

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



**“NECESIDAD DE ESTABLECER UN PLAZO PARA LA
EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN PRESENTADA EN EL
PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”**

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho
Tributario que presenta:

Fernando Rafael Huacasi Valdivia

Asesora:

Rocío Verónica Liu Arévalo

Lima, 2023


Informe de Similitud

Yo, LIU ARÉVALO, ROCÍO VERÓNICA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado “NECESIDAD DE ESTABLECER UN PLAZO PARA LA EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN PRESENTADA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA” del autor HUACASI VALDIVIA, FERNANDO RAFAEL, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 20/01/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 30 de enero de 2023

Apellidos y nombres de la asesora: LIU ARÉVALO, ROCÍO VERÓNICA	
DNI: 07260563	Firma 
ORCID: 0000-0003-3629-1412	

RESUMEN

La legislación y jurisprudencia tributaria no han definido cuál es el plazo en el cual la Administración Tributaria debe emitir el cierre de requerimiento –a partir del segundo requerimiento- en un procedimiento de fiscalización a cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.

Dicha circunstancia podría dar lugar a una actuación administrativa irrazonable que vulnere derechos de los administrados que conforman el debido procedimiento administrativo, como son el derecho al plazo razonable, a la seguridad jurídica y a la razonabilidad de las actuaciones administrativas.

En efecto, nos encontramos ante una actuación administrativa de carácter discrecional, en la cual la celeridad con que la Administración Tributaria evalúa la información presentada por los administrados y emite el Resultado de Requerimiento, es únicamente responsabilidad de ella. Por tanto, no sería razonable que las consecuencias jurídicas perjudiciales por la falta de celeridad administrativa, como son el devengo de intereses moratorios o la suspensión de la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, sean trasladadas a los fiscalizados.

Si bien el procedimiento de fiscalización tributaria busca privilegiar el interés público, en tanto busca identificar los aspectos que permiten definir la correcta determinación de las obligaciones tributarias; también es cierto que, dicha facultad debe ser ejercida acorde a los derechos de los contribuyentes, tal como lo establece el Artículo 74° de la Constitución.

En tal sentido, a fin de garantizar los derechos de los fiscalizados sin reducir las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, se propone incorporar un plazo para que la Administración Tributaria evalúe la información presentada en el procedimiento de fiscalización, cuyo incumplimiento no signifique la caducidad de su facultad de fiscalización, sino la suspensión de la aplicación de intereses moratorios y el cese de la suspensión del plazo de prescripción de la acción de determinación de la Administración Tributaria.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE	2
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	4
1. Identificación del tema y problema de investigación.....	4
2. Planteamiento de la hipótesis	12
3. Planteamiento de los objetivos.....	13
4. Identificación del enfoque metodológico.....	14
4.1. Enfoque jurisprudencial	14
4.2. Argumentación jurídica constitucional.....	16
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	19
1. El debido procedimiento administrativo como presupuesto para obtener un acto o decisión administrativa válida y justa	20
2. El ejercicio de las facultades de la administración a través de actos administrativos de carácter discrecional y su control jurídico	24
3. El principio de razonabilidad en el control de las actuaciones discrecionales de la Administración.....	29
4. La garantía del principio de seguridad jurídica que proscribela indefinición de las situaciones jurídicas	33
5. El derecho al plazo razonable como garantía que forma parte del debido procedimiento administrativo	35
6. Marco teórico de la investigación	38
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	46
1. Muestra de casos vinculados al problema de investigación.....	47
2. Evaluación de similitudes y diferencias de la muestra de casos presentados	73
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	78
1. Síntesis de la hipótesis	78
2. Síntesis del marco teórico	79
3. Síntesis del problema	82
4. La hipótesis ha sido validada	86
PROPUESTA.....	94

CONCLUSIONES	99
1. Conclusiones teóricas.....	99
2. Conclusiones metodológicas.....	100
3. Conclusiones propositivas	101
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	103



CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. Identificación del tema y problema de investigación

El procedimiento administrativo de fiscalización realizado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT se encuentra regulado por el Código Tributario y el Decreto Supremo No. 085-2007-EF que aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

De acuerdo al Artículo 61° del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor tributario se encuentra sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria. Además, de acuerdo al Artículo 62° del Código Tributario, la fiscalización constituye una facultad que se ejerce en forma discrecional en atención al interés público, que incluye la inspección, investigación y control, y en observancia a los derechos fundamentales de los Administrados conforme el Artículo 74° de la Constitución.

Ahora bien, el ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria da lugar a un procedimiento administrativo, el cual de acuerdo al Artículo 29° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo No. 004-2019-JUS (en adelante, la LPAG), se define como un conjunto de actos y diligencias que produzca efectos jurídicos sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

Específicamente, sobre el procedimiento de fiscalización tributaria, el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 10907-5-2008 ha señalado que este se presenta como una ordenación de actos procedimentales conducentes a la emisión de un acto que defina la situación tributaria del deudor tributario, siendo que, los requerimientos y sus resultados constituyen actos instrumentales emitidos dentro del procedimiento de fiscalización, los cuales deben ser notificados dentro del marco del debido procedimiento (Tribunal Fiscal, 2008 p.4).

Pues bien, esta ordenación de actos procedimentales que forman el procedimiento de fiscalización tiene como trasfondo un contradictorio entre la Administración Tributaria y el fiscalizado, el cual busca validar la determinación de la obligación tributaria declarada por el fiscalizado en el marco de las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo.

De acuerdo al Artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, en el procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria podrá emitir, entre otros, cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas.

En cuanto a los requerimientos, el Artículo 4° del indicado Reglamento establece que, mediante este tipo de acto se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de información y documentos que sustente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También sirve para solicitar el sustento legal o documentario respecto de observaciones o infracciones detectadas en el transcurso del procedimiento, o para comunicar las conclusiones del procedimiento conforme al Artículo 75° del Código Tributario.

De acuerdo al Artículo 6° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, mediante el Resultado de Requerimiento la Administración Tributaria comunica al fiscalizado el cumplimiento –total o parcial- o el incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. Asimismo, el Resultado de Requerimiento sirve para notificar los resultados de la evaluación de los descargos presentados respecto a observaciones o infracciones imputadas durante el procedimiento, o también, para comunicar la presentación y evaluación de los descargos presentados en virtud al Artículo 75° del Código Tributario.

Ahora bien ¿cuál es el momento en que la Administración Tributaria debe efectuar el cierre del Requerimiento? De acuerdo al Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT¹, el requerimiento es cerrado cuando la Administración Tributaria elabora el resultado del mismo de acuerdo con el siguiente detalle:

¹ *Artículo 8. – Del cierre del Requerimiento*
El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente:
(...)

- a) Primer Requerimiento: el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para el cumplimiento. En caso de haber prórroga, el cierre se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el fiscalizado no presenta y/o exhibe la totalidad de lo requerido, se reiterará el pedido en un nuevo Requerimiento.
- b) A partir del segundo Requerimiento: se procederá al cierre cuando haya vencido el plazo consignado en el requerimiento (para la presentación de lo solicitado), o la nueva fecha en caso de aceptarse una prórroga, y culminada la evaluación de los descargos presentados por el fiscalizado a las observaciones planteadas en el Requerimiento.

En caso no exhibirse o presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha establecida en el requerimiento, en dicha fecha, se efectuará el cierre.

Como se ve el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT no precisa el momento en que se debe proceder al cierre y elaboración del Resultado de Requerimiento a partir del segundo Requerimiento, así en la interpretación de dicha norma nos surgieron las siguientes inquietudes:

- a) Si el fiscalizado no presenta y/o exhibe la totalidad de lo solicitado ¿el cierre del requerimiento se efectuará en la fecha fijada en el requerimiento o una vez culminada la evaluación de la documentación parcialmente presentada?
- b) Si el fiscalizado presenta y/o exhibe la totalidad de la documentación ¿el cierre de requerimiento se efectuará en la fecha fijada o una vez culminada la evaluación de lo presentado?

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

De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento.” (Decreto Supremo 085-2007-EF, 2007).

- c) Si el fiscalizado presenta y/o exhibe documentación que a criterio de la Administración Tributaria es insuficiente (lo que es distinto a un incumplimiento, previsto como infracción en el numeral 5 del Artículo 177° del Código Tributario) ¿se tiene por no presentado lo requerido en la fecha indicada para la presentación o luego de realizada la evaluación de la información?
- d) Si el cierre del Requerimiento se realiza luego de culminada la evaluación de la información presentada ¿cuál es el límite temporal que tiene la Administración Tributaria para poner en conocimiento del fiscalizado los resultados de la evaluación?

La falta de exactitud en la referida norma llegó hasta el Tribunal Fiscal, órgano que de acuerdo a las facultades previstas en el Artículo 154° del Código Tributario, decidió llevar a Sala Plena la determinación del momento en que debe cerrarse el segundo y siguientes requerimientos de fiscalización cuando el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado. En dicho momento se votaron dos propuestas:

- a) Propuesta 1: En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada.
- b) Propuesta 2: En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará en la fecha fijada en aquel.

El resultado de la deliberación, fue la elaboración del Acta de Reunión de Sala Plena 2017-16 de fecha 21 de septiembre de 2017, en la cual se votó en mayoría por la Propuesta 1, interpretándose que, lo indicado por el segundo párrafo del literal b) del Artículo 8° solo hace referencia a aquellos casos en los que no se presenta documentación ni información alguna, supuesto en el que se debe cerrar el requerimiento en la fecha indicada para la presentación, pues no existe documentación que evaluar.

Asimismo, se indicó que distinto es el caso en que el fiscalizado presente parcialmente lo solicitado, situación en la que el cierre de requerimiento se sujeta a la evaluación de lo requerido, lo que tutelaría el derecho de defensa del contribuyente, puesto que se garantizaría que la Administración Tributaria realice una verificación y evaluación de la documentación presentada y/o exhibida (Sala Plena 2017-16, pp.5-8).

De este modo, el 28 de septiembre de 2017 el Tribunal Fiscal emitió la resolución de observancia obligatoria No.8716-10-2017², en la cual estableció como criterio vinculante la siguiente interpretación:

“En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada” (Tribunal Fiscal 2017, p.15).

Según el Artículo 154° del Código Tributario, la interpretación de las normas y disposiciones vinculadas al procedimiento de fiscalización realizadas de modo expreso y con carácter general por parte del Tribunal Fiscal, son de observancia obligatoria para todos los órganos de la Administración Pública.

Pues bien, independientemente de que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal pueda ser calificada como correcta o no, lo cierto es que, la aplicación de dicho criterio por los órganos de la administración tributaria, conforme a lo dispuesto por el Artículo 154° del Código Tributario, podría generar consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados, originadas por el tiempo para la evaluación de la información que discrecionalmente toma la Administración Tributaria.

² Cabe indicar que con fecha 3 de julio de 2017 la norma en cuestión fue interpretada por la SUNAT en el Informe No.078-2017-SUNAT/5D0000 en el siguiente sentido: “Si dentro de un procedimiento de fiscalización, y ante lo solicitado por la Administración Tributaria en un requerimiento distinto del primero, el sujeto fiscalizado exhibe y/o presenta, en la oportunidad señalada, lo requerido en forma parcial, corresponderá que se efectúe el cierre de dicho requerimiento luego de culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado.” (SUNAT, 2017, p.3).

Si bien, como apunta De la Vega, la discrecionalidad en la actuación tributaria le otorga la flexibilidad necesaria para satisfacer el interés público (2013, p.25), dichas actuaciones deben someterse plenamente a la ley y al derecho (Gamba, 2000, p.103), lo que implica no solo la observancia del procedimiento legalmente establecido, sino también de las garantías del debido procedimiento administrativo, de tal manera que el procedimiento de fiscalización sea expresión de justicia tributaria.

En el presente caso tenemos que la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación dada por la Resolución del Tribunal Fiscal declarada como jurisprudencia de observancia obligatoria No. 8716-10-2017, podrían generar consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados, que lesionen los derechos que conforman el debido procedimiento administrativo reconocido en el numeral 3 del Artículo 139° de la Constitución y la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional³.

Así, según los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario el límite de tiempo en que la Administración Tributaria puede exigir al fiscalizado la presentación de información será de 6 meses tratándose de fiscalizaciones parciales y de 1 año en caso sean definitivas. Dicho plazo se inicia desde la fecha en que el contribuyente cumple con presentar la totalidad de la documentación solicitada en el primer Requerimiento emitido dentro del procedimiento de fiscalización, y culminará en el día correspondiente al inicio del plazo y en el mes de vencimiento, salvo que se presente algún supuesto de suspensión que pudiera extender su plazo (Huamaní, 2019, pp.1323-1525).

Ahora bien, el numeral 6 del Artículo 62-A señala que el plazo para requerir información en el procedimiento de fiscalización definitiva se suspende: “*d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.*”. Asimismo, el literal b) del Artículo 61° del Código Tributario

³ Véase las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los expedientes No. 4944-2011-PA/TC, No. 1661-2003-AA/TC, No. 2721-2003-AA/TC y No. 2658-2002-AA/TC.

establece que resulta aplicable lo dispuesto en el Artículo 62-A a los procedimientos de fiscalización parcial.

Asimismo, el Artículo 46° del Código Tributario establece que la suspensión de la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se suspende: *“f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A.”*

En tal sentido, si tenemos en cuenta que solo con el Resultado de Requerimiento el administrado puede conocer sobre el cumplimiento o el cumplimiento insuficiente respecto a la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria, entonces hasta que ello no ocurra, el administrado no tendrá certeza si operó la suspensión de la prescripción de la acción de determinación de la Administración Tributaria o si se cumplió el plazo de 1 año o 6 meses para requerir información.

En efecto, en tanto el fiscalizado se encuentre inmerso en una suspensión del lapso que tiene la Administración Tributaria para exigir información debido a la discrecionalidad administrativa, también se suspenderá la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria, conforme lo establece el literal f) del artículo 46° del Código Tributario, lo que podría vulnerar el principio de seguridad jurídica. A mayor abundamiento, como lo indica la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11633-8-2016, la suspensión a la que se refieren los supuestos del numeral 6 del Artículo 62-A del Código Tributario, es respecto a la facultad de determinación y de aplicación de sanciones de la Administración Tributaria.

Asimismo, de acuerdo a lo interpretado por el Tribunal Constitucional en las sentencias No. 000225-2017-PA/TC, No. 3778-2004-PA/TC, entre otras, se podría presentar la vulneración al derecho al plazo razonable de los fiscalizados y una afectación directa a su patrimonio, pues la indefinición del plazo y la falta de celeridad para emitir el cierre de requerimiento significa que, en el caso en que se llegue a determinar la existencia de una deuda tributaria, esta se verá incrementada debido al devengo de intereses moratorios previstos en el Artículo 33° del Código Tributario, durante ese período, que no

necesariamente son consecuencia de demoras imputables a los fiscalizados, sino al ejercicio de la discrecionalidad con que podría actuar la Administración Tributaria.

