la suspensión del plazo del procedimiento de fiscalización opera en las circunstancias establecidas taxativamente en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario; entre otros, la suspensión opera, básicamente, por los lapsos de tiempo entre los cuales se realizan trámites vinculados a la obtención de información por parte de la SUNAT, plazos judiciales de procesos vinculados al período y tributo fiscalizado, casos fortuito y fuerza mayor; así como también durante el tiempo en que el administrado no cumpla con entregar la información requerida o las solicitudes de prórroga realizadas por los contribuyentes y otorgadas por la Administración.

**2.4.4.3.1.4 Documentos emitidos dentro de un Procedimiento de Fiscalización No electrónico de la SUNAT.**

En el desarrollo de éste se expedirá, entre otros, Cartas, Requerimientos,

Resultados del Requerimiento y Actas, los cuales serán notificados conforme a lo indicado en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

#### **2.4.4.3.1.4.1 Cartas.**

Mediante Carta se comunicará , entre otros, el hecho de que el contribuyente será intervenido mediante un procedimiento de fiscalización y su tipo, los datos que correspondan de acuerdo al procedimiento de fiscalización que se realizará, los datos del agente de fiscalización, reemplazos, inclusiones y los funcionarios competentes, así como cualquier otra información que deba ser comunicada al administrado y no deba estar incluida en un Requerimiento; todo ello de acuerdo a lo detallado expresamente en el artículo 3 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

#### **2.4.4.3.1.4.2 Requerimientos.**

Según Castro (2018), el Requerimiento de Fiscalización es un documento a través del cual se pide al Sujeto intervenido poner a disposición o entregar diversa documentación e información de tipo contable, legal y otros documentos relacionados con actos capaces de ocasionar obligaciones de tipo tributario o, de ser el caso, para fiscalizar el cumplimiento de requisitos y formalidades concernientes a inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Señala que también se utilizará para lo siguiente:

Requerir el sustento y soporte documentario y legal relacionado a los objeciones, inconsistencias e infracciones detectadas durante el desarrollo del Procedimiento de Fiscalización; o

Comunicar, de ser el caso, las conclusiones de la labor administrativa indicando los objeciones formuladas e infracciones detectadas en éste. (pp. 101-102)

#### **2.4.4.3.1.4.2.1 Tipos de requerimientos.**

Los Requerimientos, como indica el artículo 4 del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, son utilizados básicamente para tres fines; empezar el procedimiento de

fiscalización, pedir el sustento documentario y legal de las objeciones detectadas y comunicar, de ser el caso, las conclusiones a las que arriba la actuación administrativa.

#### ***2.4.4.3.1.4.2.1.1 Primer Requerimiento***

Según Nima (2016), el llamado también Requerimiento Inicial o genérico, es utilizado para solicitar que se muestre la información y/o acervo documental vinculado con las transacciones que pueden generar obligaciones tributarias objeto de la revisión y es notificado conjuntamente con la Carta de Presentación en la cual se indica al deudor tributario que será pasible de un procedimiento de fiscalización, el tributo, período de revisión y el nombre de los agentes fiscalizadores que tendrán a su cargo llevar a cabo el referido procedimiento. (pp.474-475)

#### ***2.4.4.3.1.4.2.1.2 Requerimiento de Información.***

Son aquellos requerimientos denominados por Castro (2018) como específicos; mediante los cuales la autoridad fiscal solicita análisis y acervo documental adicional a la señalada en el Primer Requerimiento; asimismo puede ser utilizado para requerir al contribuyente la sustentación documentaria y legal respecto de las observaciones e infracciones que se imputen dentro de la actuación fiscal. Los Requerimientos de información pueden contener, al mismo tiempo documentación adicional a la solicitada en el Requerimiento Inicial y pedidos de sustentación de los reparos e infracciones detectadas dentro del procedimiento de fiscalización. (p.108)

#### ***2.4.4.3.1.4.2.1.3 Requerimiento de Conclusiones del Procedimiento de Fiscalización.***

El artículo 75 del Código Tributario, según Nima (2016) contempla la posibilidad de que la autoridad fiscal, comunique a los sujetos fiscalizados, mediante un requerimiento, las conclusiones arribadas en los cierres de requerimientos; indicándoles expresamente las objeciones formuladas e infracciones imputadas, de ser el caso. (p. 483)

La emisión de este Requerimiento tiene las siguientes características:

-Solo se emite cuando, a criterio del ente administrador de tributos, la complejidad del caso lo amerite.

-El plazo otorgado para su respuesta no será menor a 3 días hábiles.

-Luego de transcurrido el plazo, la respuesta a los cargos e imputaciones realizados no será valorada en el procedimiento de fiscalización. Sin embargo, coincidimos con Nima (2016) que los medios probatorios presentados con posterioridad al vencimiento del Requerimiento que nos ocupa; pero antes de concluido el procedimiento de fiscalización, deberán ser meritados dentro de un eventual procedimiento contencioso tributario; toda vez que fueron presentados en el transcurso de éste. (p.485)

Cabe indicar que, de acuerdo a la misma autora, la emisión de este requerimiento no impide la emisión de nuevos requerimientos dirigidos a cuestionar nuevos aspectos o reiterar un requerimiento emitido con anterioridad.

Considerando que, técnicamente, el Requerimiento emitido bajo el artículo 75 no es una solicitud sino una comunicación de conclusiones; la no presentación de descargos o documentación respecto a desvirtuarlos no constituye un incumplimiento que genere la comisión de alguna infracción.

#### ***2.4.4.3.1.4.3 Resultados de los Requerimientos.***

El Agente Fiscalizador evaluará la información presentada por el contribuyente; así como los descargos a las imputaciones realizadas durante el desarrollo de la actuación administrativa; estableciendo si los descargos proporcionados sustentan en forma fehaciente lo declarado por el contribuyente; señalándose claramente las observaciones finales e infracciones y sanciones, de ser el caso.

Castro (2018), señala que el Colegiado Fiscal, mediante la Resolución N° 4684-

3-2002, estableció que el Código Tributario establece expresamente; dentro de los cuales no se consignan los Requerimientos y sus resultados. (pp.112-113)

#### **2.4.4.3.1.3 Conclusión del Procedimiento de Fiscalización.**

Cabe destacar que el Procedimiento de Fiscalización finaliza con la Notificación de la Resolución de Determinación y/o, en su caso, con la de Multa; que constituyen los actos administrativos mediante los cuales la autoridad fiscal comunica al administrado intervenido la conclusión final de su actuación tendiente a inspeccionar el cumplimiento correcto de las obligaciones.

##### ***2.4.4.3.1.3.1 Resolución de Determinación.***

###### **2.4.4.3.1.3.1.1 Definición.**

Nima (2016) señala que son documentos emitidos exclusivamente al cierre de un procedimiento de fiscalización definitivo o parcial con los cuales se concluye el referido procedimiento. A través de estos documentos, la autoridad fiscal señala su conformidad o no respecto del cálculo de la obligación tributaria (tributo a pagar o crédito tributario) en la declaración efectuada por los contribuyentes. De existir diferencias entre la determinación efectuada por la SUNAT y la autoliquidación, las resoluciones de determinación deberán señalar expresamente éstas y los motivos de las diferencias determinadas. De no existir diferencias, la Administración deberá emitir una resolución de determinación con monto cero; dando por conforme la autoliquidación realizada por el contribuyente. (pp. 647- 648)

En opinión de Gamba (2021), es el acto administrativo que contiene la obligación tributaria, determinada por la Autoridad fiscal, donde se confirma o modifica la autoliquidación realizada, en su oportunidad, por el administrado.

El acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el

cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108 del Código Tributario. (Artículo 76, Código tributario)

Respecto a este tema, Kihara (2021), señala que la falta de certidumbre sobre la fecha en que se emitirán las Resoluciones que ponen fin a la intervención, además de atentar contra el derecho al Debido Procedimiento y el plazo razonable perjudica económicamente a los administrados ya que por el transcurrir del tiempo se generan intereses moratorios sobre el importe de la posible deuda tributaria. (p. 552)

Por su parte, para Liu y Chu (2021), la ausencia de un plazo legal para la conclusión de los procedimientos de fiscalización que realiza la Autoridad fiscal afecta los derechos establecidos en la norma constitucional y el procedimiento administrativo; asimismo, no se adecúa a lo que normalmente aplican los países con tradición jurídica similar a la nuestra. (p. 625)

#### **2.4.4.3.1.3.2 Resolución de Multa**

##### **2.4.4.3.1.3.2.1 Definición.**

Nima (2016), señala que son documentos emitidos por la Administración Tributaria, en los cuales se señala el importe en dinero correspondiente a las sanciones que son impuestas a los administrados, por la detección de la comisión de infracciones. Para su imposición no es necesario llevar a cabo, previamente, un procedimiento de fiscalización; basta la detección de la infracción tipificada. (p. 18)

En este documento se hace referencia a las infracciones cometidas, el monto de la multa, base de cálculo, motivación y sustentación legal respecto a la implantación de la

sanción.