Finalmente, la actuación discrecional de la Administración Tributaria para determinar el momento del cierre y emisión del Resultado de Requerimiento podría dar lugar al ejercicio desbordado e irrazonable del ius imperium del Estado en el procedimiento de fiscalización, pues pueden presentarse actuaciones irrazonables y desproporcionales que sobrepasen los límites del ejercicio de la potestad tributaria en el procedimiento de fiscalización y lesionen derechos constitucionales.

En tal sentido, encontramos que lo dispuesto en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017, facultan a la Administración Tributaria a elegir discrecionalmente el momento que culmina la evaluación de la información presentada y así elaborar el cierre y Resultado de Requerimiento, lo cual podría ocasionar vulneraciones del derecho al debido procedimiento administrativo, como a la seguridad jurídica, plazo razonable y razonabilidad⁴.

⁴ Cabe precisar que de acuerdo al Artículo 14° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, la SUNAT debe notificar al fiscalizado mediante carta, todas las causales y los periodos de suspensión, así como el saldo del plazo para pedir información (Artículo 62-A del Código Tributario), un mes antes de cumplirse el plazo de 6 meses, 1 año o 2 según corresponda. Al respecto, debemos indicar que dicha norma no soluciona el problema de la indefinición del plazo que tiene la Administración Tributaria para evaluar la información, pues se trata solo de un deber de comunicar de la Administración Tributaria y no un límite a las consecuencias que significa la indefinición del plazo para el cierre del segundo y posteriores requerimientos.

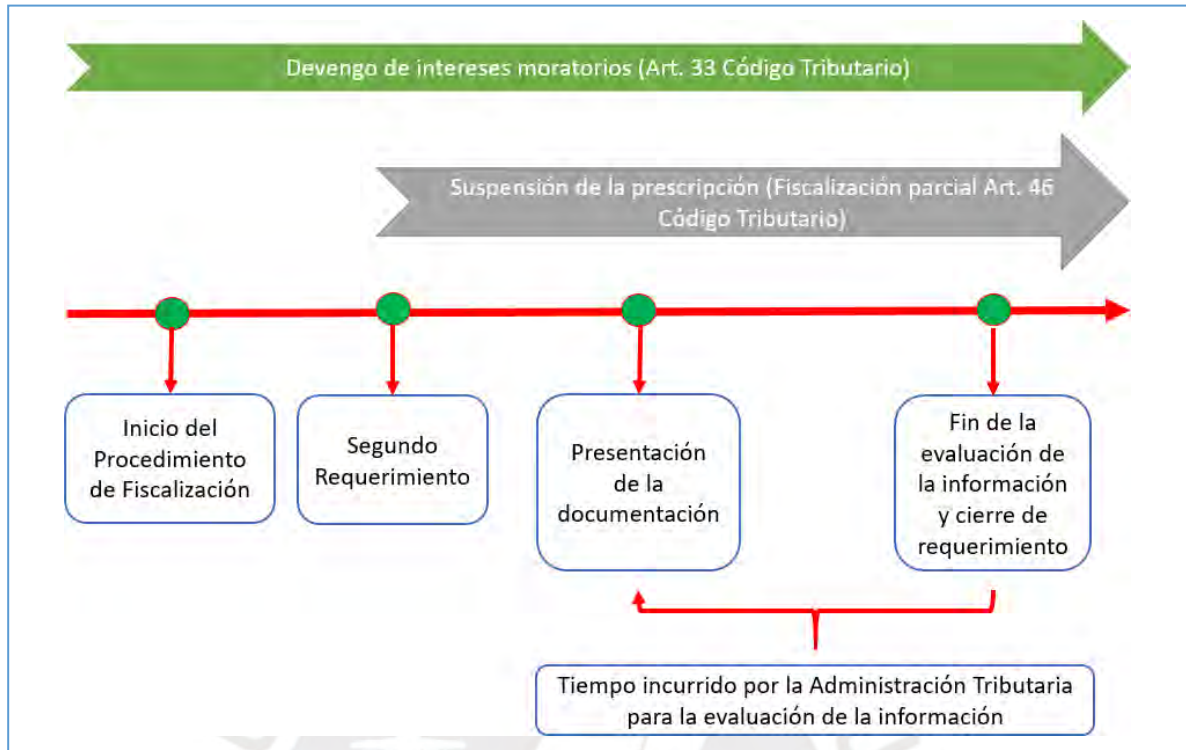


Figura 1: Devengo de intereses moratorios y suspensión de la prescripción

Cabe precisar que, no forman parte de la presente investigación los procedimientos de fiscalización relativos a la aplicación de normas de precios de transferencia o la aplicación de las normas vinculadas a la Cláusula Anti Elusiva General, debido a que el numeral 3 del Artículo 62-A del Código Tributario los ha excluido del plazo que tiene la Administración Tributaria para requerir información y, a la regulación especial aplicable en estos procedimientos.

2. Planteamiento de la hipótesis

La aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017, otorgan facultades discrecionales a la Administración Tributaria para determinar el momento en que culmina la evaluación de la información y se procede con el cierre de requerimiento en el procedimiento de fiscalización (a partir del segundo Requerimiento), lo que podría traer consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados.

En efecto, dicha norma y su interpretación vinculante podrían dar lugar a actuaciones administrativas discrecionales que, bajo una evaluación de su juridicidad (Gamba, 2000, p.114), podrían lesionar derechos que forman parte del debido procedimiento administrativo reconocido por el ordenamiento jurídico peruano, como la seguridad jurídica, el derecho al plazo razonable y la razonabilidad de las actuaciones administrativas.

De ser así, las consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados podrían ser remediadas mediante una modificación normativa inspirada en lo dispuesto por el Modelo de Código Tributario del CIAT, el cual establece límites temporales a las actuaciones de la Administración en el procedimiento de fiscalización, sin que ello implique la caducidad del procedimiento (CIAT, 2015, p. 135).

De esta forma, se pretende plantear una modificación normativa que replantee la suspensión de la prescripción de la facultad de determinación (Artículos 61°, 62-A y 46° del Código Tributario) y el devengo de intereses moratorios (Artículo 33° del Código Tributario), en el supuesto en que la Administración Tributaria, en ejercicio de su discrecionalidad, incurra en una demora excesiva en la evaluación de la información presentada por el administrado en el procedimiento de fiscalización.

3. Planteamiento de los objetivos

3.1. Demostrar que el ejercicio discrecional de la facultad de la Administración Tributaria prevista en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y lo interpretado por la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017, podría vulnerar el debido procedimiento administrativo en cuanto lesiona el derecho a la seguridad jurídica, pues permite la indefinición del plazo que tiene la Administración Tributaria para exigir información y para determinar la obligación tributaria.

3.2. Demostrar que la excesiva discrecionalidad de la facultad de la Administración Tributaria prevista en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de

Fiscalización de la SUNAT y lo interpretado en la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017, podría vulnerar el debido procedimiento administrativo en cuanto al derecho al plazo razonable de los fiscalizados, debido a que la falta de celeridad de las actuaciones administrativas conlleva una afectación directa a su patrimonio, ocasionada por el devengo de intereses moratorios por demoras no imputables a los administrados, sino al ejercicio de la discrecionalidad administrativa.

- 3.3.** Demostrar que el ejercicio discrecional abusivo de la facultad de la Administración Tributaria prevista en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y lo interpretado en la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017, podría vulnerar el debido procedimiento administrativo en cuanto al derecho a la razonabilidad de las actuaciones administrativas, pues el ejercicio desbordado del ius imperium (potestad tributaria) en el procedimiento de fiscalización puede dar lugar a actuaciones irrazonables que lesionen derechos fundamentales protegidos por el Artículo 74° de la Constitución.

4. Identificación del enfoque metodológico

4.1. Enfoque jurisprudencial:

- a. Alcances jurisprudenciales del derecho al debido procedimiento administrativo en cuanto a la seguridad jurídica, razonabilidad y plazo razonable.*

De acuerdo a la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, la jurisprudencia es fuente de derecho tributario, por lo que los pronunciamientos jurisprudenciales sirven de sustento para la correcta interpretación del ordenamiento jurídico. Debemos precisar que, para fines del presente trabajo, por jurisprudencia nos referimos a todas las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas y jurisdiccionales en última instancia, en los que existe un análisis de los hechos del caso y una interpretación de la norma por parte de la autoridad competente.

Para los fines de nuestra investigación, es importante conocer la jurisprudencia emitida por órganos jurisdiccionales en última instancia sobre los alcances del derecho al debido procedimiento administrativo, especialmente en cuanto a la seguridad jurídica, la razonabilidad, y plazo razonable.

En tal sentido, indagaremos sobre pronunciamientos del Tribunal Constitucional, del Poder Judicial y del Tribunal Fiscal, en los que se haya desarrollado el derecho al debido procedimiento administrativo, especialmente en cuanto a la seguridad jurídica, la razonabilidad, y plazo razonable, en el campo del derecho administrativo y del derecho tributario.

- b. Muestra representativa de las Resoluciones del Tribunal Fiscal en las que la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No.8716-10-2017, evidencien que el ejercicio discrecional de la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información trae consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados.*

Realizaremos una selección representativa de Resoluciones del Tribunal Fiscal a través del buscador en línea del Tribunal Fiscal, con el objeto de identificar aquellos casos en los que la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y de la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017 han convalidado situaciones que evidencian situaciones de incertidumbre y falta de razonabilidad en el ejercicio discrecional de las facultades de la Administración Tributaria.

Específicamente, identificaremos aquellas resoluciones en que, como consecuencia del mal uso de la discrecionalidad administrativa, se haya

vulnerado el derecho al debido procedimiento administrativo, en cuanto a la seguridad jurídica, razonabilidad y el plazo razonable.

4.2. Argumentación jurídica constitucional

- a. Analizar los alcances del derecho al debido procedimiento administrativo y la discrecionalidad de las actuaciones administrativas.*

Para efectos de esta investigación resulta importante delimitar los alcances del derecho al debido procedimiento administrativo, el cual ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional y la doctrina académica como un concepto jurídico complejo que agrupa varios derechos.

Para efectos de esta investigación, centraremos nuestro análisis en el derecho al debido procedimiento administrativo como parámetro de control aplicable a los actos administrativos discrecionales emitidos por la Administración.

- b. Analizar los alcances del derecho de los administrados a la seguridad jurídica en cuanto a la indefinición en el plazo para pedir información y la facultad de determinación de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, como consecuencia de las actuaciones discrecionales administrativas.*

Como parte de las garantías que conforman el debido procedimiento administrativo, desarrollaremos los principales alcances de la seguridad jurídica, en cuanto proscriba la indefinición las situaciones jurídicas en los procedimientos administrativos.

Para tal efecto, determinaremos los alcances del derecho a la seguridad jurídica de los administrados en sus relaciones con la Administración, específicamente en cuanto a la suspensión del plazo para pedir información en

el procedimiento de fiscalización y a la suspensión de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, en relación con el tiempo incurrido para la evaluación de la información presentada por el contribuyente.

- c. Analizar los alcances del derecho de los administrados a la razonabilidad en las actuaciones discrecionales de la Administración.*

Como parte de los derechos que integran el debido procedimiento administrativo, expondremos los principales alcances del derecho de los Administrados a la razonabilidad de las actuaciones administrativas, de acuerdo a lo desarrollado en nuestro ordenamiento jurídico.

De este modo, buscamos determinar si la discrecionalidad de la Administración Tributaria para elegir el momento del cierre y elaboración del Resultado de Requerimiento es razonable o proporcional frente a los fines del procedimiento de fiscalización tributaria, el cual debe respetar los derechos fundamentales acorde al Artículo 74° de la Constitución.

- d. Analizar los alcances del derecho al plazo razonable en las actuaciones discrecionales de la Administración.*

Finalmente, como parte de las garantías del derecho al debido procedimiento administrativo, desarrollaremos los alcances del derecho al plazo razonable en las actuaciones administrativas, de acuerdo con lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico, con especial énfasis en la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano al respecto.

Así, buscaremos determinar la posible afectación al derecho al plazo razonable en la actuación discrecional de la Administración Tributaria, respecto al tiempo en que incurre para la evaluación de la información presentada por los

administrados, y las consecuencias perjudiciales de ello en la esfera jurídica de los administrados.



CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

El procedimiento de fiscalización tributaria, como procedimiento administrativo, no solo debe cumplir con el procedimiento legalmente establecido, sino que debe desarrollarse en observancia a las garantías que conforman el derecho al debido procedimiento administrativo, en aras de lograr que el procedimiento de fiscalización sea expresión de justicia.

Como veremos a continuación, el ejercicio de las facultades de la administración dentro de un procedimiento de fiscalización puede realizarse mediante actos reglados o discrecionales. Estos últimos, entendidos como la facultad legalmente establecida para que la administración decida entre actuar o no, o elegir una decisión entre una serie de opciones jurídicamente equivalentes en base a criterios no jurídicos.

Dichas actuaciones discrecionales de la administración pueden ser sometidas a un control de juridicidad posterior, por el cual se verifica el cumplimiento de los aspectos reglados del acto, así como aquellos aspectos de la decisión discrecional propiamente dicha, sobre la base de un examen de legalidad y de la observancia a las garantías del debido procedimiento administrativo.

En tal sentido, el correcto ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización deberá ejecutarse sobre los parámetros que dicta la legalidad y el debido procedimiento administrativo, con el objeto de coadyuvar a que el resultado del procedimiento sea expresión de una decisión justa para los administrados.

A continuación, desarrollaremos los principales alcances del derecho al debido procedimiento administrativo y las garantías que ofrece para el control de los actos administrativos discrecionales. Asimismo, revisaremos los principales alcances del derecho al debido procedimiento administrativo en cuanto a la seguridad jurídica, la razonabilidad y el derecho al plazo razonable, todo lo cual nos servirá para poder realizar un análisis jurídico sobre las consecuencias que originaría el ejercicio discrecional excesivo de la Administración Tributaria para la evaluación de la información en el procedimiento de fiscalización, producto de la aplicación del Artículo 8° del

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación vinculante recaída en la Resolución del Tribunal Fiscal observancia obligatoria No. 8716-10-2017.

1. El debido procedimiento administrativo como presupuesto para obtener un acto o decisión administrativa válida y justa

Las decisiones administrativas son el resultado de una serie de actuaciones ordenadas, coherentes y legalmente preestablecidas. Como lo indica Morón, el procedimiento administrativo se estructura como una integración coordinada y racional de actos procedimentales destinados a que la Administración emita una decisión en resguardo del interés público (2001, 243).

Sin embargo, como lo veremos a continuación, no solo basta el cumplimiento del procedimiento legalmente establecido para obtener una decisión válida, sino que también el procedimiento debe cumplir con las garantías del derecho al debido procedimiento, de modo que las actuaciones administrativas en el procedimiento conduzcan a una decisión válida y justa.

Partimos indicando que toda actuación de la administración se sujeta al principio de legalidad, este constituye el primer marco dentro del cual la administración conoce los alcances y límites de sus actuaciones en el ejercicio de sus facultades. De este modo, las actuaciones de la administración se encuentran sujetas a derecho, es decir al marco legal y constitucional, lo que es una conclusión que la doctrina ha aceptado ampliamente, tal como lo señalan autores como Gamba, de la Vega, Parejo, Muñoz-Najar y Soria, entre otros.

Lo anterior no podría ser de otra manera, pues la legitimidad y validez de las actuaciones de la administración se debe a la instauración de un Estado de derecho, por el cual la sociedad organizada crea instituciones y establece el alcance de sus facultades a través de un sistema normativo.

Sin embargo, la evolución del derecho administrativo no permite que el análisis del acto administrativo se quede en el solo cumplimiento formal y literal del marco normativo que desarrolla las facultades de la administración, pues para llegar a un acto administrativo justo el ejercicio de dichas facultades debe observar un segundo presupuesto que es el derecho al debido procedimiento administrativo.

Como lo indica Huapaya, el debido procedimiento administrativo resulta de la aplicación del derecho fundamental al debido proceso en la formalidad del procedimiento administrativo (2015, pp.138-139).

Asimismo, el debido procedimiento administrativo constituye una garantía para los administrados de la eficacia de sus derechos fundamentales en el procedimiento legal, por lo que, dada su importancia, el debido procedimiento forma parte del contenido esencial de los derechos fundamentales. Como indica Landa, al ejercicio de un derecho le corresponde un proceso, y a su vez, un proceso supone siempre un derecho (2002, p.446).

La evolución del derecho administrativo y la vigencia del modelo de estado constitucional de derecho, han llevado a dejar la idea de que el acto administrativo es solo consecuencia de una sucesión de formalidades; hoy en día, la doctrina y jurisprudencia colocan al procedimiento administrativo como una institución jurídica sustantiva, necesaria y esencial, que permite adoptar decisiones administrativas de calidad (Huapaya, 2015, pp.138-143).

Lo anterior obedece al sentido de justicia como valor que inspira la conformación de un estado constitucional de derecho. Así, una de las necesidades públicas por las que se conforma el estado es la obtención de justicia, siendo que en el estado constitucional de derecho este es considerado como un valor que inspira las relaciones entre el estado y los ciudadanos.

En tal sentido, encontramos a la justicia administrativa como un valor sustantivo y procesal que, como lo indica Rojas, orienta la actividad administrativa a la realización del

interés público, sin dejar de lado el respeto a los derechos de los particulares (Rojas, 2011, p.177).

Por otro lado, cabe agregar que el reconocimiento del debido procedimiento en sede administrativa ha sido enfocado desde dos perspectivas: adjetiva y material (o sustantiva). La primera está referida al cumplimiento de las normas que regulan los procesos o procedimientos; mientras que la segunda se refiere a la obtención de un resultado que provenga de un procedimiento justo, es decir que cumpla con los criterios mínimos de razonabilidad, proporcionalidad y equidad, que conlleven a alcanzar justicia, como valor necesario para conseguir la paz social en el estado (Guzmán, 2009, p.233-235).

Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano en las resoluciones No. 0023-2005-PI/TC y No. 04473-2014-PA/TC ha indicado que el debido proceso tiene dos expresiones, la primera, una expresión formal como un derecho continente conformada por garantías y reglas (derechos) que permiten un estándar de participación justa en el desarrollo de todo proceso o procedimiento; y una expresión sustantiva o material, vinculada a estándares de justicia o razonabilidad, que se determina en base al respeto a derechos y valores constitucionales.

De este modo, coincidimos con señalar que el debido procedimiento administrativo no solo es una garantía formal de cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que, desde un plano material o sustancial, el debido proceso también garantiza que la decisión se apegue a principios y valores constitucionales vinculados al valor justicia (Franco, 2011, p.184). En otras palabras, el debido procedimiento administrativo encausa las actuaciones administrativas a lo dispuesto en los principios y derechos constitucionales.

En efecto, la eficacia del debido procedimiento administrativo implica la observancia de otros derechos fundamentales como los de seguridad jurídica, razonabilidad o al plazo razonable, entre otros. Asimismo, como lo señala Bechara el debido proceso además de ser un derecho fundamental, prescribe una serie de principios que delimitan la actuación

administrativa, con lo que se busca garantizar la efectividad de los derechos involucrados (2015, p.94-95).

Lo anterior denota la complejidad de la naturaleza jurídica de la figura del debido procedimiento administrativo, pues involucra la observancia de derechos y principios que buscan garantizar un acto o decisión administrativa válida y justa. En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha indicado que el debido proceso es un derecho de contenido complejo, que no solo se limita a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, sino también a todos los derechos que resulten esenciales para los fines del proceso (Tribunal Constitucional sentencia 0023-2005-PI/TC, 2005).

En suma, tenemos que los actos administrativos por los cuales la administración hace ejercicio de sus facultades tienen como límite el principio de legalidad y el derecho al debido proceso en sede administrativa. Así, la interacción entre administrados y Administración no solo implica la concatenación de actos formales y cronológicos que dan lugar a un procedimiento administrativo en función a lo prescrito por ley, sino que estos deben de ser reflejo de justicia, por lo que resulta medular la observancia al debido procedimiento administrativo.

De este modo, la eficacia del debido procedimiento administrativo garantiza la obtención de una decisión válida en el marco del estado constitucional de derecho, no solo porque cumple desde un punto de vista adjetivo los preceptos legales, sino que materialmente es reflejo de un procedimiento justo, armónico con principios y derechos constitucionales.

Ahora bien, en muchos de los procedimientos que lleva la Administración en ejercicio de sus facultades encontramos actuaciones cuyos alcances no se encuentran detalladas expresamente en una norma, sino que la norma le ha otorgado un margen de discrecionalidad a la administración para su ejercicio, lo que en la doctrina se han denominado actos administrativos discrecionales, para diferenciarlos de los actos reglados, que a diferencia de los primeros sí se encuentran detallados en la norma.

Al respecto, como lo indica Sevillano, discrecionalidad no puede significar arbitrariedad (2019, p.273), en tal sentido a continuación delimitaremos los alcances de los actos administrativos discrecionales, y con ello determinaremos si le son aplicables los límites que establecen el principio de legalidad y la observancia de los principios y derechos vinculados al debido procedimiento administrativo.

2. El ejercicio de las facultades de la administración a través de actos administrativos de carácter discrecional y su control jurídico

El ordenamiento jurídico al delimitar las actuaciones de la administración pública ha previsto en algunos casos una regulación estricta y en otros una regulación laxa, lo que en este último caso le permite a la administración incorporar un margen de discrecionalidad en su proceder.

La discrecionalidad en los actos administrativos permite suplir la limitación del legislador de pretender prever legislativamente todos los supuestos de actuación administrativa, y además, otorga a la Administración la elasticidad necesaria para decidir de lado del interés público (De la Vega, 2013, p.25). En tal sentido, la discrecionalidad de las actuaciones administrativas se justifica en el principio de eficacia administrativa (interés público) y en el impedimento físico de pretender regular todos los supuestos que se presenten (IPDT, 2021, p. 2).

Como indica Gamba, el legislador puede optar por establecer una actuación administrativa en forma rígida, por la cual, cuando se cumpla el presupuesto habilitante establecido en la norma, la administración pública deberá aplicar indefectiblemente la consecuencia jurídica prevista en aquella. De otra parte, continua Gamba, el legislador al fijar los límites de la actuación de la administración puede optar por establecer presupuestos indeterminados o imprecisos, de tal manera que dicha actuación conlleve a que la administración fije sus propios parámetros de actuación (2000, p.106)⁵.

⁵ Gamba desarrolla los fundamentos por los cuales el legislador ha considerado dotar de discrecionalidad a la actuación administrativa. En primer lugar, tenemos que la discrecionalidad tiene sustento constitucional, puesto que el legislador en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, puede elegir por dar preferencia a principios constitucionales como el de

En el mismo sentido, tenemos lo indicado por Soria y Muñoz-Najar, quienes indican que las actuaciones de la administración pueden provenir de facultades regladas, no regladas y discrecionales. Respecto a las primeras, los autores señalan que éstas tienen como principio que los órganos estatales solo pueden realizar aquello que la ley permite y que se encuentre dentro de su competencia. De este modo, es la norma jurídica la que pre configura integralmente la determinación de la actuación administrativa, sin dejar margen a apreciaciones subjetivas por parte de la administración (2000, p.14).

En cuanto a las facultades no regladas, los referidos autores precisan que resulta inapropiado la denominación de “facultad”, puesto que la administración se encuentra prohibida de actuar sin que previamente exista una norma que la habilite a ello (2000, p.14).

Por último, Soria y Muñoz-Najar, respecto a las facultades discrecionales indican que, son aquellas que se encuentran predeterminadas en la legislación y que otorgan a la administración la potestad de decidir entre actuar o no, o de optar por una actuación entre múltiples soluciones (2000, p.14).

Resulta interesante añadir el punto de vista expuesto por Rodríguez-Arana al respecto, quien anota que la discrecionalidad es una cualidad relativa de los actos administrativos, es decir no hay actos discrecionales puros, ya que una parte de aquellos será reglada, por ejemplo, la competencia del órgano y la finalidad del acto, y otra parte puede que sea indeterminada, por ejemplo, la oportunidad y forma (2011, p.209). Asimismo, precisa que, en los supuestos de atribución de discrecionalidad, la ley otorga a la administración un margen de libertad dentro de cual puede decidir en favor de una de varias actuaciones, todas admisibles (2011, p.212).

eficacia administrativa, la cláusula de Estado social y democrático de derecho, entre otros. En segundo lugar, la administración tiene como finalidad última el interés público, por lo que es necesario que en determinadas circunstancias la Administración, entre múltiples alternativas, opte por la que beneficie al interés público. Un tercer aspecto es que las leyes difícilmente pueden abarcar todas las actuaciones administrativas que demanda la realidad de cada sector, por lo que es necesario que la administración tenga un margen de discrecionalidad para actuar en el caso en concreto privilegiando el interés público. Y finalmente, las actuaciones discrecionales permiten que la Administración pueda optar por alternativas que garanticen la eficacia de derechos constitucionales (Gamba, 2000, p.109-110).

También es ilustrativo lo indicado por García de Enterría sobre el acto discrecional, definiéndolo como la libertad de la administración para elegir entre alternativas igualmente justas o “indiferentes jurídicos”, pues la decisión se sustenta en criterios extra jurídicos no incluidos en la norma y dejados a criterio de la administración, como por ejemplo la oportunidad, aspectos económicos, entre otros (1989, p.167 a 169).

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano en la resolución No.090-2004-AA/TC ha indicado que la actividad estatal se rige por el principio de legalidad, por el cual existen dos tipos de actos: reglados y no reglados o discrecionales. Respecto a estos últimos, el colegiado constitucional señala que se trata de una “libertad” dada por ley que permite a los entes administrativos decidir lo mejor para el interés público. Precisa, además, que el ejercicio de un acto discrecional no puede significar caer en un acto arbitrario, es decir uno reñido con la razonabilidad (solución justa).

Creemos preciso hacer una aclaración respecto al termino libertad y discrecionalidad, pues obedecen a conceptos distintos. Así, como lo señala García-Trevijanos, la libertad es un concepto anterior a una actuación jurídica, mientras que la discrecionalidad es una valoración de la actuación jurídica; en tal sentido, mientras que un particular puede realizar todo lo que no se encuentra prohibido por la legislación, la Administración solo puede realizar lo permitido (Oneto, 2012, p.184). Lo señalado resulta coherente con nuestra premisa respecto al sometimiento del acto discrecional al derecho.

De este modo queremos aclarar que la discrecionalidad de la Administración no puede ser entendida como un vacío o deficiencia en la legislación, cuya supuesta omisión podría entenderse como una “libertad” de ella. Todo lo contrario, el margen de actuación de la Administración nace de una decisión preestablecida por la legislación (García de Enterría, 2006, pp.459 y 460) y se enmarca en el ordenamiento jurídico. Si bien para hablar de discrecionalidad debe existir cierta indeterminación normativa, esto no quiere decir que nos encontramos ante un vacío o defecto normativo (Oneto, 2012, p.182).

Pues bien, de lo expresado por la doctrina citada, encontramos que un aspecto importante al que se refieren es la sujeción del acto administrativo discrecional al principio de legalidad, pues en todos los casos los autores coinciden en que es el legislador a través de una norma quien previamente faculta a la administración a ejercer discrecionalmente determinadas actuaciones.

Asimismo, los autores coinciden en indicar que el ejercicio de una facultad discrecional no resulta uno desbordado, pues encuentra sus límites en el ordenamiento jurídico que lo concibió. En este punto Gamba resalta un aspecto importante a tener en cuenta en esta investigación, que es el control jurídico de los actos administrativos discrecionales.

En el caso de los actos administrativos rígidos o reglados, los órganos de control cuentan con los parámetros normativos (positivos) que predeterminan la forma y contenido del acto administrativo, por lo que no existe mayor complejidad en su control. No obstante, en el caso de los actos administrativos indeterminados o discrecionales, no existen parámetros normativos predeterminados que permitan a los órganos de control validar la actuación administrativa, en este caso se deberá utilizar los parámetros generales del ordenamiento jurídico basados en la interpretación constitucional de valores, principios y derechos (Gamba, 2000, p.107).

Por su parte, Rodríguez-Arana indica que el control de la discrecionalidad debe evaluarse en función a la mejor decisión para el interés general desde la legalidad, bajo una perspectiva de justicia. Es decir, no solo se debe evaluar el sometimiento del acto al derecho (legalidad) y al interés público, sino también a la razón. De este modo, el autor indica que, ante la carencia de una delimitación objetiva de los actos discrecionales, son los principios constitucionales de interdicción a la arbitrariedad, imparcialidad, igualdad y motivación los que deben cubrir la indeterminación del acto administrativo discrecional (2011, p.210 a 214).

Ahora bien, como se desprende de lo expuesto, la naturaleza del control sobre los actos administrativos es esencialmente de juridicidad, es decir el sometimiento del acto

administrativo al derecho, lo cual implica una verificación del acto frente a las normas, derechos, valores y principios que conforman el ordenamiento jurídico peruano.