Cabe destacar que el Procedimiento de Fiscalización llega a su término con la Notificación de la Resolución de Determinación y/o, en su caso, con la Resolución de Multa.

#### ***2.4.4.3.1.3 Plazo para la emisión de las resoluciones de Determinación y Multa.***

Concordamos con Nima (2016), respecto a que el vencimiento del plazo del Procedimiento de Fiscalización no implica, en todos los casos, el término del Procedimiento; ya que éste acaba con la expedición de las Resoluciones; para lo cual no existe más plazo que el de la prescripción del tributo (p. 526).

Nima (2016), respecto a este tema, comenta lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 10710-1-2008 mencionando que el Código Tributario no establece expresamente un plazo para que la SUNAT emita las Resoluciones con los cuales pone fin al procedimiento; de esta manera, la referida norma solo ha previsto que éstos deben ser emitidos en el lapso del período de prescripción; motivo por el cual los administrados quedan en un estado de indefensión. (p. 527)

Con relación a este aspecto, Kihara (2021), señala que el no contar con la certeza respecto a la oportunidad en la cual se emitirá la Resolución de Determinación no solamente vulnera el debido procedimiento y el plazo razonable; sino que financieramente perjudica al contribuyente en el sentido que los intereses moratorios de la probable deuda tributaria siguen corriendo en función del tiempo. (p. 552)

Asimismo, señala que si el funcionario público fiscal dilata la emisión de su pronunciamiento final, respecto a su inspección, no es pasible de ninguna sanción; sin embargo, el contribuyente está siendo objeto de una “sanción económica” por los intereses que se generan durante el tiempo de la referida demora. Incluso, ya que el

período de prescripción fue interrumpido, la Administración no tendría ningún interés en culminar el procedimiento de fiscalización; saliendo beneficiada con su propia demora. (p. 569)

#### ***2.4.4.3.2 Inicio y desarrollo del Procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica de la SUNAT.***

Nima (2016), respecto al Procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica, indica que este se inicia cuando la SUNAT notifica en el buzón electrónico del deudor tributario una carta a la cual se adjunta un cálculo preliminar del tributo a regularizar señalando las observaciones que originan la diferencia detectada, la cuantía de la omisión incluyendo los intereses y la base documentaria sobre la cual se sustenta la propuesta de liquidación del tributo. (p.487)

El procedimiento se inicia el día hábil siguiente a aquel en el cual la autoridad fiscal depositó, en el buzón electrónico, el documento en el cual le comunica el inicio del procedimiento y la liquidación preliminar.

El deudor tiene un plazo, no prorrogable, de diez días hábiles para subsanar o sustentar las observaciones realizadas por la autoridad fiscal. Vencido el referido plazo, pueden presentarse las siguientes situaciones:

-Que el deudor no subsane o sustente las observaciones imputadas, la SUNAT notificará, en el buzón electrónico, la resolución de determinación con la que termina el procedimiento administrativo y la multa; de ser el caso.

-Que el deudor presente documentación respecto de las observaciones realizadas, en este caso la SUNAT dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la fecha en que finalizó el plazo notificará, en el buzón electrónico, su pronunciamiento final respecto del sustento presentado por el administrado mediante la resolución de determinación y, de ser el caso, la de multa; poniendo fin, de esta manera, a la intervención efectuada.

El inciso d) del artículo 62-B del Código Tributario señala claramente que a este tipo de Fiscalización no le es aplicable las disposiciones establecidas en el artículo 62-A de la referida norma. Además, establece que el Procedimiento de Fiscalización Parcial Electrónica debe llevarse a cabo en el término de treinta (30) días hábiles computados a partir de la fecha en la cual surte efectos la notificación del inicio del Procedimiento administrativo; considerando lo expuesto, a este tipo de fiscalización no le es aplicable la solicitud de prórroga del contribuyente ni la ampliación del Procedimiento por parte de SUNAT.

La SUNAT deberá custodiar, bajo su responsabilidad, todos los documentos que conforman el expediente electrónico del procedimiento de fiscalización electrónica con la finalidad de permitir, de ser el caso, el acceso a los sujetos fiscalizados.

Nótese que en el desarrollo de la Fiscalización Parcial Electrónica existe una fecha máxima en la cual la SUNAT deberá emitir la resolución de Determinación que concluye el procedimiento de fiscalización; plazo que no existe en el caso de los demás tipos de fiscalización.

#### ***2.4.5 Plazo de prescripción de la Determinación de la Obligación Tributaria.***

La prescripción constituye un límite para el ejercicio de la facultad de determinación de la SUNAT; ya que ésta, puede ejercer su facultad de fiscalización durante el período de prescripción señalado en el artículo 43 del Código Tributario. De acuerdo al referido artículo, esta acción; así como la tendiente a la aplicación sanciones prescriben a los cuatro (4) años en el caso de los administrados que presentaron su autoliquidación y a los seis (6) para aquellos que no cumplieron con esta obligación; sin embargo, este plazo se incrementa a diez (10) años en el caso que el agente de retención o percepción no cumplan con la cancelación de los tributos retenidos o percibidos. El plazo será computado dependiendo de los casos y oportunidades señaladas en el Código.

(Artículo 44 del Código Tributario)

Adicionalmente, el referido Código, en el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 establece que el plazo para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se interrumpe, es decir se pierde todo el tiempo acumulado del lapso de prescripción, por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de su facultad de fiscalización para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de los relacionados a una fiscalización parcial. El nuevo plazo de prescripción se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio. (Artículo 45 del Código Tributario)

Como se observa el plazo de prescripción ha sido diseñado con la finalidad de limitar la actuación del ente fiscalizador y defender los derechos de los administrados; sin embargo, la normatividad para causar su interrupción es tan amplia que permite a la Administración interrumpir sucesivamente este plazo; en este sentido, no se podría afirmar que constituye un plazo de finalización del procedimiento de fiscalización.

## **2.5 Antecedentes internacionales sobre el plazo de fiscalización.**

Respecto al tratamiento normativo sobre el procedimiento de fiscalización en el ámbito internacional, específicamente en lo relacionado al plazo de fiscalización concedido por la normatividad; a continuación, nos referiremos a lo señalado en las legislaciones de Chile, México y España; para lo cual tomaremos lo resumido en las Jornadas Tributarias.

### **2.5.1 Chile**

El procedimiento tendiente a revisar las declaraciones de los contribuyentes; así como inspeccionar el cabal cumplimiento de sus obligaciones se debe iniciar dentro del lapso del período de prescripción. El artículo 59 del Código Tributario chileno establece además del inicio del procedimiento; las normas, plazos y formalidades que debe seguir

la autoridad tributaria en el desenvolvimiento de la auditoría fiscal.

Así tenemos que el plazo general para finalizar la labor fiscalizadora es de nueve (9) meses contados desde que el auditor certifique tener a su disposición la información solicitada y hasta que se expida el pronunciamiento que concluye el procedimiento.

El plazo antes indicado, es de doce (12) meses cuando la fiscalización se trate de lo siguiente: a) Fiscalizaciones sobre aplicación de Precios de Transferencia, b) determinación de la Renta Líquida de contribuyente cuyos ingresos o ventas sean superiores a 5,000 Unidades Tributarias Mensuales. C) fiscalización de efectos de reorganización empresarial y d) fiscalización de operaciones entre empresas relacionadas.

Adicionalmente, el artículo 59, señala que el plazo podrá ser de dieciocho (18) meses, prorrogable por seis meses más, en casos especiales; entre ellos, Requerimientos de Administraciones Tributarias extranjeras, recopilación de antecedentes penales, fiscalización de Norma general anti elusiva, etc.

Finalmente, a fin de garantizar los derechos de los administrados, se establece que vencidos los plazos indicados sin que la autoridad fiscal haya comunicado el acto administrativo respectivo; el Servicio de Impuestos Internos, a petición del contribuyente, certificará que el procedimiento de fiscalización ha finalizado.

Por lo expuesto, queda claro, que la legislación tributaria chilena determina e impone plazos máximos, distintos al plazo de prescripción, para la finalización de los procedimientos de fiscalización.

### **2.5.2 México**

El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación de México establece que las fiscalizaciones ordinarias tienen una duración de doce (12) meses.

Respecto a fiscalizaciones sobre aplicación de las normas sobre valor de mercado la labor fiscal debe durar dos (2) años.

El párrafo final del mencionado artículo establece que cuando las autoridades no cumplan con notificar los documentos correspondientes a la finalización de su intervención, las observaciones o el de conclusión de la fiscalización; el procedimiento se comprenderá terminado en esa fecha, dejándose sin efecto éste y las actuaciones llevadas a cabo durante su desarrollo; quedando de esta manera, la Administración, impedida para definir omisiones tributarias como consecuencia de la intervención; así como de reiniciar la intervención por el mismo período y por los mismos hechos. Sin embargo, el artículo 53-C del Código Fiscal de la Federación y el artículo 19 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, la normatividad mexicana deja a salvo la posibilidad de volver a intervenir por hechos diferentes a aquellos que fueron objeto de la intervención.

### ***2.5.3 España***

La Ley General Tributaria, en el artículo 150, establece dos plazos; uno general de 18 meses y otro de 27 meses en casos especiales; como son las fiscalizaciones sobre precios de transferencia.

El referido plazo se contará desde la notificación del inicio del procedimiento hasta que se realice o se considere notificado el acto administrativo final del mismo. Es decir, todos los actos del procedimiento deben realizarse en el referido lapso incluyendo el acto con el cual se da por concluido el citado procedimiento.

De lo anterior se concluye que la normatividad española garantiza los derechos de los contribuyentes cuando se encuentran sometidos a la inspección de sus obligaciones fiscales.

A diferencia de las legislaciones chilena y mexicana el incumplimiento del plazo no origina la caducidad del plazo; pues el numeral 6 del artículo indicado anteriormente establece que de darse este supuesto el procedimiento continuará hasta su terminación.

Sin embargo, el incumplimiento del plazo producirá algunos efectos en favor de los derechos de los contribuyentes; entre ellos: no operará la interrupción de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras; así como que no se calculará intereses moratorios en el lapso comprendido entre el mencionado incumplimiento del plazo máximo de duración hasta la culminación del procedimiento inspector.

#### ***2.5.4 Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)***

En la versión publicada en el año 2015, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria-CIAT señala la necesidad de establecer un plazo para la conclusión del procedimiento inspector.

De acuerdo con el Modelo, el plazo máximo del procedimiento de fiscalización se computa hasta la oportunidad en que la Administración comunica los resultados de su labor fiscalizadora mediante la entrega de una propuesta previsional de regularización para ajustar o modificar la declaración y, de ser el caso, para aplicar sanciones, por cuanto con este acto se elimina o se alivia la incertidumbre; aunque aún no se haya producido la determinación definitiva.

El modelo permite que el plazo se extienda en ciertos casos que revistan especial complejidad y expresamente establecidos legalmente; sin embargo, siempre debe existir un límite temporal para su conclusión.

Establece que el incumplimiento del plazo no produce la expiración del procedimiento; sin embargo, si produce algunas consecuencias administrativas como el no considerar interrumpida la prescripción por el ejercicio de las actuaciones realizadas antes del vencimiento del plazo y el no cálculo de intereses por la dilación administrativa.

## **Capítulo III. Marco Metodológico**

### **3.1. Enfoque de la Investigación**

El trabajo académico tiene un enfoque cualitativo-descriptivo.

Al tratarse de este tipo de investigación se procura indagar, averiguar, examinar, analizar e interpretar la normatividad constitucional, legal y jurisprudencial; así como de los hechos con la finalidad de producir conocimiento; por lo tanto, no se parte de una hipótesis, sino que se genera una propuesta sobre la base del análisis realizado.

La riqueza de la presente investigación se encuentra en la interpretación de la bibliografía y documentación referida.

### **3.2. Categorías**

Las Categorías son el Debido Procedimiento, Seguridad Jurídica, Derecho a la Defensa, principio de plazo razonable y principio de Capacidad contributiva.

### **3.3. Tipo de investigación**

La investigación tiene un enfoque cualitativo-descriptivo; de tipo analítico, argumentativo, sintético y deductivo; mediante la cual se desea analizar los aspectos trasgredidos, en relación al Debido Procedimiento, en el procedimiento de fiscalización de la SUNAT.

La investigación contiene un vasto contenido analítico basado en la revisión bibliográfica y documental de la normatividad, jurisprudencia y doctrina nacional e internacional relacionada con los aspectos más importantes de las categorías de investigación señaladas en la base teórica.

### **3.4. Diseño de la Investigación**

El diseño de la presente investigación es no experimental longitudinal; se enfocó en el análisis bibliográfico y documental a fin de describir la afectación del debido procedimiento por la ausencia de un plazo razonable en la emisión de las resoluciones de

determinación y/o multa en el Procedimiento de fiscalización de SUNAT.

Para lograrlo, se analizó documentariamente nuestro marco constitucional, legal y jurisprudencial para describir los objetivos tanto general como específicos planteados en el presente trabajo.

Luego del análisis de la referida información bibliográfica y documental se elaboraron las conclusiones por cada uno de los objetivos planteados en el presente trabajo.

### **3.5. Técnicas de instrumentos de recolección de datos**

Se realizó una lista de cotejo con los datos obtenidos de la normatividad constitucional, legal y jurisprudencial; así como, la opinión de especialistas en la materia tributaria correspondiente la información obtenida fue analizada para lograr satisfacer los objetivos propuestos. Entre las normas indicadas se analizó principalmente el Código Tributario, LPGA y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Los participantes, en el presente trabajo de investigación, se encuentran conformados básicamente por los especialistas en materia tributaria cuyas opiniones fueron plasmadas en la Jornadas Tributarias y otros autores especializados en doctrina y materia tributarias lo cual elevó el análisis y coadyuvó al arribo de las conclusiones indicadas.

A continuación, se presentan las categorías seleccionadas en base a los antecedentes presentados en el primer capítulo y su relación con los objetivos planteados en la presente investigación.

Relación de las Categorías establecidas por cada Objetivo de Investigación.
---

OBJETIVOS	CATEGORÍAS
1. Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el Debido Procedimiento.	Debido Procedimiento.
2. Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta la Seguridad Jurídica.	Seguridad Jurídica.
3. 3.Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el Derecho a la Defensa.	Derecho a la Defensa.
4. Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el principio de Plazo Razonable.	Principio de Plazo Razonable.
5. Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el principio de Capacidad Contributiva.	Principio de Capacidad Contributiva.

## Capítulo IV. Resultados

### 4.1 Análisis de los Resultados

#### AUSENCIA DE UN PLAZO RAZONABLE PARA LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN Y/O MULTA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT Y SU AFECTACIÓN AL DEBIDO PROCEDIMIENTO.

OBJETIVOS	CATEGORÍAS	PARTICIPANTES	ANÁLISIS FINAL
<p><b>Objetivo General</b></p> <p>Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de</p>	<p><b>Debido Procedimiento.</b></p> <p>Mediante este principio, los contribuyentes gozan de todas las prerrogativas y seguridades consustanciales al debido procedimiento administrativo que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión</p>	<p>Kihara (2021), señala que la incertidumbre sobre la oportunidad en que se emitirá la Resolución de Determinación y se obtenga un pronunciamiento de la Administración, no solo vulnera el derecho al Debido Procedimiento y el plazo razonable, sino que económicamente afecta al</p>	<p>Considerando nuestro marco Constitucional, legal y jurisprudencial determinamos que el Debido procedimiento es un derecho fundamental; el cual debe ser respetado no solamente en los procesos de naturaleza judicial, sino también en aquellos seguidos ante la autoridad administrativas e,</p>

<p>Fiscalización afecta el Debido Procedimiento</p>	<p>sustentada y fundada en derecho. Este principio se asimila al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la CPP; en ese sentido, ambos tienen una doble sustancia; una primera constitucional que inspira el Marco Jurídico Nacional y otra como derecho fundamental que asegura el derecho a defensa, a la carga de la prueba y el derecho a la motivación de las resoluciones.</p> <p>El Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 05375-2-2003 estableció que la violación del debido procedimiento o garantía de defensa,</p>	<p>contribuyente en tanto se devengan intereses moratorios correspondientes a la deuda tributaria que podría determinarse. (p. 552)</p> <p>Para Liu y Chu (2021), la ausencia de un plazo legal para la conclusión de los procedimientos de fiscalización realizados por la Administración Tributaria afecta los derechos constitucionales de los deudores tributarios, el procedimiento administrativo; asimismo, no se adecúa a lo que normalmente aplican los países con tradición jurídica similar a la nuestra. (p. 625)</p>	<p>incluso, en los que se lleven a cabo en el sector privado.</p> <p>El procedimiento de fiscalización constituye un procedimiento administrativo toda vez que producto de su realización la SUNAT expedirá y notificará un acto administrativo en el cual se pronunciará sobre la autodeterminación realizada por el contribuyente y por ende tiene la posibilidad de establecer derechos y obligaciones de los administrados y afectar la situación jurídica del ciudadano.</p>
---	---	---	---