En tal sentido, un acto discrecional que forma parte de un procedimiento administrativo no solo debe ajustarse a la norma positiva, sino que debe ser expresión de razonabilidad que conlleve a una decisión justa. De lo contrario, estaríamos ante una actuación arbitraria que no obedece al derecho ni a la razón, lo que se encuentra proscrito por el principio general del derecho de interdicción de la arbitrariedad que condena todo aquello alejado a una razón que lo explique (Oneto, 2012, p.183).

Ahora bien, el control de las decisiones administrativas discrecionales ha sido ordenado por la doctrina en tres técnicas en función a los elementos de dichos actos, así Gamba recoge las siguientes: a) el control de los elementos reglados (control de legalidad); b) el control de los hechos determinantes (habilitación fáctica para ejercer la facultad discrecional); y c) el control fundado en los principios del derecho (control de la decisión discrecional propiamente dicha frente a principios constitucionales) (2000, pp.115 a 119).

De acuerdo a lo anterior, el control de las actuaciones administrativas discrecionales debe verificar lo siguiente:

- a) La verificación del cumplimiento de las condiciones regladas del acto discrecional como son: la norma habilitante, la competencia, su finalidad, la observancia al debido procedimiento, jurisdicción, entre otros establecidos normativamente;
- b) La constatación en la realidad de los hechos habilitantes para la actuación discrecional de la administración; y,
- c) Que el contenido discrecional propiamente dicho se ajuste a los principios y valores del ordenamiento jurídico, con base a criterios de razonabilidad (interdicción de la arbitrariedad) y la aplicación de los principios del derecho reconocidos por el ordenamiento jurídico.

Pues bien, para ejercer el control propiamente dicho de los actos administrativos discrecionales debemos tomar como base los principios y valores del ordenamiento jurídico, entre los cuales tenemos la observancia al debido procedimiento administrativo. Así también lo ha indicado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 1209-2006-PA/TC al indicar que el debido proceso permite ejercer un control formal y sustancial respecto a las actuaciones estatales en base a criterios de razonabilidad, proporcionalidad y tutela de derechos fundamentales.

Cabe precisar que, los derechos y principios constitucionales solo vinculan negativamente las decisiones administrativas, lo que quiere decir que se limitan a excluir aquellas intervenciones o alternativas que desconozcan el contenido esencial de dichos principios (Bacigalupo, 1997, pp. 84 y 85).

En tal sentido, teniendo en cuenta que el debido procedimiento administrativo es un concepto jurídico complejo que involucra la observancia a una serie de derechos y principios que conforman el ordenamiento jurídico, corresponde que a continuación establezcamos el marco teórico de la seguridad jurídica, la razonabilidad y el plazo razonable, a fin de poder determinar si en el caso de investigación se respetan las garantías para llegar a un acto o decisión administrativa justa.

3. El principio de razonabilidad en el control de las actuaciones discrecionales de la Administración

Las actuaciones discrecionales de las entidades administrativas en el procedimiento administrativo le permiten que decida entre actuar o no, u optar por una entre una serie de alternativas válidas, de acuerdo a los parámetros normativos preestablecidos en el ordenamiento jurídico y sobre la base de criterios no necesariamente jurídicos, con el fin de optimizar el interés público.

Pues bien, como lo hemos indicado anteriormente, el control de las actuaciones discrecionales de la administración se ejerce sobre los elementos reglados (control de legalidad), los hechos determinantes (habilitación fáctica para ejercer la facultad discrecional) y sobre la aplicación de los principios del derecho (control de la decisión discrecional propiamente dicha frente a principios constitucionales).

A efecto de realizar el control jurídico sobre la decisión discrecional propiamente dicha, es necesario destacar entre los principios del derecho, la aplicación del principio de razonabilidad en las actuaciones administrativas y la optimización del interés público.

En efecto, como lo indicamos anteriormente, las actuaciones discrecionales propiamente dichas no obedecen a parámetros específicos legalmente establecidos, sino al criterio discrecional de la administración. De este modo, al no existir parámetros normativos preestablecidos taxativamente que permitan validar dicho acto, es necesario que el control de juridicidad en este extremo se centre en criterios de razonabilidad, los cuales proscriben la arbitrariedad administrativa.

Pues bien, el principio de razonabilidad es un principio general del derecho de obligatoria aplicación en el derecho. En efecto, si partimos de que el derecho es un orden humano, resulta vital recurrir a la razonabilidad para otorgarle justificación. De este modo, la razonabilidad es un criterio que permite arribar a una solución justa dentro del derecho, sobre una base racional entre los fines del derecho y los medios que se emplea para ello (Sapag, 2008, pp. 181-182)

En palabras de Maldonado, la razonabilidad es una manifestación de la justicia que, desde una perspectiva lata, es todo lo que se considera arreglado, justo y conforme a la razón (2013, pp.143 a 146).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha indicado que la razonabilidad implica una adecuada relación lógica y axiológica entre la circunstancia motivante, el objeto buscado y el medio empleado, lo que implica acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que

origina el acto y la consecuencia que deriva (Tribunal Constitucional sentencia No. 00090-2004-AA/TC, 2004).

Cabe aclarar que, respecto a la proporcionalidad, el colegiado constitucional señala que se trata de una modalidad de la razonabilidad (razonabilidad instrumental), por el cual se exige que la conexión entre la causa y efecto sea previsible y justificable (Tribunal Constitucional sentencia No. No. 00090-2004-AA/TC, 2004). En el mismo sentido, la doctrina indica que los principios de razonabilidad y proporcionalidad se encuentran sumamente vinculados, así su conjunción constituye un límite a la actuación discrecional de la Administración, con lo que se evita la emisión de resoluciones o actuaciones arbitrarias e injustas que menoscaben derechos fundamentales del administrado (Guzmán, 2009, p.239-240).

Ahora bien, la razonabilidad forma parte también del debido proceso, por el cual se garantiza que todos los actos de poder, y también de los particulares, resguarden el valor justicia (Bidart, 2008, p.71). Así, en el procedimiento administrativo, la razonabilidad de sus actuaciones constituye un estándar de obligatorio cumplimiento para llegar a una decisión justa.

En lo que respecta a la observancia del principio de razonabilidad en las actuaciones administrativas discrecionales, este exige que el acto sea racional y razonable, es decir que guarde coherencia interna y no sea una decisión que, frente a datos externos y objetivos, sea irrazonable (Fernández, 1999, p.204). La actuación discrecional debe dirigirse por el comportamiento más razonable y próximo a conseguir sus intereses, dentro de lo justo y equitativo (Sevillano, 2019, p.273).

Así, podemos indicar que el examen de razonabilidad del acto administrativo aparece como un criterio para controlar si la actuación resulta justa y acorde al interés público. De esta manera, la actuación discrecional de la Administración en la medida que obedezca a razones y no a su comodidad, resultará acorde al ordenamiento jurídico, y será una correcta manifestación del principio de eficacia administrativa (Gamba, 2000, p.109).

De otra parte, en contraposición a aquello razonable se presenta lo arbitrario, así la razonabilidad rechaza toda norma o actuación carente de fundamentación objetiva, incongruente y/o contradictoria con la realidad (Castillo-Córdova, 2005, p.19). De este modo, la falta de razonabilidad da lugar a la arbitrariedad, es decir la razonabilidad aparece como lo opuesto a la arbitrariedad (Bidart, 2008, p.71).

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha indicado que la razonabilidad excluye la arbitrariedad, lo que resulta aplicable a las decisiones discrecionales, las cuales al ser emitidas en el marco del ordenamiento jurídico se encuentran sometidas a la “crítica racional”. El Colegiado constitucional señala tres acepciones para entender la arbitrariedad jurídica: i) aquella decisión vaga, caprichosa e infundada, ii) las decisiones despóticas, ilegítimas y tiránicas y, iii) todo aquello contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad (Tribunal Constitucional sentencia No. 00090-2004-AA/TC, 2004).

De esta manera, el principio de razonabilidad permite identificar actuaciones arbitrarias que se encuentran proscritas por el ordenamiento jurídico. Así, por el principio de interdicción de la arbitrariedad frente a las actuaciones discrecionales de la administración se excluye aquellos actos basados en la sola expresión de poder, sin respaldo en el ordenamiento jurídico (1993, Parejo, pp.45 y 46). En tal sentido, la actuación administrativa no puede ser reflejo de un “mero por que sí”, sino que debe sustentarse en razones de derecho (Gamba, 2000, p.112).

Ahora, para efectos del control jurídico de las decisiones discrecionales propiamente dichas, es importante tener en cuenta lo indicado por Parejo, al precisar que el control de la arbitrariedad en los actos administrativos discrecionales va en relación sistemática con otros principios y reglas más concretas (1993, pp.45 y 46). En tal sentido, la arbitrariedad puede ser correlacionada con la afectación de otros principios del derecho que surgen de la evaluación del caso en concreto, como la inobservancia al principio de razonabilidad.

Por tanto, el control de los actos administrativos discrecionales propiamente dicho se realiza a través de la aplicación de los principios generales del derecho, entre los cuales el ordenamiento jurídico ha reconocido a la razonabilidad. Así, mediante la evaluación de los medios y fines en los que se sustenta la actuación discrecional, podremos identificar si dicha actuación es reflejo de justicia o de arbitrariedad.

4. La garantía del principio de seguridad jurídica que proscribe la indefinición de las situaciones jurídicas

Otro de los principios generales del derecho que sirven de control para el ejercicio de las decisiones discrecionales propiamente dichas es el principio de seguridad jurídica. En efecto, como lo venimos sosteniendo, las actuaciones discrecionales propiamente dichas no obedecen a parámetros específicos legalmente establecidos, sino al criterio discrecional de la administración, el cual se delimita por los principios generales del derecho, en este caso el de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica es uno de los pilares sobre los que se sostiene la noción de Estado de Derecho, pues dota de certeza y confianza en la estructura y las relaciones jurídicas en el Estado. Como lo sostiene el Tribunal Constitucional peruano, si bien la seguridad jurídica no ha sido prevista expresamente en la constitución, el colegiado constitucional lo reconoce como parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho, por el cual se exige a los poderes públicos garantizar la predictibilidad de sus actuaciones, lo que consolida la interdicción a la arbitrariedad (Tribunal Constitucional sentencia No. 016-2002-AI/TC, 2003).

Asimismo, como lo indica el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “(...) *la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho (...)*” (Tribunal Constitucional español Sentencia 36/1991), de esta manera el principio de seguridad jurídica se presenta como una garantía de certeza frente a las actuaciones estatales.

De este modo, del principio de seguridad jurídica se deriva el principio de predictibilidad en las actuaciones administrativas, por el cual se busca que los actos y procedimientos de los poderes públicos sean cada vez más previsibles para el ciudadano, de forma tal, que le generen confianza y reduzcan la incertidumbre sobre cómo actuará o resolverá su situación sometida a su evaluación (Morón, 2008, p.86).

Así, el principio de seguridad jurídica garantiza que las actuaciones en el procedimiento administrativo doten de certeza a la relación entre el administrado y la Administración. Como lo indica García Novoa (2006, p.39) al referirse a los procedimientos administrativos tributarios, estos deben garantizar certeza jurídica en los administrados y así evitar “*situaciones claudicantes*”.

En el mismo sentido López indica que la observancia al principio de seguridad jurídica supone dotar de certeza, estabilidad y razonabilidad a los actos, lo que se opone a modificaciones bruscas, ilegítimas o irrazonables (2005, p. 190).

Así, encontramos que la eficacia del derecho a la seguridad jurídica en las actuaciones administrativas proscribire la arbitrariedad, en tanto que permite a los administrados exigir un mínimo de certeza y orden en las relaciones con la Administración, de tal manera que las actuaciones administrativas sean previsibles, coherentes y determinadas (inicio y fin determinado).

Uno de los mecanismos que tiene el principio de seguridad jurídica para hacer efectiva la proscripción de situaciones de indefinición e incertidumbre es la prescripción. Así, la prescripción es una figura jurídica vinculada a los efectos producidos por el transcurso del tiempo, convirtiéndose en un mecanismo de control y sanción sobre la inacción administrativa (Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, Casación No. 12335-2017, 2018).

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional peruano sobre la prescripción y el principio de seguridad jurídica señala que, es la Administración quien se debe hacer

responsable ante su despreocupación para exigir un derecho durante un lapso determinado, lo que se fundamenta en el principio de seguridad jurídica (Tribunal Constitucional sentencia No. 04164-2010-AA/TC, 2010).

Por lo tanto, el principio de seguridad jurídica como elemento transversal en la estructura del Estado de Derecho, garantiza certeza y previsibilidad a las relaciones entre los administrados y la Administración cuando proscribe situaciones jurídicas indefinidas, sin término, o cuya definición dependa solo de la voluntad administrativa.

En consecuencia, la seguridad jurídica, en cuanto proscribiera la indefinición del procedimiento administrativo, es un principio de derecho aplicable al control de las actuaciones administrativas discrecionales propiamente dicha, que integra el derecho al debido procedimiento administrativo.

5. El derecho al plazo razonable como garantía que forma parte del debido procedimiento administrativo

El plazo razonable en el procedimiento administrativo forma parte de las garantías que conforman el debido procedimiento. Así, el plazo razonable busca proteger a los administrados frente a la indefinición de las actuaciones que le corresponden a la Administración, así como de las consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados que dicha situación pudiera producir.

Como lo veremos a continuación el plazo razonable ha sido reconocido como un derecho que forma parte del debido procedimiento administrativo y una manifestación del principio de razonabilidad, por lo que forma parte del alcance de los principios generales del derecho que sirven como parámetro de control sobre las decisiones discrecionales propiamente dichas.

Como lo indica Amado, el plazo razonable no se encuentra predeterminado, pues si fuera así se trataría de un plazo legal fijado en una norma, en tal sentido la razonabilidad en el

plazo no se supedita al cumplimiento del plazo legal, pues incluso, indica el autor, podría ocurrir que sin rebasar el plazo legal se sobrepase el plazo estrictamente necesario para realizar determinadas actuaciones (2011, pp. 46-59).

Como se ve, el plazo razonable es diferente y no se limita al plazo legalmente establecido, pues el plazo razonable busca que, más allá del plazo legal, las actuaciones administrativas se realicen en el tiempo estrictamente necesario que corresponde a cada tipo de actuación

Si bien es cierto que el tiempo que podría tardar la Administración para cumplir con realizar determinada actuación puede variar en razón a la complejidad del acto u otras circunstancias que estén fuera de sus posibilidades, debemos tener en cuenta que existen parámetros para determinar cuándo una actuación estatal ha transgredido el plazo razonable.

Así, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido en su jurisprudencia los elementos que deben ser analizados para identificar la vulneración del plazo razonable. En efecto, en las sentencias del caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia de fecha 27 de noviembre de 2008, del caso Comunidad Indígena Yakye Axa vs. Paraguay de fecha 17 de junio de 2005, del caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya de fecha 29 de marzo de 2006, entre otras, se indica que los elementos son: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales.

Por su parte, en el Perú donde se han visto innumerables casos de afectación al derecho al plazo razonable, el Tribunal Constitucional peruano en la doctrina jurisprudencial vinculante recaída en los expedientes No. 000225-2017-PA/TC, No. 3778-2004-PA/TC, No.2051-2016-PA/TC, entre otros, ha reconocido que el derecho al plazo razonable integra el derecho al debido proceso y es plenamente aplicable a los procedimientos administrativos. Así, el colegiado constitucional precisa que el plazo será razonable solo si este comprende un lapso suficiente para el desarrollo de las actuaciones necesarias y pertinentes que requiere el caso, así como para el ejercicio de los derechos de las partes.

Además, dicho Tribunal, en el mismo sentido que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, establece que para determinar si en un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable, se debe evaluar los siguientes criterios: a) la complejidad del asunto; b) la actividad o conducta procedimental del administrado; c) la conducta de las autoridades administrativas; y d) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado (Tribunal Constitucional No. 000225-2017-PA/TC, 2021).

Entonces queda claro que, para identificar la afectación al plazo razonable no basta con que la Administración haya excedido el plazo legalmente establecido (en caso se haya fijado) para pronunciarse, sino que se deberá analizar si dicho lapso resulta irrazonable, lo que se verifica con el análisis de los elementos jurisprudenciales señalados anteriormente, aplicados en el caso en concreto.

Para fines de esta investigación debemos tener especial consideración en el cuarto elemento fijado por el Tribunal Constitucional referido a las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del administrado, en el cual se analiza la incidencia o influencia relevante de la afectación (Tribunal Constitucional No. 000225-2017-PA/TC, 2021).

Al respecto, debemos tener en cuenta que el plazo razonable se manifiesta como un principio protector del administrado frente a las actuaciones del Estado, por lo que cualquier interpretación que se realice sobre la razonabilidad en el plazo las actuaciones administrativas deberá considerar ello (Moreano, 2021, p. 728).

Es decir, bajo una interpretación razonable de las normas, las consecuencias jurídicas de la indefinición del procedimiento administrativo o las dilaciones no imputables al administrado, no pueden ser atribuidas a los administrados, ya que justamente dichas consecuencias no fueron originadas por la conducta o responsabilidad del administrado.

Por ejemplo, si la demora en un procedimiento contencioso tributario es culpa de la Administración, no se le podría exigir al contribuyente que asuma intereses moratorios devengados durante el plazo arbitrariamente transcurrido. De igual forma, no es posible amparar la suspensión del procedimiento administrativo de manera indefinida mientras se espera una actuación administrativa, pues ello no resulta de una interpretación razonable del plazo.

Por tanto, el plazo razonable se presenta como una garantía que ofrece el debido procedimiento administrativo, por el cual se protege a los administrados frente a la indefinición en el procedimiento administrativo o a dilaciones indebidas no imputables a los administrados, lo que se verifica con el cumplimiento de los elementos fijados por la jurisprudencia nacional e internacional.

En tal sentido, teniendo en cuenta que el derecho al plazo razonable es una manifestación del principio de razonabilidad, también resulta aplicable para realizar el control sobre las actuaciones administrativas discrecionales propiamente dichas.

6. Marco teórico de la investigación

Los procedimientos administrativos estructuran un conjunto de actuaciones legalmente preestablecidas que dan lugar a un acto o decisión administrativa. Así, el procedimiento administrativo representa una integración coordinada y racional de actos procedimentales destinados a que la Administración emita una decisión en resguardo al interés público (Morón, 2001, p. 243).

Si bien la emisión de tales actos se sujeta al principio de legalidad, la evolución del derecho administrativo ha reconocido la aplicación del derecho fundamental al debido proceso en la formalidad del procedimiento administrativo (Huapaya, 2015, pp. 138-139). De este modo, las actuaciones administrativas deben cumplir con las garantías que establece el debido procedimiento administrativo a fin de garantizar que la decisión adoptada sea reflejo de justicia administrativa.

Como lo venimos sosteniendo, el debido procedimiento administrativo resulta un concepto jurídico complejo, pues su desarrollo implica la observancia a un conjunto de principios y derechos constitucionales (Guzmán, 2009, p.233-235). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional indica que el derecho al debido proceso no solo reconoce los derechos desarrollados en la Constitución, sino todos aquellos que resultan esenciales para los fines del proceso (Tribunal Constitucional, 0023-2005-PI/TC, 2005). De esta forma, podemos indicar que el debido procedimiento administrativo tiene como propósito garantizar la eficacia de principios y derechos de rango constitucional, como por ejemplo la seguridad jurídica, la razonabilidad, el plazo razonable, entre otros, que garanticen al administrado un procedimiento justo.

Ahora bien, el ejercicio de las facultades administrativas en el procedimiento administrativo se ejecuta mediante actos que pueden haber sido regulados en forma estricta y otros con una regulación indeterminada, lo que en la doctrina ha sido entendido como actos reglados y discrecionales (Soria y Muñoz-Najar, 2000, p. 14). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia recaída en el expediente No.090-2004-AA/TC indica que la actividad estatal se rige por el principio de legalidad y se desarrolla por dos tipos de actos: reglados y no reglados o discrecionales (Tribunal constitucional, 2004).

En cuanto a los actos discrecionales o no reglados, la doctrina indica que aquellos que se encuentran predeterminados en la legislación y que permiten a la administración optar entre actuar o no, o decidir por una entre varias alternativas (Soria y Muñoz-Najar, 2000, p. 14). Al respecto, García Enterría precisa que dicho tipo de acto permite a la administración decidir entre alternativas igualmente justas, en base a criterios extrajurídicos, como la oportunidad, aspectos económicos, entre otros (1989, p.167 a 169).

Como precisa De la Vega, la discrecionalidad en los actos administrativos permite suplir la limitación del legislador de regular absolutamente toda actuación administrativa, y además, permite otorgar la flexibilidad necesaria para que la Administración decida en pro del interés público (2013, p.25). De este modo, la discrecionalidad de las actuaciones

administrativas se justifica en el principio de eficacia administrativa y la imposibilidad práctica de regular todos los supuestos que se presentan en la realidad (IPDT, 2021, p. 2).

Ahora bien, los actos discrecionales administrativos se encuentran sometidos a un control de juridicidad en el ordenamiento jurídico, para ello se debe considerar que las técnicas de control se sostienen en tres aspectos: a) el control de los elementos reglados (control de legalidad); b) el control de los hechos determinantes (habilitación fáctica para ejercer la facultad discrecional); y c) el control fundado en los principios del derecho (control de la decisión discrecional propiamente dicha frente a principios constitucionales) (Gamba, 2000, pp.115 a 119).

El control de legalidad consiste en la verificación de las condiciones regladas del acto (como son la competencia, finalidad y la observancia al debido procedimiento). El control de los hechos determinantes descansa en la constatación en la realidad de los hechos habilitantes para la actuación discrecional. Y, el control del contenido discrecional propiamente dicho se realiza en base a criterios de razonabilidad y de acuerdo a los principios del derecho reconocidos en el ordenamiento jurídico.

En este último aspecto es donde radica la complejidad en el control de los actos administrativos discrecionales, pues a diferencia de un acto reglado donde basta verificar la actuación administrativa frente a lo dispuesto en la ley, en el caso de actos administrativos discrecionales no existe una norma que predeterminadamente y en forma cerrada regule la actuación administrativa, por lo que en este último caso corresponde realizar una evaluación de la actuación administrativa mediante la aplicación de principios del derecho.

De este modo podemos indicar que los actos discrecionales de la administración no solo deben ser controlados en función a su apego a las formalidades de la ley, sino que la decisión discrecional propiamente dicha debe ajustarse a derechos y principios, como por ejemplo, las garantías que el debido procedimiento administrativo establece; de tal manera que, la actuación administrativa discrecional no solo sea reflejo de la aplicación de las leyes, sino

que sea expresión de justicia, lo que la doctrina denomina adoptar decisiones administrativas de calidad (Huapaya, 2015, p.140).

Pues bien, dentro del control de juridicidad sobre las actuaciones discrecionales propiamente dicha⁶ debemos observar la aplicación del derecho al debido proceso, el cual como hemos mencionado líneas arriba resulta uno complejo, pero de vital importancia para garantizar una actuación justa. Para efectos de la presente investigación, nos enfocamos en los alcances de los principios de razonabilidad, seguridad jurídica y el derecho al plazo razonable, a fin de realizar el control sobre el contenido discrecional propiamente dicho en las actuaciones de la Administración Tributaria para determinar el momento en que culmina la información y procede con el cierre de requerimiento en los procedimientos de fiscalización.

Así, uno de los principios generales del derecho que garantizan la confianza y certeza en las relaciones jurídicas en el ordenamiento jurídico, es el principio de seguridad jurídica (Tribunal Constitucional sentencia No. 016-2002-AI/TC, 2003). En efecto, la seguridad jurídica, específicamente en cuanto proscribe la indefinición del procedimiento administrativo, busca reducir la incertidumbre y generar confianza de los ciudadanos frente a la actuación administrativa (Morón, 2008, p.86), con lo cual se restringe su arbitrariedad.

Así pues, la seguridad jurídica forma parte del derecho al debido proceso, por la que se garantiza certeza y previsibilidad en el procedimiento administrativo (López, 2005, p.190), lo que se materializa, por ejemplo, en la institución de la prescripción como una herramienta para controlar la indefinición e incertidumbre en la relación entre administrados y Administración.

De otra parte, otro de los principios que forma parte del debido proceso y que resulta aplicable para ejercer el control sobre los aspectos discrecionales propiamente dichos del

⁶ Cabe señalar que la discrecionalidad y racionalidad no pueden desligarse de la condición humana de quién las interpreta. Esta subjetividad es la que finalmente podría conllevar a excesos en el ejercicio de las actuaciones discrecionales por parte del operador que actúa en nombre de la Administración y las que se pretende regular mediante la aplicación de principios y derechos de rango constitucional.

acto administrativo, es el principio de razonabilidad y la proscripción a la arbitrariedad. Así pues, el derecho como orden humano que requiere de razonabilidad para contar con justificación, de esta manera se alza como un principio que permite arribar a una solución justa dentro del derecho (Sapag, 2008, pp. 181-182).

En cuanto al principio de razonabilidad, el Tribunal Constitucional peruano ha indicado que este exige una relación lógica y axiológica entre la circunstancia motivante, el objeto buscado y el medio empleado (Tribunal Constitucional sentencia No. 00090-2004-AA/TC, 2004).

Ahora bien, el principio de razonabilidad como principio del derecho aplicable para ejercer el control sobre los actos administrativos discrecionales propiamente dichos, exige que estos sean racionales y razonables (Fernández, 1999, p.204), dentro de lo justo y equitativo (Sevillano, 2019, p.273). De esta manera, la actuación discrecional de la Administración en la medida que obedezca a razones y no a su comodidad, resultará acorde al ordenamiento jurídico, y será una correcta manifestación del principio de eficacia administrativa (Gamba, 2000, p.109).

Así, podemos señalar que la aplicación del principio de razonabilidad exige correspondencia entre los medios utilizados por la administración y los fines constitucionales que pretende tutelar con su actuación (Sapag, 2008, pp.183). En tal sentido, el examen de razonabilidad del acto administrativo aparece como un criterio para controlar si la actuación resulta justa y acorde al interés público.

La cara opuesta al principio de razonabilidad es la arbitrariedad, así la razonabilidad rechaza toda actuación carente de fundamentación objetiva, incongruente y/o contradictoria con la realidad (Castillo-Córdova, 2005, p.19). Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano señala tres acepciones para entender la arbitrariedad jurídica: i) aquella decisión vaga, caprichosa e infundada, ii) las decisiones despóticas, ilegítimas y tiránicas y, iii) todo aquello contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad (Tribunal Constitucional sentencia No. 00090-2004-AA/TC, 2004).

Finalmente, para los fines de esta investigación, como último elemento de control sobre el contenido discrecional propiamente dicho de las actuaciones administrativas y que forma parte del debido procedimiento administrativo, tenemos la observancia al derecho al plazo razonable.

El plazo razonable, se trata de un derecho de los administrados por el cual se exige que las actuaciones administrativas se ejecuten en el tiempo estrictamente necesario, lo que lo diferencia del plazo legalmente establecido (Amado, 2011, pp. 46-59). Así, el derecho al plazo razonable proscribela indefinición en las actuaciones administrativas y cualquier dilación indebida no imputable a los administrados.

Ahora bien, la afectación del plazo razonable es una constante en el derecho internacional como en el peruano, tanto así que se han establecido pautas para verificar cuando estamos ante una vulneración de este derecho, tal como se aprecia de las sentencias emitidas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia de fecha 27 de noviembre de 2008, caso Comunidad Indígena Yakye Axa vs. Paraguay de fecha 17 de junio de 2005, del caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya de fecha 29 de marzo de 2006, entre otros.

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano en la doctrina jurisprudencial vinculante recaída en los expedientes No. 000225-2017-PA/TC, No. 3778-2004-PA/TC, No.2051-2016-PA/TC, entre otros, ha reconocido que el derecho al plazo razonable integra el derecho al debido proceso y es plenamente aplicable a los procedimientos administrativos. Además, establece que, para determinar la afectación al derecho al plazo razonable, se debe evaluar los siguientes criterios: a) la complejidad del asunto; b) la actividad o conducta procedimental del administrado; c) la conducta de la administración pública; y d) las consecuencias de la demora para las partes.

Ahora bien, hasta aquí tenemos que los actos administrativos discrecionales que forman parte de los procedimientos administrativos se encuentran sujetos a control, dentro de los

cuales se exige un control de la decisión discrecional propiamente dicha en base a los principios del derecho, dentro de los cuales el ordenamiento jurídico peruano ha reconocido al debido procedimiento administrativo.

En el Perú de acuerdo al Artículo 74° de la Constitución, la potestad tributaria del Estado se ejerce en respeto a los derechos fundamentales de la persona. La Administración Tributaria como parte de su función administrativa goza de la facultad de fiscalizar, dicha facultad debe entenderse como la concreción de la competencia del Estado para administrar tributos, la cual es consustancial a la existencia de la potestad tributaria, pues de otro modo no tendría sentido que el Estado en ejercicio de su *Ius Imperium* pueda crear tributos dejando de lado su administración (Zegarra, 2015, pp. 3-25).