	<p>acarrea la nulidad del acto administrativo emitido.</p> <p>Por su parte, el Colegiado Constitucional, respecto al debido proceso en materia tributaria, ha desarrollado dentro de sus fallos algunos derechos como son: a la Tutela Judicial efectiva, a la Defensa, a la Tutela cautelar, a la Motivación y la Prohibición de la Reformatio in peius (reforma peyorativa).</p> <p>Nuestro interprete constitucional en el fundamento 13 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 08605-2005-AA/TC, señaló que los derechos y</p>		<p>Siendo que a los contribuyentes les asiste el derecho a que las actuaciones administrativas sean resueltas en un plazo razonable con la finalidad de permitirle una defensa adecuada de sus intereses.</p> <p>El resguardo constitucional del principio al plazo razonable es aplicable a todo proceso administrativo que conduce a la emisión de actos de este tipo.</p> <p>Toda persona tiene derecho, dentro de un plazo razonable y con las debidas seguridades, a ser escuchada por un juez o tribunal</p>
--	--	--	--

	<p>garantías constitucionalmente protegidos deben ser amparados tanto en el ámbito jurisdiccional como en el administrativo</p> <p>Asimismo, en el fundamento 21 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, el respeto al debido procedimiento en el ámbito administrativo implica la subordinación de las actuaciones administrativas a las normas establecidas; a fin de garantizar la defensa de los administrados.</p>		<p>competente, independiente e imparcial, establecido previamente por la norma, en la diligencia de cualquier imputación penal atribuida a ella, o para la resolución de sus derechos y obligaciones de cualquier tipo.</p>
<p><b>Objetivos Específicos</b></p> <p>Describir si la ausencia de un plazo razonable</p>	<p><b>Seguridad Jurídica.</b></p> <p>El profesor José Oswaldo Casás, en su obra “Principios Jurídicos de la</p>	<p>Para Kihara (2021) el precepto de Seguridad Jurídica se refiere al conocimiento que tiene el individuo</p>	<p>Teniendo en cuenta los límites constitucionales, para el ejercicio del Poder Tributario, establecidos</p>

<p>para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta la Seguridad Jurídica.</p>	<p>Tributación”; citado por Nima (2016), la interacción entre el fisco y el administrado se requiere satisfacer lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Publicación de interpretaciones de la autoridad fiscal respecto a alcances de utilidad general; cuando por su relevancia se justifique.</li> <li>-Instalación de un sistema de consultas con carácter vinculante para la Administración.</li> <li>-Prohibición para la creación de tributos por analogía.</li> </ul>	<p>respecto a los efectos que el derecho le atribuirá en el futuro; en este contexto, es necesario garantizar que la Administración emita un pronunciamiento final de la fiscalización dentro de un plazo razonable y previsible. (p. 569)</p> <p>Según la mencionada autora, el cumplimiento del principio de seguridad jurídica implica garantizar al contribuyente que la Administración Tributaria emitirá su pronunciamiento final en un plazo estimable. (p. 553)</p>	<p>principalmente en el artículo 74 de la Constitución, el Estado debe garantizar el cumplimiento de las seguridades establecidas en el referido artículo; estos son reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales; motivo por el cual la seguridad jurídica constituye un derecho que debe ser respetado en toda acción de la administración pública.</p>
--	--	---	---

	<p>-Respeto del debido procedimiento en las actuaciones administrativas y en la utilización de sanciones.</p> <p>-Fiscalización de los administrados de acuerdo a un proyecto previamente aprobado y sobre la base de una selección objetiva.</p> <p>-Informar al administrado, al inicio de cualquier actuación fiscalizadora, de la naturaleza y alcance de ésta</p> <p>- Fijación de los plazos máximos de duración de la actuación fiscalizadora y de la emisión del acto administrativo que concluye el procedimiento.</p>	<p>Asimismo, indica que la ausencia de un plazo para concluir la labor de fiscalizadora quebranta el precepto de Seguridad Jurídica, ya que no se cuenta con una perspectiva razonable de la actuación del poder público respecto a la certeza y predictibilidad de la referida actuación. (p. 642)</p> <p>Adicionalmente, manifiesta que con la finalidad de otorgar Seguridad Jurídica y acatar el debido procedimiento se debe regular y reducir la discreción administrativa en el desarrollo de la labor fiscalizadora. (p. 561)</p>	
--	---	---	--

<p>Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o</p>	<p>-Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. (p. 43)</p> <p><b>Derecho a Defensa.</b></p> <p>Se encuentra incluido en el inciso 14 del artículo 139 de la CPP e indica lo siguiente:</p>	<p>Por su parte, Liu y Chu (2021) afirman que el no establecimiento de un plazo contradice y transgrede los preceptos de seguridad jurídica, razonabilidad y proporcionalidad que ponen límite a la actuación del Estado y el derecho al plazo razonable; motivo por el cual su regulación, en ese extremo es inconstitucional. (p.624)</p> <p>Para Saénz y Ponce (2021), manifiestan que de acuerdo al artículo 74 de la CPP la Potestad tributaria del Estado debe ser ejercida</p>	<p>Los administrados tienen el derecho a que el procedimiento sea resuelto en un plazo razonable con la finalidad de permitirle una defensa adecuada. Este derecho se</p>
--	--	---	---

<p>Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el Derecho a la Defensa.</p>	<p>14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.</p> <p>Este Derecho, de acuerdo al artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos es transversal a toda</p>	<p>respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Asimismo, conforme al artículo 139 de la CPP debe respetarse el debido procedimiento en la ejecución de los procedimientos administrativos y; por lo tanto, en su Desarrollo deben verificarse; entre otros, el derecho a defensa derecho a la motivación, a la legalidad, etc. (pp. 915-916)</p> <p>Con relación a este tema Kihara (2021), afirma que dado el requerimiento de previsibilidad de la Seguridad Jurídica y a fin de evitar un estado de indefinición sobre la</p>	<p>encuentra íntimamente relacionado con el principio de administrativo de celeridad; el cual indica que la tramitación del procedimiento debe realizarse con la mayor dinámica posible, evitando retrasos procesales a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable.</p>
---	---	---	---

<p>Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de</p>	<p>actuación administrativa, judicial, etc.; en la cual se determinen sus derechos, intereses y obligaciones de orden civil o comercial.</p> <p><b>Principio de Plazo razonable.</b></p> <p>Nuestro máximo interprete constitucional mediante la Sentencia</p>	<p>verificación de la determinación realizada por el contribuyente es necesario un plazo razonable de la fiscalización y por ende de conclusión del procedimiento mediante la emisión de la correspondiente Resolución de determinación; pues esta es el punto de partida para regularizar la obligación tributaria o iniciar la reclamación de ésta. (p. 555)</p> <p>Para Kihara (2021), con la finalidad de respetar el Debido Procedimiento en lo que respecta a la garantía del plazo razonable es necesario regular</p>	<p>La protección constitucional del principio al plazo razonable es aplicable a todo proceso</p>
--	--	--	--

<p>Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el principio de plazo razonable</p>	<p>recaída en el proceso 3778-2004-AA/TC, del 25 de enero del 2005, estableció que el carácter razonable de la duración de cada proceso se debe verificar considerando las circunstancias de cada caso en concreto y teniendo en cuenta adicionalmente lo siguiente: a) el grado de dificultad del caso a resolver; b) la conducta procesal del litigante; c) la manera en que el caso ha sido afrontado por la administración pública, y d) las consecuencias que la dilación ocasiona en las partes.</p> <p>Asimismo, señaló en el fundamento 4 de la Sentencia 10575-2006- PA/TC que</p>	<p>y reducir la discrecionalidad dentro del procedimiento de fiscalización; para ello se debe: a) Determinar objetivamente cuando existe complejidad, dentro de un procedimiento de fiscalización, que amerite la ampliación de éste, b) regular un plazo para requerir información en las fiscalizaciones de Precios de Transferencia y Norma XVI, establecer un plazo máximo para la emisión de la Resolución de Determinación luego del vencimiento del plazo para solicitar información y/o documentación y d)</p>	<p>administrativo que conduce a la emisión de actos administrativos</p> <p>Toda persona tiene derecho a ser escuchada, con las garantías correspondientes y dentro de un término razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter</p>
--	---	--	--

	<p>los derechos constitucionales deben ser interpretados en concordancia con los tratados ratificados por nuestro país; como es la Convención Interamericana de Derechos Humanos; especialmente lo establecido en el artículo 8.1.</p>	<p>en caso de incumplimiento del plazo para concluir la fiscalización, establecer la suspensión de cargas financieras por mora hasta la emisión de la Decisión administrativa correspondiente. (pp. 551-552)</p> <p>La Autoridad fiscal debe respetar el plazo razonable en dos aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-En el plazo otorgado para absolver los requerimientos y ejercer adecuadamente su derecho a la defensa; y</li> <li>-El plazo para procesar la información recibida como sustento</li> </ul>	
--	--	--	--