Específicamente, el Artículo 62° del Código Tributario ha desarrollado la facultad de fiscalización, conformada por atribuciones concretas como son las de inspección, investigación y control, los cuales en el caso del procedimiento de fiscalización han sido concebidas como actos reglados o discrecionales conducentes a identificar los elementos sobre los cuales se sustenta la determinación de la obligación tributaria, conforme el Artículo 61° y 62° del Código Tributario y lo dispuesto en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Asimismo, el numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG reconoce como un principio del procedimiento administrativo el Principio del debido procedimiento, aplicable a los procedimientos de fiscalización de acuerdo a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y el Artículo II del Título Preliminar de la LPAG. Así, dicha norma reconoce que todos los administrados gozan de los derechos y garantías del debido procedimiento administrativo.

En el marco de un procedimiento de fiscalización, el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y su interpretación vinculante contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017, establecieron que es una facultad discrecional de la Administración Tributaria decidir el periodo de tiempo

en que incurrirá para realizar la evaluación de la información y establecer el cierre de requerimiento.

La aplicación de dicha interpretación por parte del Tribunal Fiscal para confirmar las actuaciones discrecionales de la Administración Tributaria en las que, en aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, decidió discrecionalmente el tiempo para realizar la evaluación de la información presentada a partir del segundo requerimiento, son susceptibles de control jurídico, en base al principio de legalidad y los principios del derecho reconocidos en el ordenamiento jurídico peruano.

Si bien el Artículo 62° del Código Tributario reconoce la discrecionalidad de la Administración Tributaria para ejercer su facultad de fiscalización, debemos tener en cuenta que dicha actuación administrativa debe ir de la mano con el interés público y la observancia de los derechos fundamentales, por lo que se espera que, entre una múltiple de opciones, la que mejor adapte, procure, promueva y desarrolle los valores y principios constitucionales (IPDT, 2021, p.2).

De esta forma, corresponde validar las actuaciones discrecionales de la Administración Tributaria en aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT sobre la base de un control jurídico posterior que analice la aplicación del principio de seguridad jurídica, razonabilidad y el derecho al plazo razonable como principios y derechos que conforman el debido procedimiento administrativo.

Como resultado de dicho control jurídico, podremos analizar las consecuencias en la esfera jurídica de los administrados ocasionadas por una posible vulneración a los derechos y principios constitucionales señalados. Así, podremos proponer una alternativa que permita que el ejercicio de la potestad tributaria en el procedimiento de fiscalización sea acorde al Artículo 74° de la Constitución, es decir se respeten los derechos fundamentales de los administrados y se garantice la facultad de la Administración Tributaria de realizar la evaluación de la información presentada acorde al interés público.

CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y su interpretación vinculante contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017, establecieron que es una facultad discrecional de la SUNAT decidir el momento para emitir los cierres de requerimiento a partir del segundo requerimiento, con lo cual depende solo de la SUNAT decidir el periodo de tiempo en que incurrirá para realizar la evaluación de la información.

Dicha interpretación viene siendo utilizada por el Tribunal Fiscal para confirmar las actuaciones discrecionales de la SUNAT en el marco de un procedimiento de fiscalización, en las que, en aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, se decidió discrecionalmente el tiempo necesario para realizar la evaluación de la información presentada a partir del segundo requerimiento incluso excediendo el plazo para requerir información de 6 meses tratándose de fiscalizaciones parciales y de 1 año en caso sean definitivas, de acuerdo a los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario.

Así pues, a continuación, presentaremos una muestra metodológicamente representativa de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en las que se confirma el ejercicio de la discrecionalidad de la SUNAT para fijar el momento del cierre y elaboración del Resultado de Requerimiento, en los que hemos identificado casos en los que la evaluación de la información y el cierre de requerimiento se realizó días, meses o años después de la fecha fijada para la entrega de información.

De este modo, la observación de los casos recogidos nos servirá para realizar un análisis sobre cómo es que la SUNAT viene utilizando su facultad discrecional para realizar la evaluación de la información en el marco de un procedimiento de fiscalización, lo cual podrá ser contrastado frente a los principios y derechos del ordenamiento jurídico peruano. Como resultado de ello, podremos hacer una mejor identificación de las consecuencias de la actuación administrativa en los administrados y plantear soluciones jurídicas viables.

Para tal efecto, a partir del buscador oficial web de jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el cual es de acceso público, hemos obtenido una muestra representativa metodológicamente suficiente de 8 casos. Dichos casos han sido elegidos sobre la base de resoluciones del Tribunal Fiscal, en las cuales se ha logrado identificar que la SUNAT hizo uso de su facultad discrecional para evaluar la información excediendo el plazo para requerir información dispuesto en los Artículos 61° y 62-A del Código Tributario.

El criterio de búsqueda general fue la aplicación en las Resoluciones del Tribunal de la Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, en el rango del 28 de septiembre de 2017 al 1 de enero de 2021, en razón a que la indicada resolución fue emitida con fecha 28 de septiembre de 2017. De lo anterior, tenemos que en los 4 años de vigencia de dicho criterio se emitieron 124 Resoluciones⁷ en las que el buscador web identifica el término “08716-10-2017”, a partir de las que hemos hecho un análisis para identificar los casos más representativos y gráficos de nuestro problema de investigación.

Es necesario señalar que si bien metodológicamente presentamos una muestra suficiente que demuestra la reiteración de nuestro problema de investigación en los litigios contenciosos administrativos, el problema no se limita a los casos que conoce el Tribunal Fiscal en última instancia administrativa, pues se trata de un problema latente que podría ser identificado a nivel de Resoluciones de Intendencia que resuelvan recursos de reclamación, o en resolución de determinación que presenten los resultados de un procedimiento de fiscalización.

1. Muestra de casos vinculados al problema de investigación

1.1 Caso Número 1:

Tenemos la Resolución del Tribunal Fiscal No. 0856-2-2018 de fecha 1 de febrero de 2018, que resolvió sobre la controversia suscitada por la impugnación de los resultados del procedimiento de fiscalización definitiva que se practicó sobre las

⁷ Verificado al 4 de julio de 2021.

obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (persona natural).

En dicho procedimiento podemos observar que se emitieron los requerimientos No.2 y No. 3, mediante los cuales la Administración Tributaria solicitó al contribuyente información detallada para ser presentada el 27 de junio de 2011 y 11 de julio de 2011 respectivamente.

Sin embargo, el contribuyente indica que los Resultados de requerimiento No.2 y No.3 fueron cerrados el 13 de julio de 2017. Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 1

No. RTF 856-2-2018			
No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	X	X	X
No.2	27/06/2011	13/07/2017	6 años, 16 días
No.3	11/07/2011	13/07/2017	6 años, 2 días

*Se toma en cuenta la fecha de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos notar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información, hasta la fecha de cierre del Resultado de

Requerimiento, transcurrieron más de 6 años para que se realice la evaluación de la información presentada.

Asimismo, encontramos que la Administración Tributaria ha ejercido su facultad discrecional para emitir los resultados de requerimiento del No. 2 y No. 3 en una misma fecha, con lo cual reduce el contradictorio esencial en un procedimiento de fiscalización tributaria, pues no permite que el contribuyente pueda presentar sus descargos y pruebas en forma oportuna, como correspondería que sea absuelto cada Resultado de Requerimiento.

En este caso hablamos de un procedimiento de fiscalización definitiva, en el cual la Administración Tributaria tiene un año para requerir información al contribuyente de acuerdo al Artículo 62-A del Código Tributario, no obstante, en este caso vemos que los cierres de los requerimientos No.2 y No.3 se realizaron luego de 6 años de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario e inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante los 6 años que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión del cómputo de intereses moratorios durante el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente⁸.

Cabe mencionar que, sin dejar de tener en cuenta que de acuerdo al numeral 1 Artículo 45° del Código Tributario, la facultad de determinación de la Administración

⁸ Recordemos que, como se desarrolla en extenso en el punto 5 del Capítulo II de esta investigación, la vulneración al derecho al plazo razonable como consecuencia de la inacción administrativa, es un problema que ha sido tratado por el Tribunal Constitucional peruano en su doctrina jurisprudencial vinculante recaída en los expedientes No. 000225-2017-PA/TC, No. 3778-2004-PA/TC, No.2051-2016-PA/TC, en donde se estableció que el devengo de intereses moratorios por demoras en las actuaciones administrativas lesionan el derecho al plazo razonable.

Tributaria se interrumpe con la notificación de cualquier acto destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, lo que desde ya genera una situación de indefinición que atenta contra la seguridad jurídica, en este caso tenemos que durante los 6 años que en este caso demoró la Administración Tributaria en evaluar la información se suspendió la prescripción de su facultad de determinación conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código.

Pues bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea válida bajo nuestro ordenamiento legal, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, en el caso analizado encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante 6 años no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización.

Asimismo, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 6 años para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo al Artículo 74° de la Constitución. En efecto, el Tribunal Fiscal solo ha sustentado su decisión en la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017.

Finalmente, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto a los 6 años en los que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

1.2 Caso número 2:

Se trata del procedimiento de fiscalización definitiva vinculada al Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2013, el cual dio lugar a la Resolución del Tribunal Fiscal No.07203-2-2019 de fecha 9 de agosto de 2019.

En dicho procedimiento podemos observar que el plazo de un año de la Administración Tributaria para requerir información al contribuyente inició el 18 de septiembre de 2014, de acuerdo al Artículo 62-A del Código Tributario. Asimismo, mediante Requerimiento No.2 la Administración Tributaria solicitó información al contribuyente para finalmente que sea presentada el 24 de octubre de 2014.

Sin embargo, el contribuyente alega que el Resultado de Requerimiento No.2 fue cerrado el 5 de julio de 2017, es decir luego de 2 años y 8 meses aproximadamente de presentada la información. Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 2

No. RTF 7203-2-2019

No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	18/09/2014	18/09/2014	X
No.2	24/10/2014	5/07/2017	2 años, 8 meses 9 días
No.3	19/07/2017	19/07/2017	0

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos apreciar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en el Requerimiento No.2, hasta la fecha de cierre del Resultado de Requerimiento, transcurrieron más de 2 años y 8 meses para que se realice la evaluación de la información presentada.

En este caso también hablamos de un procedimiento de fiscalización definitiva, en el cual la Administración Tributaria tiene un año para requerir información al contribuyente de acuerdo al Artículo 62-A del Código Tributario, no obstante, vemos que el cierre de requerimiento No.2 se realizó luego de 2 años y 8 meses de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario e inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante los 2 años y 8 meses que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario, pues no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Cabe mencionar que, sin dejar de tener en cuenta que de acuerdo al numeral 1 Artículo 45° del Código Tributario, la facultad de determinación de la Administración Tributaria se interrumpe con la notificación de cualquier acto destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad

de fiscalización, lo que desde ya genera una situación de indefinición que atenta contra la seguridad jurídica, en este caso tenemos que durante los 2 años y 8 meses que demoró la Administración Tributaria en evaluar la información se suspendió la prescripción de su facultad de determinación conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código.

En tal sentido, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea jurídicamente válida, dicho procedimiento debe garantizar la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante 2 años y 8 meses no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización.

Asimismo, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 2 años y 8 meses para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución. En efecto, el Tribunal Fiscal solo ha sustentado su decisión en la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017.

Por último, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto a los 2 años y 8 meses en los que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

1.3 Caso Número 3:

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 8874-11-2019 de fecha 2 de octubre de 2019, se pronunció sobre la impugnación de las resoluciones emitidas como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2015.

En dicho procedimiento podemos observar que, además de la carta de presentación y el primer requerimiento (regulados conforme el Artículo 62-A del Código Tributario y el inciso a) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT), se notificaron 5 requerimientos de información, mediante los cuales la Administración Tributaria solicitó al contribuyente información detallada para ser presentada en una fecha determinada.

Sin embargo, el contribuyente señala que la Administración Tributaria realizó los cierres y elaboración de los Resultados de requerimiento No. 2, No. 3 y No. 4 en distintos periodos de tiempo. Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dichas fechas dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	03/06/2016	03/06/2016	X
No.2	28/10/2015	29/04/2016	6 meses, 1 día
No.3	18/11/2015	19/09/2017	1 año, 10 meses, 1 día
No.4	17/03/2016	14/07/2016	3 meses, 24 días
No.5	12/05/2016	X	X
No.6	03/08/2016	X	X

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos apreciar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en los Requerimientos No.2, No.3 y No.4, hasta la fecha de los cierres de requerimiento, transcurrieron más de 6 meses, 1 año y 10 meses, y 3 meses, respectivamente, para que se realice la evaluación de la información presentada.

En este caso hablamos de un procedimiento de fiscalización parcial, en el cual la Administración Tributaria tiene 6 meses para requerir información al contribuyente de acuerdo con el Artículo 61° del Código Tributario, no obstante, vemos que el cierre de requerimiento No. 3 se realizó luego de más 1 año y 10 meses de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el Artículo 61° del Código Tributario en concordancia con el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del mismo Código, y el inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante el tiempo que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Además, durante el tiempo en que la Administración Tributaria evaluó la información y elaboró el cierre de requerimiento No. 3, la prescripción de su facultad de determinación se suspendió conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código. En este caso debemos precisar que, en el caso de procedimientos de fiscalización parcial, la notificación de cualquier acto por parte de la Administración Tributaria destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, no interrumpe el cómputo de prescripción de la facultad de determinación de acuerdo al literal c) del numeral 1 del Artículo 45° del Código Tributario, por lo que en este caso podemos identificar una situación de indefinición jurídica.

Pues bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea válida bajo nuestro ordenamiento legal, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante más de 1 año y 10 meses no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización parcial.

Del mismo modo, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 1 año y 10 meses para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en

observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución. En efecto, el Tribunal Fiscal solo ha sustentado su decisión en la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017.

Finalmente, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto al año y 10 meses en que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

1.4 Caso Número 4:

Los resultados del procedimiento de fiscalización parcial vinculada al Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 2013 y 2014, fueron impugnados y resueltos en última instancia administrativa mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No.0632-2-2018 de fecha 25 de enero de 2018.

En el referido procedimiento podemos observar que el plazo de 6 meses de la Administración Tributaria para requerir información al contribuyente inició el 30 de septiembre de 2015, de acuerdo al Artículo 61° en concordancia con el Artículo 62-A del Código Tributario. Asimismo, mediante Requerimientos No.2, No.3 y No.4 la Administración Tributaria solicitó información al contribuyente para finalmente que sea presentada en una fecha determinada.

No obstante, el contribuyente indica que los Resultados de requerimiento No.2 y No.4 fueron cerrados ambos el 7 de febrero de 2017, es decir luego de más de 1 año aproximadamente de presentada la información. Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente y total respectivamente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la

Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 4

No. RTF 632-2-2018			
No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	30/09/2015	30/09/2015	X
No.2	6/11/2015	7/02/2017	1 año, 3 meses, 4 días
No.3	14/12/2015	14/12/2015	0
No.4	30/12/2015	7/02/2017	1 año, 1 mes, 9 días

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos notar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en los Requerimientos No.2 y No.4, hasta la fecha de los cierres de requerimiento realizada el 7 de febrero de 2017, transcurrió más de 1 año y 3 meses y 1 año y 1 mes respectivamente, para que se realice la evaluación de la información presentada.