		<p>y la emisión de su pronunciamiento final. (p.561)</p> <p>Asimismo, manifiesta que dada la necesidad de conocer el pronunciamiento final de la Administración Pública y partiendo de los Convenios Internacionales y lo dispuesto en la LPGA, debe respetarse la garantía de contar con el referido pronunciamiento en un plazo razonable. (p. 557)</p> <p>Para Liu y Chu (2021), la protección constitucional del principio al plazo razonable debe aplicarse a cualquier proceso administrativo que conduce</p>	
--	--	---	--

		<p>a la emisión de decisiones que tienen la posibilidad de establecer derechos y obligaciones a los sujetos intervenidos; por este motivo, consideran que el procedimiento de fiscalización, tiene la posibilidad de afectar la situación jurídica del ciudadano a través de la emisión de las resoluciones correspondientes con las cuales concluye el referido procedimiento; toda vez que existe la posibilidad de determinar una deuda tributaria impaga, la imposición de una multa e intereses por ambos conceptos. (pp. 640-641)</p>	
--	--	---	--

<p>Describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el</p>	<p><b>Capacidad Contributiva.</b> El artículo 74 de nuestra norma constitucional se señala expresamente que “La Potestad tributaria del Estado debe ser ejercida considerando como límites los principios de Reserva de Ley,</p>	<p>Liu y Chu (2021), afirman que se requiere establecer, en el Código Tributario, un plazo final para la emisión de las resoluciones que ponen fin a la intervención fiscal, pues la ausencia de éste viola en forma flagrante el derecho constitucional al plazo razonable. (p.642)</p> <p>Con respecto a este aspecto, Kihara (2021), señala que el no contar con la certeza respecto a la oportunidad en la cual se emitirá la Resolución de Determinación no solamente vulnera el debido procedimiento y el plazo</p>	<p>El principio de capacidad contributiva parte de la hipótesis fundamental de la igualdad con la cual deben ser tratados los administrados; es así que los contribuyentes con igual capacidad</p>
--	--	---	--

<p>Procedimiento de Fiscalización afecta el principio de Capacidad Contributiva.</p>	<p>Igualdad, No confiscatoriedad, y Respeto de los Derechos Fundamentales”. Asimismo, según Bravo (2006), además de los principios expresamente indicados, en nuestra Carta Magna, tenemos aquellos que se encuentran implícitamente incluidos dentro de las obligaciones y límites del Estado como son: el Principio de Seguridad Jurídica, Capacidad Contributiva y principio del Beneficio y Costo del Servicio. (pp.119-126)</p>	<p>razonable; sino que económicamente afecta al contribuyente en el sentido que los intereses moratorios de la probable deuda tributaria siguen corriendo en función del tiempo. (p. 552)</p> <p>Por otro lado, afirma que el recurrir a un proceso judicial o ejercer el derecho a impugnar los actos administrativos no puede resultar en un perjuicio mayor al no ejercerlos, en este sentido, afirma que el Tribunal Constitucional mediante las Sentencias 1255-2003-AA, 03991-2009-AA y 04970-2009-AA ha</p>	<p>económica paguen prestaciones equivalentes y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diferentes.</p> <p>La deuda tributaria impaga se encuentra afecta a intereses moratorios que incrementan su importe diariamente; al pasar el tiempo en forma indiscriminada origina que la deuda tributaria crezca en forma geométrica originando que las deudas se conviertan en impagables y fuera</p>
--	--	--	---

		<p>señalado que la duración extensa de un proceso de amparo implicaría, en el caso de cobrarse intereses moratorios, un daño para el recurrente pues le generaría un perjuicio mayor, lo cual no sería coherente con los principios de razonabilidad y tutela jurisdiccional efectiva.</p> <p>Además, se refiere a la Sentencia 04082-2012-PA/TC, manifestando que no se debe suponer mala fe en la actuación del administrado y por ende sancionarse el ejercicio de sus derechos en los casos que la dilación</p>	<p>de la capacidad contributiva del deudor tributario.</p> <p>Existe una imperiosa necesidad de que los tiempos en los procedimientos tributarios sean los estrictamente necesarios puesto que mientras el procedimiento transcurre; los intereses moratorios se siguen devengando; lo cual atenta contra el principio de Capacidad Contributiva de los contribuyentes.</p>
--	--	---	---

		<p>del proceso no es atribuible a éste. De esta manera el cálculo de intereses moratorios, realizado en el período dilatado vulnera indebidamente el derecho del afectado a recurrir en sede administrativa.</p> <p>Este criterio fue ratificado por el colegiado Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA (Caso Icatom).</p> <p>La jurisprudencia constitucional señala uniformemente que la administración tributaria no puede cobrar intereses moratorios</p>	
--	--	--	--

		<p>generados por su propia demora en resolver. (pp.567-568)</p> <p>Asimismo, señala que si el funcionario tarda en emitir la correspondiente Resolución no es posible de ninguna sanción, sin embargo, el contribuyente está siendo pasible de una “sanción económica” por los intereses que se generan durante el tiempo de la referida demora. Incluso la Administración no tendría ningún interés en culminar el procedimiento de fiscalización ya que la prescripción fue interrumpida;</p>	
--	--	---	--

		saliendo beneficiada con su propia demora. (p. 569)	
--	--	---	--

## 4.2 Discusión.

### *4.2.1 La presente investigación tiene como objetivo general describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el Debido Procedimiento.*

Con relación al objetivo general, podemos indicar que los contribuyentes poseen todos los derechos y garantías consustanciales al debido procedimiento; entre ellos, a proporcionar sus argumentos, otorgar y realizar pruebas y a conseguir un pronunciamiento sustentado y con base jurídica. Este principio se asimila al debido proceso establecido en la CPP; en ese sentido, ambos tienen una doble naturaleza; la primera de índole constitucional sobre la base del Sistema Jurídico Nacional y la segunda como derecho fundamental que garantiza el derecho a defensa, a la carga de la prueba y el derecho a la motivación de las resoluciones.

Respecto a este tema, el Colegiado Fiscal a través de la Resolución N° 05375-2-2003 manifestó que la violación del debido procedimiento o garantía de defensa, acarrea la nulidad del acto administrativo emitido.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en referencia al debido proceso en materia tributaria, ha desarrollado dentro de sus fallos algunos derechos como son: Derecho a la Tutela Judicial efectiva, Derecho a la Defensa, Derecho a la Tutela cautelar, Derecho a la Motivación y la Prohibición de la Reformatio in peius (reforma peyorativa).

En este aspecto Kihara (2021), en las Jornadas Tributarias, afirma que la no existencia de un plazo perentorio para la expedición de la decisión de la entidad fiscal afecta los preceptos del debido procedimiento y el de plazo razonable; además de perjudicar al contribuyente en tanto se devengan intereses moratorios de la deuda tributaria que podría determinarse. (p. 552)

Considerando nuestro marco Constitucional, legal y jurisprudencial determinamos que el Debido procedimiento es un derecho fundamental; el cual debe ser respetado en toda actuación administrativa y judicial; incluyendo aquellas que tienen lugar en el derecho privado de las personas morales.

En este sentido, el procedimiento de fiscalización constituye uno de carácter administrativo; toda vez que producto de su realización la Autoridad Tributaria emitirá y notificará un acto administrativo en el cual se pronunciará sobre la autodeterminación realizada por el contribuyente y por ende tiene la posibilidad de establecer derechos y obligaciones de los administrados y afectar la situación jurídica del ciudadano.

Siendo esto así, los contribuyentes tienen el derecho a que la actuación fiscalizadora se desarrolle en un lapso de tiempo razonable con la finalidad de realizar una contradicción adecuada.

En suma, la protección constitucional del principio al plazo razonable es aplicable a todo proceso que conduce a la expedición de actos administrativos y; por lo tanto, toda persona, en cualquier imputación que se le atribuya o proceso para determinar sus derechos y obligaciones de cualquier naturaleza, tiene derecho a esgrimir sus argumentos; con las garantías pertinentes en un término temporal razonable por un juzgador o corte, autónomo y neutral, designado previamente por norma.

#### ***4.2.2 El primer objetivo específico fue describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta la Seguridad Jurídica***

En relación al primer objetivo específico; tenemos que el profesor José Oswaldo Casás, en su obra “Principios Jurídicos de la Tributación”; citado por Nima (2016), señala que las interacciones entre la entidad fiscal y el administrado requieren satisfacer lo siguiente:

-Publicación de interpretaciones de la autoridad fiscal respecto a alcances de utilidad general; cuando por su relevancia se justifique.

-Instalación de un sistema de consultas con carácter vinculante para la Administración.

-Prohibición para la creación de tributos por analogía.

-Respeto del debido procedimiento en las actuaciones administrativas y en la utilización de sanciones.

-Fiscalización de los administrados de acuerdo a un proyecto previamente aprobado y sobre la base de una selección objetiva.

-Informar al administrado, al inicio de cualquier actuación fiscalizadora, de la naturaleza y alcance de ésta

- Implantación de plazos máximos de duración para la actuación fiscalizadora; así como para la expedición de la decisión que la finaliza.

-Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. (p. 43)

Sobre este tema, Kihara (2021), en las Jornadas Tributarias, indica que el principio de Seguridad Jurídica se refiere al conocimiento del individuo respecto a los efectos que el derecho le atribuirá en el futuro; en este contexto, es necesario garantizar que la entidad fiscal emita una declaración final de su labor fiscal dentro de un lapso razonable y previsible.

Asimismo, la ausencia de un lapso de tiempo para concluir el procedimiento de fiscalización trasgrede el precepto de Seguridad Jurídica, ya que no se cuenta con una perspectiva razonable de la actuación del poder público respecto a la certeza y predictibilidad de la referida actuación. (p.569)

La misma autora, manifiesta que con la finalidad de otorgar Seguridad Jurídica y respetar el debido procedimiento se debe regular y reducir la discrecionalidad. (p.561)

Por otro lado, Liu y Chu (2021), en las Jornadas Tributarias, afirman que el no establecimiento de un plazo contradice y vulnera el principio de la seguridad jurídica, los principios de razonabilidad y proporcionalidad que limitan la actuación del Estado y el derecho al plazo razonable; motivo por el cual su regulación, en ese extremo es inconstitucional. (p. 624)

Para resumir, teniendo en cuenta los límites constitucionales, el Estado debe asegurar el cumplimiento irrestricto de las garantías establecidas constitucionalmente; motivo por el cual la seguridad jurídica constituye un derecho que debe ser respetado en toda acción de la administración pública.

***4.2.3 El segundo objetivo específico es describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el derecho a la defensa***

En cuanto al segundo objetivo específico, debemos indicar que el derecho a la defensa se encuentra incluido en el inciso 23 del artículo 2 de nuestra CPP.

Asimismo, el inciso 14 del artículo 139 del mismo cuerpo legal; garantiza la defensa, en todo momento, de toda persona sometida a detención o cualquier denuncia que se le atribuya, para ello, puede elegir y comunicarse con un defensor.

Este Derecho, de acuerdo al artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos es transversal a toda actuación administrativa, judicial, etc. En la cual se determinen sus derechos, intereses y obligaciones de orden civil o comercial.

El artículo 74 de la CPP señala expresamente que la Potestad tributaria del Estado debe ser ejercida respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por su parte, Sáenz y Ponce (2021), en las Jornadas Tributarias, manifiestan que, de conformidad al artículo 139 de la CPP debe respetarse el debido procedimiento en la ejecución de los procedimientos administrativos y por lo tanto, en su Desarrollo deben

verificarse; entre otros, el derecho a defensa derecho a la motivación a la legalidad, etc. (pp. 915-916)

Por lo indicado, los administrados tienen el derecho a que el procedimiento sea resuelto en un plazo razonable con la finalidad de permitirle una defensa adecuada de sus intereses. Este derecho se encuentra íntimamente relacionado con el principio administrativo de celeridad; el cual indica que la tramitación del procedimiento debe realizarse con la mayor dinámica posible, evitando retrasos procesales con el objetivo conseguir un pronunciamiento final en un término razonable.

#### ***4.2.4 El tercer objetivo específico fue describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el principio de plazo razonable***

Acerca del tercer objetivo específico, observamos que el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia 3778-2004-AA/ TC, precisó en su fundamento número 21 los componentes que deben ser evaluados para establecer un término razonable en la duración de un proceso; los cuales fueron detallados anteriormente.

Asimismo, en el fundamento 4 de la Sentencia 10575-2006- PA/TC manifestó que las libertades y derechos deben ser interpretados considerando los tratados ratificados por nuestro país dentro de ellos lo indicado en la Convención Interamericana de Derechos Humanos.

Con la finalidad de respetar el Debido Procedimiento en lo que respecta a la garantía del plazo razonable, Kihara (2021), en las Jornadas Tributarias, indica que es necesario regular y reducir la discrecionalidad dentro del procedimiento de fiscalización; para ello se debe: a) Determinar objetivamente la complejidad de un caso; a fin de establecer si amerita su ampliación, b) regular un lapso de tiempo para solicitar la documentación en las intervenciones sobre aplicación de las normas valor de mercado y

anti elusiva, establecer un plazo máximo para la expedición de la Resolución de Determinación luego del vencimiento del plazo para solicitar información y/o documentación y d) en caso de incumplimiento del plazo para concluir la fiscalización, establecer la suspensión de intereses moratorios hasta la emisión de la Resolución de Determinación. (pp. 551-552)

La misma autora, señala que la Autoridad fiscal debe respetar el plazo razonable en dos aspectos:

-En el plazo otorgado para la absolver los requerimientos y ejercer adecuadamente su derecho a la defensa; y

-El plazo para procesar la información recibida como sustento y la emisión de su pronunciamiento final. (p.561)

Es así que, la protección constitucional del principio al plazo razonable debe ser considerado en todo proceso administrativo que conduce a la toma de una decisión que tiene la posibilidad de establecer derechos y obligaciones de los administrados; en ese sentido, el procedimiento de fiscalización, tiene la posibilidad de afectar la situación jurídica del ciudadano a través de la emisión de las resoluciones correspondientes con las cuales concluye el referido procedimiento; toda vez que existe la posibilidad de determinar una deuda tributaria impaga, la imposición de una multa e intereses por ambos conceptos.

Dada la necesidad de conocer el pronunciamiento final de la Administración Pública y partiendo de los Convenios Internacionales y lo dispuesto en la LPGA, debe respetarse la garantía de contar con el referido pronunciamiento en un plazo razonable.

En resumen, la protección constitucional del principio al plazo razonable debe ser utilizado en todo proceso administrativo que conduce a la expedición de actos administrativos; es así que, toda persona, en cualquier denuncia en su contra o proceso

para determinar sus derechos y obligaciones de cualquier tipo, tiene derecho a ser escuchada, con las garantías correspondientes y en un lapso razonable por un juzgador o corte, autónomo y neutral; designado previamente por la norma.

***4.2.5 El cuarto objetivo específico es describir si la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa en el Procedimiento de Fiscalización afecta el principio de Capacidad Contributiva***

En relación al cuarto objetivo específico, debemos precisar que el artículo 74 de la CPP señala expresamente que el Poder Tributario del Estado debe ser ejercida considerando como límites los principios de Reserva de Ley, Igualdad, No confiscatoriedad y Respeto de los Derechos Fundamentales. Asimismo, según Bravo (2006), además de los principios expresamente indicados, en nuestra Carta Magna, tenemos aquellos que se encuentran implícitamente incluidos dentro de las obligaciones y límites del Estado como son: el Principio de Seguridad Jurídica, Capacidad Contributiva y principio del Beneficio y Costo del Servicio.

Así tenemos que el precepto de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental de la igualdad con la cual deben ser tratados los contribuyentes; es así que los contribuyentes con igual capacidad económica cancelen importes equivalentes y que los contribuyentes con diferente capacidad económica cancelen importes diferentes.

Por su parte, Kihara (2021) en las Jornadas Tributarias, refirió que el no contar con la certeza respecto a la oportunidad en la cual se emitirá la Resolución de Determinación no solamente vulnera el debido procedimiento y el plazo razonable, sino que impacta el importe adeudado; ya que los intereses moratorios incrementan el importe a pagar por el transcurso del tiempo. (p.552)

De esta manera, existe una imperiosa necesidad de que los tiempos en los procedimientos tributarios sean los estrictamente necesarios puesto que mientras el

procedimiento transcurre; los intereses moratorios se siguen devengando

Por consiguiente, la deuda tributaria impaga se encuentra afecta a intereses moratorios que incrementan su importe diariamente, la no existencia de un plazo razonable para la emisión de la decisión administrativa que concluye el procedimiento de fiscalización origina que la deuda tributaria crezca en forma geométrica; originando que las deudas se conviertan en impagables y fuera de la capacidad contributiva del deudor tributario.

## Conclusiones

1. Se concluye que, en el caso de las fiscalizaciones definitivas y parciales No electrónicas, el Código Tributario no establece un plazo para su desarrollo. Tampoco indica un plazo expreso para la emisión de las Resoluciones administrativas con las cuales concluyen.  
  
El plazo al que alude el Código Tributario se refiere únicamente a la facultad de la Autoridad fiscal de solicitar o requerir información.  
  
Por lo tanto, dado que los contribuyentes, con la finalidad de permitirle una adecuada defensa de sus intereses, tienen derecho de que los procedimientos ante cualquier autoridad administrativa o judicial sean resueltos en un plazo razonable; concluimos que la ausencia de un plazo razonable en el desarrollo del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta el Derecho constitucional al Debido Procedimiento.
2. El principio de Seguridad Jurídica implica que el contribuyente debe saber a qué atenerse respecto a la actuación de la Administración Tributaria en relación a la duración y efectos de ésta en su futuro; asimismo, dentro del marco de la Seguridad Jurídica se encuentra el irrestricto derecho al debido procedimiento que debe existir en la relación entre la Autoridad fiscal y el contribuyente y éste; conlleva, a su vez, el respeto de la garantía de un plazo razonable para la emisión del documento administrativo en el cual la Administración manifiesta el resultado final de su labor; motivo por el cual, se concluye que la Autoridad fiscal debe garantizar la notificación del resultado final de su intervención en un plazo no solo razonable sino que éste debe ser previsible; siendo que la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de determinación y multa dentro del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT afecta la Seguridad Jurídica.
3. La emisión de la Resoluciones de Determinación y/o Multa dentro de un plazo razonable permite a los contribuyentes una defensa adecuada de sus intereses.

Este derecho se encuentra intrínsecamente ligado con el principio administrativo de celeridad; el cual indica que la tramitación del procedimiento debe realizarse con la mayor dinámica posible, evitando retrasos procesales con el fin de lograr una decisión en un término razonable. En conclusión, la no observancia de un plazo razonable en la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o multa dentro de un procedimiento de fiscalización afecta el Derecho a defensa de los contribuyentes.

4. La doctrina y nuestro Tribunal Constitucional ha establecido los parámetros a considerar para la determinación de la existencia de un plazo razonable, los cuales deben ser evaluados en cada caso en particular. Adicionalmente, considerando la seguridad jurídica, debe existir un plazo previsible y máximo para la culminación del procedimiento administrativo; en nuestro caso el procedimiento de fiscalización no electrónico.

Desde el punto de vista administrativo, considerando los principios de impulso de oficio, razonabilidad, celeridad y debido procedimiento administrativo es necesario establecer, dentro del Código Tributario un plazo, claramente especificado, para que la SUNAT cumpla con emitir la correspondiente Resolución de Determinación y/o Multa.

En la legislación comparada revisada, específicamente la normatividad de Chile, México y España se establece un marco temporal definido para la finalización de los procedimientos de fiscalización, lo cual denota un alto nivel de garantías a los derechos de los contribuyentes. Por lo tanto, se concluye que la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o multa dentro de un procedimiento de fiscalización afecta el plazo razonable.

5. El no contar con un plazo expreso y máximo para la emisión de los resultados de la labor fiscalizadora origina que la posible deuda tributaria impaga, producto de la aplicación de los intereses moratorios, se incremente, en forma exorbitante originando que las deudas se conviertan en impagables; afectando así a la capacidad contributiva del deudor tributario.

En definitiva, la ausencia de un plazo razonable para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o multa dentro de un procedimiento de fiscalización afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes.

## Recomendaciones

1. Considerando los precedentes jurisprudenciales constitucionales y las sentencias emitidas por la Convención Interamericana de Derechos Humanos, respecto al derecho al debido procedimiento; y con la finalidad de evitar contingencias judiciales, se recomienda incluir en nuestra legislación un plazo máximo para la emisión de la Resolución de Determinación y/o multa con la cual se concluye el procedimiento de fiscalización no electrónico.
2. Consideramos necesario alinear nuestra normativa, respecto al establecimiento de un plazo máximo para la notificación del documento con el cual finaliza el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, con la legislación internacional que establece un alto nivel de garantías de los administrados frente a las actuaciones de la Autoridad fiscal.
3. En suma, se recomienda, modificar el artículo 75 del Código Tributario con el objetivo de incluir un plazo máximo para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o Multa y; de esta manera, cumplir con los preceptos constitucionales y antecedentes jurisprudenciales respecto al irrestricto cumplimiento del Debido Procedimiento, Seguridad Jurídica, Derecho a Defensa, plazo razonable y principio de No Confiscatoriedad.

## **Propuesta Técnica**

Considerando lo expresado en los capítulos anteriores, es necesario efectuar una revisión de la normatividad relacionada con el Procedimiento de fiscalización de la SUNAT y específicamente del artículo 75 del Código Tributario a fin de realizar los cambios necesarios que garanticen la seguridad jurídica, el debido procedimiento administrativo y; por ende, el plazo razonable en la emisión de la Resolución de Determinación y, en su caso la de multa en el Procedimiento de fiscalización de SUNAT.

Para ello, se plantea la modificación del primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, inclusión como párrafos segundo y tercero, de acuerdo a lo que se indica y traslado de los actuales párrafos segundo y tercero como cuarto y quinto respectivamente.

Así:

### **ARTÍCULO 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN**

Concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, según corresponda.

En el caso del Procedimiento de fiscalización Definitiva y Parcial No electrónica el plazo máximo para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o multa será de tres (3) meses contados desde el cumplimiento de los plazos de fiscalización señalados en los artículos 61 o 62-A; según corresponda. Si el contribuyente no presentó la totalidad de la información solicitada, la Administración Tributaria deberá emitir el requerimiento al que se refiere el presente artículo con la finalidad de que el vencimiento del referido requerimiento se constituya en el inicio del plazo de tres meses indicado anteriormente en el caso que el contribuyente, en el plazo otorgado, no presente información.

Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial electrónico, para la emisión de las Resoluciones de Determinación y/o multa, se considerará lo establecido en el artículo 62-B.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Como se observa, la modificación planteada se encuentra alineada con las legislaciones internacionales que contienen un alto grado de garantías en los procedimientos administrativos; asimismo, se cumple con los principios administrativos de impulso de oficio, celeridad y debido procedimiento.

## Referencias

- Aleman, , C., Arenas, , O., & Veramendi, D. (2014). *La facultad de fiscalización*. Instituto de Derecho tributario y aduanero.
- Baldeon, N. (julio, 2007). Norma sobre el Procedimiento de Fiscalización Tributaria. *Revista de Actualidad Empresarial* (138).
- Bedón Estrella, N. (2016). *El debido proceso en los Procedimientos Administrativos para el ejercicio de la potestad disciplinaria del Consejo de la Judicatura* [Tesis de pregrado. Universidad de las Américas]. Repositorio digital de la Universidad de las Americas. <http://dspace.udla.edu.ec/handle/33000/5732>
- Bolás, A (1993). *La documentación pública como factor de certeza y protección de los derechos subjetivos en el tráfico mercantil. En la seguridad jurídica y el tráfico mercantil*. Civitas S. A.
- Bravo, J. (2006). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Palestra
- Bustamante Torres, J.M. (2019). *Las acciones inductivas de la SUNAT y la vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente*[Tesis de maestría, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio Dspace.<http://tesis.usat.edu.pe/xmlui/handle/20.500.12423/2234>
- Casación N° 3956-2016 (Lima). (27 de junio de 2018). Corte Suprema de Justicia de la República: Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. <https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/12/Casaci%C3%B3n-3956-2016-Lima-LP.pdf>
- Castro, L. (2018). *Fiscalización Tributaria*. Lugal S.A.C.
- Chango Garces, N. (2016). *Análisis del debido proceso con la vigencia del Código Orgánico Integral Penal en los procedimientos directos* [Tesis para obtener Título de Abogado. Universidad Central del Ecuador]. Repositorio digital de la Universidad Central del Ecuador. <http://www.dspace.uce.edu.ec/handle/25000/6456>
- García Romero, E.E. (2017). *Análisis de la actuación administrativa de los servidores públicos en el procedimiento administrativo y su resultado como agravio a la*

- garantía de legalidad* [Tesis de licenciatura, Universidad Nacional Autónoma de México]. Repositorio institucional de la Universidad Nacional Autónoma de México. [https://repositorio.unam.mx/contenidos/analisis-de-la-actuacion-administrativa-de-los-servidores-publicos-en-el-procedimiento-administrativo-y-su-resultad-362440?c=YYYpYv&d=true&q=\\*&i=1&v=1&t=search\\_0&as=0](https://repositorio.unam.mx/contenidos/analisis-de-la-actuacion-administrativa-de-los-servidores-publicos-en-el-procedimiento-administrativo-y-su-resultad-362440?c=YYYpYv&d=true&q=*&i=1&v=1&t=search_0&as=0)
- Gamba, C. (marzo 2021). *La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario-Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.
- Guzmán, C. (2011). *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*. Tinto S.A.
- Huamani, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores E.I.R.L.
- Kihara, A. (marzo 2021). *Intereses moratorios ante la vulneración del plazo razonable de la fiscalización*. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-70/>
- Landa, C. (2002). *Derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional*. Pontificia Universidad Católica del Perú. [http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/con\\_art12.PDF](http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/con_art12.PDF)
- Liu, R. y Chu, I. (marzo 2021). *Plazo del procedimiento de fiscalización en el Perú*. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.
- López Santillan, J.M. (2019). *Vulneración del principio del debido procedimiento por el incumplimiento del plazo de notificación en los procesos administrativos tramitados en la UGEL el Dorado, de enero a junio 2019* [Tesis de pregrado, Universidad César Vallejo]. Repositorio digital institucional de la Universidad César Vallejo. [https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/43571/Lopez\\_SJM.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/43571/Lopez_SJM.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Madariaga, M. (1993). *Seguridad Jurídica y Administración Pública (3.ª ed.)*. Jurídica de Chile.
- Mendoza, M. (2000). *Los Principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano*. Bellido.