Asimismo, encontramos que la Administración Tributaria ha ejercido su facultad discrecional para emitir los resultados de requerimiento del No. 2 y No. 4 en una misma fecha, con lo cual reduce el contradictorio esencial en un procedimiento de fiscalización tributaria, pues no permite que el contribuyente pueda presentar sus descargos y pruebas en forma oportuna, como correspondería que sea absuelto cada Resultado de Requerimiento.

En este caso hablamos de un procedimiento de fiscalización parcial, en el cual la Administración Tributaria tiene 6 meses para requerir información al contribuyente de acuerdo con el Artículo 61° del Código Tributario, no obstante, vemos que los cierre de requerimientos No. 2 y No. 4 se realizaron luego de más 1 año y 3 meses y 1 año y

1 mes respectivamente, de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el Artículo 61° del Código Tributario en concordancia con el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del mismo Código, y el inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante el tiempo en que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Además, durante el tiempo en que la Administración Tributaria evaluó la información y elaboró los cierres de requerimientos No. 2 y No. 4, la prescripción de su facultad de determinación se suspendió conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código. En este caso debemos precisar que, en el caso de procedimientos de fiscalización parcial, la notificación de cualquier acto por parte de la Administración Tributaria destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, no interrumpe el cómputo de prescripción de la facultad de determinación de acuerdo al literal c) del numeral 1 del Artículo 45° del Código Tributario, por lo que en este caso podemos identificar una situación de indefinición jurídica.

Pues bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea válida bajo nuestro ordenamiento legal, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante más de 1 año y 3 meses no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización parcial.

Asimismo, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución. En efecto, el Tribunal Fiscal solo ha sustentado su decisión en la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017.

Por último, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto al tiempo en que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

1.5 Caso Número 5:

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 6217-1-2020 de fecha 28 de octubre de 2020, se pronunció sobre la impugnación de las resoluciones emitidas como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

En dicho procedimiento podemos observar que, además de la carta de presentación y el primer requerimiento (regulados conforme el Artículo 62-A del Código Tributario y el inciso a) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la

SUNAT), se notificaron 3 requerimientos de información, mediante los cuales la Administración Tributaria solicitó al contribuyente información detallada para ser presentada en una fecha determinada.

Sin embargo, el contribuyente alega que, la Administración Tributaria estableció como como fecha para la presentación de la información requerida en el Requerimiento No.2 el 23 de noviembre de 2016, sin embargo, el cierre de dicho requerimiento se realizó el 25 de marzo de 2019. Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento total), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 5

No. RTF 6217-1-2020			
No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	1/09/2016	1/09/2016	X
No.2	23/11/2016	25/03/2019	2 años, 4 meses, 2 días
No.3	X	29/05/2019	X
No.4 (75)	19/06/2019	26/06/2019	5 días

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos apreciar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en el Requerimiento No.2, hasta la fecha del cierre de requerimiento, transcurrieron más de 2 años y 4 meses para que se realice la evaluación de la información presentada.

En este caso hablamos de un procedimiento de fiscalización parcial, en el cual la Administración Tributaria tiene 6 meses para requerir información al contribuyente de acuerdo con el Artículo 61° del Código Tributario, no obstante, vemos que el cierre de requerimiento No. 2 se realizó luego de más 2 años y 4 meses de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el Artículo 61° del Código Tributario en concordancia con el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del mismo Código, y el inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante los más de 2 años y 4 meses que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo con el Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Además, durante el tiempo en que la Administración Tributaria evaluó la información y elaboró el cierre de requerimiento No. 2, la prescripción de su facultad de determinación se suspendió conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código. En este caso debemos precisar que, en el caso de procedimientos de fiscalización parcial, la notificación de cualquier acto por parte de la Administración Tributaria destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, no interrumpe el cómputo de prescripción de la facultad de determinación de acuerdo al literal c) del numeral 1 del Artículo 45° del Código Tributario, por lo que en este caso podemos identificar una situación de indefinición jurídica.

Pues bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que,

para que la decisión sea válida bajo nuestro ordenamiento legal, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante más de 2 años y 4 meses no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización parcial.

Además, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 2 años y 4 meses para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución. En efecto, el Tribunal Fiscal solo ha sustentado su decisión en la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017.

Finalmente, en este caso el contribuyente denuncia la afectación a su derecho al plazo razonable al haberse realizado la evaluación de la información requerida en el Requerimiento No. 2, luego de 2 años y 4 meses después de la fecha fijada para la presentación de información. Para tal efecto solicitó que se evalúen los criterios de complejidad del asunto, la actividad o conducta procesal del interesado y la conducta de la Administración Tributaria desarrollados en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y no se le perjudique con el cobro de intereses moratorios devengados por causa imputable a la inacción de la Administración.

Frente a lo anterior, el Tribunal Fiscal se limitó a señalar que al haberse emitido los resultados de requerimiento conforme ley, esto es, en aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017, no se advierte que se haya vulnerado su derecho al plazo razonable.

1.6 Caso Número 6:

Se trata del procedimiento de fiscalización parcial vinculada al Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2015, el cual dio lugar a la Resolución del Tribunal Fiscal No.02053-8-2020 de fecha 10 de julio de 2020.

En dicho procedimiento podemos observar que el contribuyente alega que se notificó el Requerimiento No. 3, mediante el cual la Administración Tributaria solicitó al contribuyente información detallada para ser presentada el 10 de diciembre de 2015, sin embargo, la evaluación y el cierre de dicho requerimiento se realizó el 3 de marzo de 2017.

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 6

No. RTF 2053-8-2020			
No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	X	X	X

No.2	X	X	X
No.3	10/12/2015	23/03/2017	1 año, 3 meses, 13 días

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos apreciar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en el Requerimiento No. 3, hasta la fecha del cierre de requerimiento, transcurrieron más de 1 año y 3 meses para que se realice la evaluación de la información presentada.

En este caso hablamos de un procedimiento de fiscalización parcial, en el cual la Administración Tributaria tiene 6 meses para requerir información al contribuyente de acuerdo con el Artículo 61° del Código Tributario, no obstante, vemos que el cierre de requerimiento No. 3 se realizó luego de más 1 año y 3 meses de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el Artículo 61° del Código Tributario en concordancia con el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del mismo Código, y el inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante el tiempo que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo con el Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Además, durante el tiempo en que la Administración Tributaria evaluó la información y elaboró el cierre de requerimiento No. 3, la prescripción de su facultad de determinación se suspendió conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código. En este caso debemos precisar que, en el caso de procedimientos de fiscalización parcial, la notificación de cualquier acto por parte de la Administración Tributaria destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad

de fiscalización, no interrumpe el cómputo de prescripción de la facultad de determinación de acuerdo al literal c) del numeral 1 del Artículo 45° del Código Tributario, por lo que en este caso podemos identificar una situación de indefinición jurídica.

Ahora bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea jurídicamente válida, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante más de 1 año y 3 meses no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización parcial.

Asimismo, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 1 año y 3 meses para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución. En efecto, el Tribunal Fiscal solo ha sustentado su decisión en la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de Observancia Obligatoria No. 08716-10-2017.

Finalmente, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto

al tiempo en que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

1.7 Caso Número 7:

Se trata del procedimiento de fiscalización parcial vinculada al Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2012, el cual dio lugar a la Resolución del Tribunal Fiscal No.09736-2-2017 de fecha 3 de noviembre de 2017.

De lo expuesto en la referida resolución del Tribunal Fiscal, podemos observar que el contribuyente señala que se notificó el Requerimiento No. 2, mediante el cual la Administración Tributaria solicitó al contribuyente información detallada para ser presentada el 19 de febrero de 2014, sin embargo, la evaluación y el cierre de dicho requerimiento se realizó el 29 de abril de 2015.

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 7

No. RTF 9736-2-2017			
No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	2/12/2013	2/12/2013	X
No.2	19/02/2014	29/04/2015	1 año, 2 meses, 10 días

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos apreciar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en el Requerimiento No. 2, hasta la fecha del cierre de requerimiento, transcurrieron más de 1 año y 2 meses para que se realice la evaluación de la información presentada.

En este caso hablamos de un procedimiento de fiscalización parcial, en el cual la Administración Tributaria tiene 6 meses para requerir información al contribuyente de acuerdo con el Artículo 61° del Código Tributario, no obstante, vemos que el cierre de requerimiento No. 2 se realizó luego de más 1 año y 2 meses de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el Artículo 61° del Código Tributario en concordancia con el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del mismo Código, y el inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante el tiempo que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo con el Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Además, durante el tiempo en que la Administración Tributaria evaluó la información y elaboró el cierre de requerimiento No. 2, la prescripción de su facultad de determinación se suspendió conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código. En este caso debemos precisar que, en el caso de procedimientos de fiscalización parcial, la notificación de cualquier acto por parte de la Administración Tributaria destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, no interrumpe el cómputo de prescripción de la facultad de determinación de acuerdo al literal c) del numeral 1 del Artículo 45° del Código

Tributario, por lo que en este caso podemos identificar una situación de indefinición jurídica.

Pues bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea válida bajo nuestro ordenamiento legal, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos avocamos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, encontramos que el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante más de 1 año y 2 meses no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización parcial.

Asimismo, no encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 1 año y 2 meses para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución.

Finalmente, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto al tiempo en que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

1.8 Caso Número 8:

El procedimiento de fiscalización parcial vinculado al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013, fue materia de revisión en última instancia administrativa por la Resolución del Tribunal Fiscal No.03160-5-2019 de fecha 2 de abril de 2019.

De lo expuesto en la referida resolución del Tribunal Fiscal, podemos observar que el contribuyente indica que se notificó el Requerimiento No. 2, mediante el cual la Administración Tributaria solicitó al contribuyente información detallada para ser presentada el 30 de septiembre de 2014, sin embargo, la evaluación y el cierre de dicho requerimiento se realizó el 30 de septiembre de 2015.

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal citada indica que la Administración Tributaria en dicha fecha dio cuenta de la evaluación de información presentada (cumplimiento insuficiente), por lo que de conformidad con el inciso b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, la actuación de la Administración Tributaria se encontró con arreglo a ley.

Veamos el siguiente cuadro resumen:

Tabla 8

No. RTF 3160-5-2019			
No. Requerimiento	Fecha de presentación de la información*	Fecha de cierre de Resultado de Requerimiento	Tiempo incurrido en el cierre de requerimiento
Carta y No.1	X	X	X
No.2	30/09/2014	30/09/2015	1 año

*Se toma en cuenta la fecha luego de las prórrogas aceptadas por la Administración Tributaria en el caso las hubiera.

Como podemos apreciar, desde la fecha fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la información solicitada en el Requerimiento No. 2, hasta la fecha

del cierre de requerimiento, transcurrió 1 año para que se realice la evaluación de la información presentada.

En este caso también se trata de un procedimiento de fiscalización parcial, en el cual la Administración Tributaria tiene 6 meses para requerir información al contribuyente de acuerdo con el Artículo 61° del Código Tributario, no obstante, vemos que el cierre de requerimiento No. 2 se realizó luego de 1 año de presentada la información solicitada, lapso durante el cual operó la suspensión del plazo para requerir información previsto en el Artículo 61° del Código Tributario en concordancia con el inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del mismo Código, y el inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Durante el tiempo que demoró la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada, se generaron intereses moratorios de acuerdo con el Artículo 33° del Código Tributario, pues legislativamente no se ha contemplado un supuesto de suspensión por la demora en el plazo para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al contribuyente.

Además, durante el tiempo en que la Administración Tributaria evaluó la información y elaboró el cierre de requerimiento No. 2, la prescripción de su facultad de determinación se suspendió conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con el Artículo 61° y 62-A del mismo Código. En este caso debemos precisar que, en el caso de procedimientos de fiscalización parcial, la notificación de cualquier acto por parte de la Administración Tributaria destinado al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, no interrumpe el cómputo de prescripción de la facultad de determinación de acuerdo al literal c) del numeral 1 del Artículo 45° del Código Tributario, por lo que en este caso podemos identificar una situación de indefinición jurídica.

Pues bien, de lo expuesto podemos identificar vulneraciones a las garantías que ofrece el debido procedimiento administrativo, el cual no solo se limita al cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, sino que también exige que, para que la decisión sea válida bajo nuestro ordenamiento legal, dicho procedimiento garantice la observancia a los derechos y principios que conforman el debido procedimiento administrativo. En este caso nos referimos al derecho a la seguridad jurídica, a la razonabilidad y el plazo razonable.

En efecto, el contribuyente se encontró en una situación de indefinición e incertidumbre que afectó su derecho a la seguridad jurídica, pues durante más de 1 año no tuvo certeza de su situación jurídica respecto a los resultados de la evaluación de la información presentada, y del propio procedimiento de fiscalización parcial.

Tampoco encontramos algún criterio de razonabilidad que justifique la demora de la Administración Tributaria durante el lapso de 1 año para poder comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, frente a los fines del procedimiento de fiscalización por el cual se ejerce la potestad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución.

Finalmente, el contribuyente no propone, ni el Tribunal Fiscal analiza, la observancia al derecho al plazo razonable de las actuaciones administrativas respecto al tiempo en que incurrió la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el contribuyente.

A continuación, presentamos un cuadro resumen de la muestra de 8 casos analizados:

Tabla 9

RTF	Tipo de fiscalización	Requerimientos - Demora	Suspensión del plazo para	Devengo de intereses	Suspensión de la prescripción	Evaluación afectación al plazo
-----	-----------------------	-------------------------	---------------------------	----------------------	-------------------------------	--------------------------------

			requerir información	moratorio s (Art. 33° CT)	de determinación (Art. 46° CT)	razonable, seguridad jurídica y/o razonabilidad
856-2-2018	Definitiva	No.2: 6 años No.3: 6 años	Sí	Sí	Sí (Interrupciones)	No
7203-2-2019	Definitiva	No.2: 2 años	Sí	Sí	Sí (Interrupciones)	No
8874-11-2019	Parcial	No.2: 6 meses No.3: 1 año No.3: 3 meses	Sí	Sí	Sí	No
632-2-2018	Parcial	No.2: 1 año No.4: 1 año	Sí	Sí	Sí	No
6217-1-2020	Parcial	No.2: 2 años	Sí	Sí	Sí	Sí (Plazo razonable)
2053-8-2020	Parcial	No.3: 1 año	Sí	Sí	Sí	No
9736-2-2017	Parcial	No.2: 1 año	Sí	Sí	Sí	No
3160-5-2019	Parcial	No.2: 1 año	Sí	Sí	Sí	No

2. Evaluación de similitudes y diferencias de la muestra de casos presentados

De la muestra de casos presentados, para los fines de esta investigación podemos identificar las siguientes similitudes y diferencias:

2.1 Similitudes:

- a) Encontramos que, en todos los procedimientos de fiscalización, sean de carácter definitivo o parcial, la Administración Tributaria hizo uso de su facultad discrecional para realizar el cierre y la elaboración del Resultado de Requerimiento – a partir del segundo Requerimiento- prevista en el literal b) Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, sin justificar en ningún caso el tiempo incurrido en la evaluación de la información.