- Moreno Polit, L.A. (2018). *Construcción de un concepto de debido proceso en el derecho administrativo chileno*[Tesis de licenciatura, Universidad de Chile]. Repositorio institucional de la Universidad de Chile. <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/153151>
- Nima, E. (2016). *Cómo Fiscaliza la SUNAT*. Gaceta Jurídica
- Núñez, S. (2015). *¿Cuándo se deben pagar intereses?* Derecho & Sociedad 43. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12572/13130/>
- Resolución N° 05375-2-2003. Tribunal Fiscal. [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/2/2003\\_2\\_05375.pdf2003\\_2\\_05375/](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_05375.pdf2003_2_05375/)
- Resolución N° 05694-2-2006. Tribunal Fiscal. [https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/2/2006\\_2\\_05694.pdf2006\\_2\\_05694/](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/2/2006_2_05694.pdf2006_2_05694/)
- Saénz, M. y Ponce, P. (marzo 2021). *Derechos del contribuyente en los procedimientos de verificación de la SUNAT*. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.
- Salas Vega, M. I. (2018). *La universalización del debido proceso en todas las instancias del estado como expresión del desarrollo del estado constitucional de derecho* [Tesis de pregrado, Universidad Inca Garcilaso de la Vega]. Repositorio institucional de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. <http://repositorio.uigv.edu.pe/handle/20.500.11818/2692>
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario principios generales y Código Tributario* (2.<sup>a</sup> ed.). Fondo Editorial PUCP
- Talledo, C. (2014). *Manual del Código Tributario*. Economía y Finanzas S.R.L.
- Tribunal Constitucional del Perú (2004). Sentencia recaída sobre el expediente 33-2004-AI. Ciudadanos contra el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N.° 945, y contra la Quinta Disposición

Transitoria y Final de la Ley N.º 27804. 28 setiembre.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 00042-2004-AI. Ciudadanos contra el artículo 540 del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952. 13 de abril. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída sobre el expediente 2672-2002-AA. Doña Ingrid Mercedes Wilson Oré contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 7 de enero. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02672-2002-AA.html/>

Tribunal Constitucional del Perú (2004). Sentencia recaída sobre el expediente 03303-2003-AA. Dura Gas S.A. contra la Resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 28 de junio. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03303-2003-AA.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 2302-2003-AA. Inversiones Dream S.A. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 13 abril. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 3330-2004-AA. Don Ludesminio Loja Mori contra la resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 11 de julio. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03330-2004-AA.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída sobre el expediente 0976-2001-AA. Don Eusebio Llanos Huasco contra la resolución de la Sala Civil de la Corte Superior de Huanuco Pasco. 13 de marzo. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00976-2001-AA.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 3510-2003-AA. Don Julio César Huayllasco Montalva contra la sentencia de la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 13 de abril. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03510-2003-AA.html/>

- Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 0050-2004- AI. Colegio de Abogados del Cusco y otros en representación de más de 5000 ciudadanos contra las leyes 28389 y 28449. 3 de junio.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00050-2004-AI%2000051-2004-AI%2000004-2005-AI%2000007-2005-AI%2000009-2005-AI%20Aclaracion.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2004). Sentencia recaída sobre el expediente 090-2004-AA. Don Juan Carlos Callegari Herazo contra la sentencia expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 5 de julio.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 2456-2004-AA. Doña Elena Martinica Carmona Andrade contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia del Santa. 21 de junio.  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02456-2004-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2007). Sentencia recaída sobre el expediente 08957-2006-PA. Don Orlando Alburqueque Jiménez contra la resolución de la Segunda Sala Especializada en lo Civil del Corte Superior de Justicia de Piura. 22 de marzo.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08957-2006-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2007). Sentencia recaída sobre el expediente 08865-2006-AA. MEGGA E.I.R.L. contra la sentencia de la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 8 de enero.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08865-2006-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2006). Sentencia recaída sobre el expediente 03741-2004-AA. Don Ramón Hernando Salazar Yarlenque contra la sentencia de la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 14 de noviembre.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 08605-2005-AA. ENGELHARD PERÚ SAC (en liquidación) contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 14 de noviembre.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/08605-2005-AA%20Aclaracion.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 4289-2004-AA. Doña Blethyn Oliver Pinto contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 17 de febrero. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04289-2004-AA.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 3778-2004-AA. Don Tito Martín Ramos Lam contra la resolución de vista expedida por la Sala Mixta Descentralizada de Sullana de la Corte superior de Justicia de Piura. 25 de enero. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03778-2004-AA.html/>

Tribunal Constitucional del Perú (2007). Sentencia recaída sobre el expediente 10575-2006- PA. Minera Sulliden Shahuindo S.A.C. contra la resolución de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. 14 de marzo. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/10575-2006-AA.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 0549-2004-HC. Doña Luisa Jáuregui Villanueva contra la resolución de la Segunda Sala Penal Para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima. 21 de enero. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00549-2004-HC.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 1255-2003-AA. Empresa Viuda de Mariátegui e Hijos, recaídos en los expedientes que a continuación se indican: N.º 2274-2003-AA, N.º 1255-2003-AA, N.º 3263-2003-AA y N.º 485-2003-AA, contra las sentencias de la Primera, Segunda y Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 21 de marzo. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01255-2003-AA%2002274-2003-AA%2003263-2003-AA%2000485-2003-AA.html/>

Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída sobre el expediente 04532-2013-AA. Procuradora pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contra la sentencia de fecha 16 de agosto de 2018. 3 de septiembre. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/04532-2013-AA%20Nulidad.pdf/>

Tribunal Constitucional del Perú (2016). Sentencia recaída sobre el expediente ° 04082-2012-AA. Don Hugo Escobar Agreda, en representación de doña Emilia Rosario

- del Rosario Medina de Baca, contra la resolución de fojas 222, de fecha 8 de agosto de 2012, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos. 10 de mayo 2016. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2020). Sentencia recaída sobre el expediente 02051-2016-AA. Industrial Paramonga SAC contra la resolución de folios 1475, de 10 de marzo de 2016, expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Huaura. 12 de noviembre. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2020). Sentencia recaída sobre el expediente 04179-2014-PHC. Princeton Dover Corporation Sucursal del Perú contra la sentencia de fojas 244, de fecha 15 de enero de 2014, expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 6 de agosto. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02878-2014-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2015). Sentencia recaída sobre el expediente 00295-2012-PHC. Betty Emilia Criado Nogales, abogada de Aristóteles Román Arce Paucar, contra la sentencia de fecha 5 de octubre de 2011, expedida por la Primera Sala Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima. 14 de mayo. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00295-2012-HC.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2010). Sentencia recaída sobre el expediente 03991-2009-AA. Scotiabank Perú S.A.A. contra la sentencia emitida por la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 04 de marzo. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/03991-2009-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2010). Sentencia recaída sobre el expediente 04970-2009-AA. Promotora Club Empresarial contra la resolución expedida por la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 08 de marzo. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/04970-2009-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2018). Sentencia recaída sobre el expediente 07279-2013-AA. Doña Mirian Luzmila Silva Manrique contra la sentencia de fojas 309, de fecha 13 de setiembre de 2013, expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa. 9 de diciembre. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/07279-2013-AA.pdf/>
- Tribunal Constitucional del Perú (2000). Sentencia recaída sobre el expediente 1043-99-AA. Don Ángel Eduardo Roncal Salazar contra la Resolución expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de la Corte Superior de

- Justicia de Lima. 16 de junio. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01043-1999-AA.html/>
- Valdivia, M. (2014). *Administración Tributaria*. Universidad Peruana Unión. [https://presys-proesad.uperu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306\\_1363819423.pdf](https://presys-proesad.uperu.edu.pe/materiales/CON-0714-0306_1363819423.pdf)
- Vásquez Coronel, A. y Torres Guidino, R. (2017). *Facultad discrecional de SUNAT en el proceso de fiscalización y la equidad de los derechos de los contribuyentes en la provincia de Chiclayo, del período 2016* [Tesis de maestría, Universidad Cesar Vallejo]. Repositorio digital institucional de la Universidad César Vallejo. <https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/33127>
- Villanueva Ramos, M. B. (2017). *El silencio administrativo en materia tributaria: especial referencia al procedimiento contencioso tributario* [Tesis de maestría, Universidad de Lima]. Repositorio institucional de la Universidad de Lima. <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9504?locale-attribute=en>
- Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* 8 va. ed. Buenos Aires: Astrea.
- Zegarra, J. (2015). *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú*. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>