- b) Podemos notar que en un mismo procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria puede demorar un año (casos 3, 4, 6, 7 y 8), dos años (casos 2 y 5) y hasta 6 años (caso 1) en evaluar la información y proceder a cerrar y elaborar un Resultado de Requerimiento, sin que la Administración Tributaria exponga alguna razón que justifique el tiempo incurrido en la evaluación de la información.
- c) Encontramos que la Administración Tributaria en todos los casos ha emitido cierres de requerimiento luego de vencido el plazo legalmente establecido en los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario para que la Administración Tributaria pueda exigir al fiscalizado la presentación de información, esto es, por el lapso de 6 meses tratándose de fiscalizaciones parciales y de 1 año en caso sean definitivas, según corresponda a cada caso.

En consecuencia, tenemos que la Administración Tributaria ha demorado en evaluar la información incluso más allá del plazo legalmente establecido para requerir información en el procedimiento de fiscalización, de haber transcurrido dicho plazo en forma continua sin suspensiones.

- d) En los casos 3, 4, 5, 6, 7 y 8, referidos a procedimientos de fiscalización parcial, encontramos que la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria se suspendió durante el tiempo en que ésta incurrió en la evaluación de la información (cumplimiento insuficiente), sin que los otros actos que, en paralelo se notificaron en el procedimiento de fiscalización, interrumpen dicho cómputo, conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con los Artículos 45°, 61° y 62-A del mismo Código.

En tal sentido, observamos que la Administración Tributaria se ve favorecida por su propia inacción, en tanto que el ejercicio de la discrecionalidad de la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información

presentada permite que se suspenda la prescripción para determinar la obligación tributaria, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica al que tiene derecho el contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria.

- e) En ninguno de los casos se ha expuesto por parte de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal algún criterio razonable que justifique la demora de la Administración Tributaria para comunicar al contribuyente los resultados de la evaluación de la información presentada, siendo que dicha situación resulta desproporcional e irrazonable frente a la finalidad del procedimiento de fiscalización, en el cual la potestad para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe ser ejercida en observancia a los derechos de los contribuyentes de acuerdo con el Artículo 74° de la Constitución.

En tal sentido, observamos en los casos expuestos que la actuación discrecional de la Administración Tributaria no obedeció a ningún criterio que pueda ser valorado desde un juicio de razonabilidad, lo que ocasionó que se someta a los Administrados a un procedimiento de fiscalización incierto, lleno de situaciones y consecuencias jurídicas impredecibles que vulneró las garantías del debido procedimiento administrativo.

- f) En todos los casos el tiempo en que incurrió la Administración Tributaria para la evaluación de la información prolongó injustificadamente la duración del procedimiento de fiscalización, lo que produjo el devengo de intereses moratorios por causas no imputables a los administrados. No obstante lo señalado, en ninguno de los casos se analizó los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional para identificar la vulneración al derecho al plazo razonable, como son: a) la complejidad del asunto; b) la actividad o conducta procedimental del administrado; c) la conducta de las autoridades administrativas; y d) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado.

- g) Finalmente, en todos los casos la actuación discrecional de la Administración Tributaria para el cierre y elaboración del Resultado de Requerimiento ha sido convalidada por la mera aplicación de lo dispuesto en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017 y el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

2.2 Diferencias:

- a) Los casos analizados varían entre procedimientos de fiscalización definitiva y fiscalización parcial, de acuerdo a los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario. Debe entenderse que en ambos casos se tratan de determinaciones realizadas por la Administración Tributaria en forma única, integral y definitiva, siendo su principal diferencia que en las fiscalizaciones parciales el tiempo que tiene la Administración Tributaria para requerir información es de 6 meses, mientras que en las fiscalizaciones llamadas definitivas es 12 meses.
- b) Los casos analizados se diferencian también por los tributos, periodos y tipo de Administrado que fueron objeto de fiscalización, así encontramos fiscalizaciones del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas practicadas a personas naturales o jurídicas.
- c) Encontramos también que no en todos los casos se notificaron el mismo número de requerimientos. Asimismo, encontramos que el plazo en que incurrió la Administración Tributaria para cerrar y elaborar los resultados de requerimientos varían en cada una de las fiscalizaciones revisadas por el Tribunal Fiscal.
- d) El tiempo en que la Administración Tributaria tarda en evaluar la información y proceder con el cierre y elaboración del Resultado de Requerimiento, difiere en cada caso según cada requerimiento, no obstante, no existe ninguna justificación por parte de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal que permita conocer las razones por las cuales la Administración puede llegar a exceder el

plazo para solicitar información al deudor tributario, establecido en los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario.

- e) Solo en el caso No. 5 el contribuyente denunció la afectación a su derecho al plazo razonable, y solicitó que se evalúen los criterios desarrollados en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la complejidad del asunto, la actividad o conducta procesal del interesado y la conducta de la Administración Tributaria. Asimismo, solicitó que no se le perjudique con el cobro de intereses moratorios devengados por causa imputable a la inacción de la Administración. Sin embargo, esto no fue aceptado por el Tribunal Fiscal en aplicación de la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017 y el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.



CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

1. Síntesis de la hipótesis

Lo dispuesto en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación vinculante realizada por la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017 nos permite concluir que la Administración Tributaria cuenta con facultades discrecionales para determinar el momento en que culminará la evaluación de la información presentada por el administrado, con ocasión de un requerimiento de información (a partir del segundo requerimiento) en el procedimiento de fiscalización tributaria.

Sin embargo, la aplicación de dicha norma y su interpretación vinculante para la Administración Tributaria, podrían dar lugar a actuaciones administrativas que, bajo una evaluación de su juridicidad, lesionen derechos que forman parte del debido procedimiento administrativo, reconocido por la Constitución y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como son los derechos a la seguridad jurídica, al plazo razonable y la razonabilidad de las actuaciones administrativas.

En efecto, se pueden presentar situaciones en las que, la Administración Tributaria, en ejercicio de su discrecionalidad para evaluar la información presentada, de lugar a actuaciones poco céleres y con ello incluso superar el plazo para solicitar información en el procedimiento de fiscalización previsto en los Artículos 62-A y 61° del Código Tributario. Dicha situación, puede generar consecuencias perjudiciales en la situación jurídica de los administrados, puesto que, durante el tiempo en que la Administración Tributaria no cumpla con evaluar la información se generaran intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario y se suspenderá la prescripción para determinar la obligación tributaria conforme el literal f) del Art. 46°, 45°, 61° y 62-A del Código Tributario.

Frente a lo anterior, a fin de reducir las consecuencias perjudiciales sobre los fiscalizados, se podría plantear una modificación normativa que limite la suspensión de la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria (Artículos 61°, 62-A y 46°

del Código Tributario) y el devengo de intereses moratorios (Artículo 33° del Código Tributario), cuando el tiempo incurrido por la Administración Tributaria para la evaluación de la información requerida supere el plazo razonable.

2. Síntesis del marco teórico

Lograr un acto o decisión administrativa que no solo sea reflejo de legalidad sino también de justicia, en el marco de un estado de derecho, solo es posible si la Administración cumple con observar las garantías del debido procedimiento administrativo. En efecto, hoy en día, la doctrina y jurisprudencia colocan al procedimiento administrativo como una institución jurídica sustantiva, necesaria y esencial, que permite adoptar decisiones administrativas de calidad (Huapaya, 2015, pp.138-143).

Así, el debido procedimiento administrativo resulta un concepto jurídico complejo, pues su desarrollo implica la observancia a un conjunto de principios y derechos constitucionales (Guzmán, 2009, p.233-235). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional indica que el derecho al debido proceso no solo reconoce los derechos desarrollados en la Constitución, sino todos aquellos que resultan esenciales para los fines del proceso (Tribunal Constitucional, 0023-2005-PI/TC, 2005).

Ahora bien, el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia recaída en el expediente No.090-2004-AA/TC indica que la actividad estatal se rige por el principio de legalidad y se desarrolla por dos tipos de actos: reglados y no reglados o discrecionales (Tribunal constitucional, 2004).

Para efectos de esta investigación es importante recordar que los actos no reglados o discrecionales son aquellos que se encuentran predeterminados en la legislación y que permiten a la administración optar entre actuar o no, o decidir por una entre varias alternativas (Soria y Muñoz-Najar, 2000, p. 14). Es decir, dicho tipo de acto permite a la administración decidir entre alternativas igualmente justas, en base a criterios extrajurídicos, como la oportunidad, aspectos económicos, entre otros (García Enterría, 1989, p.167 a 169).

Entonces, tenemos que el ejercicio de las facultades administrativas discrecionales en el procedimiento administrativo debe observar las garantías del debido procedimiento. En tal sentido, a efecto de validar que una actuación administrativa discrecional es acorde a derecho, este debe ser sometido a un control de juridicidad en el ordenamiento jurídico.

Para tal efecto, el control de juridicidad descansa en tres aspectos: a) el control de los elementos reglados (control de legalidad); b) el control de los hechos determinantes (habilitación fáctica para ejercer la facultad discrecional); y c) el control fundado en los principios del derecho (control de la decisión discrecional propiamente dicha frente a principios constitucionales) (Gamba, 2000, pp.115 a 119).

En este último aspecto es donde radica la complejidad en el control de los actos administrativos discrecionales, pues la norma que los contempla no regula completamente los alcances de la actuación administrativa, por lo que en estos casos existe un espacio discrecional que debe ser evaluado o controlado mediante la aplicación de principios del derecho, como son los principios de razonabilidad, seguridad jurídica y el derecho al plazo razonable, que forman parte de las garantías del debido procedimiento.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, este garantiza la confianza y certeza en las relaciones jurídicas en el ordenamiento jurídico (Tribunal Constitucional sentencia No. 016-2002-AI/TC, 2003), específicamente en cuanto proscribire la indefinición e incertidumbre en las relaciones entre administrados y Administración a través de la prescripción.

De otra parte, por el principio de razonabilidad y la proscripción a la arbitrariedad se permite arribar a una solución justa dentro del derecho (Sapag, 2008, pp. 181-182). De esta manera, la actuación discrecional de la Administración, en la medida que obedezca a razones y no a su comodidad, resultará acorde al ordenamiento jurídico, y será una correcta manifestación del principio de eficacia administrativa (Gamba, 2000, p.109). En tal sentido, el examen de razonabilidad del acto administrativo aparece como un criterio para controlar si la actuación resulta justa y acorde al interés público.

De otra parte, la proscripción de la arbitrariedad rechaza toda actuación carente de fundamentación objetiva, incongruente y/o contradictoria con la realidad (Castillo-Córdova, 2005, p.19). Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano señala tres acepciones para entender la arbitrariedad jurídica: i) aquella decisión vaga, caprichosa e infundada, ii) las decisiones despóticas, ilegítimas y tiránicas y, iii) todo aquello contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad (Tribunal Constitucional sentencia No. 00090-2004-AA/TC, 2004). Así, la actuación administrativa no puede ser reflejo de un “*mero porque sí*”, sino que debe sustentarse en razones de derecho (Gamba, 2000, p.112).

Finalmente, el plazo razonable es un derecho de los administrados por el cual se exige que las actuaciones administrativas se ejecuten en el tiempo estrictamente necesario, lo que lo diferencia del plazo legalmente establecido (Amado, 2011, pp. 46-59). Así, el derecho al plazo razonable proscribire la indefinición en las actuaciones administrativas y cualquier dilación indebida no imputable a los administrados que genere consecuencias perjudiciales en su esfera jurídica.

A efectos de identificar la vulneración al plazo razonable, la jurisprudencia extranjera y nacional, como las resoluciones del Tribunal Constitucional No. 000225-2017-PA/TC, No. 3778-2004-PA/TC, No.2051-2016-PA/TC, entre otros, indican que se debe evaluar los siguientes criterios: a) la complejidad del asunto; b) la actividad o conducta procedimental del administrado; c) la conducta de la administración pública; y d) las consecuencias de la demora para las partes.

Por tanto, tenemos que la actuación administrativa discrecional se encuentra sujeta a control en el marco del debido procedimiento administrativo. Específicamente, la actuación discrecional propiamente dicha se encuentra sometida a la observancia a los principios del derecho, como resultan ser los principios de seguridad jurídica, de razonabilidad y el derecho al plazo razonable.

3. Síntesis del problema

¿Existe un plazo para que la Administración Tributaria evalúe la información requerida (a partir del segundo requerimiento) en el procedimiento de fiscalización? ¿Qué consecuencias trae para el administrado la discrecionalidad de la Administración Tributaria para concluir con la evaluación de la información?

De acuerdo al Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, a partir del segundo Requerimiento se procederá al cierre cuando: i) haya vencido el plazo consignado en el requerimiento (para la presentación de lo solicitado), o la nueva fecha en caso de aceptarse una prórroga; y, ii) haya culminado la evaluación de la información presentada por el fiscalizado. En caso no se exhiba o no se presente nada de lo requerido en la fecha establecida en el requerimiento, en dicha fecha se efectuará el cierre.

Asimismo, el 28 de septiembre de 2017 el Tribunal Fiscal emitió la Resolución de observancia obligatoria No. 8716-10-2017, en la cual estableció como criterio vinculante para la Administración Tributaria la siguiente interpretación:

“En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada (Tribunal Fiscal 2017, p.15).”

Pues bien, lo dispuesto en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación dada por la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017⁹, nos permite señalar que se deja a entera discrecionalidad de la Administración Tributaria determinar el momento en que culminará

⁹ Como lo indicamos en el planteamiento del problema de investigación, independientemente de que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal pueda ser calificada como correcta o no, lo cierto es que, la aplicación de dicho criterio por los órganos de la administración tributaria podría generar consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados, originadas por el tiempo incurrido para la evaluación de la información que discrecionalmente toma la Administración Tributaria.

la evaluación de la información (parcial o total) presentada a raíz del segundo o posteriores requerimientos en el procedimiento de fiscalización.

Si bien, como lo hemos señalado anteriormente, la discrecionalidad en la actuación administrativa tributaria permite la flexibilidad necesaria para satisfacer el interés público, dichas actuaciones se someten al ordenamiento jurídico. Lo anterior, implica no solo la observancia al procedimiento legalmente establecido sino también a las garantías del debido procedimiento administrativo, de tal manera que el procedimiento de fiscalización sea expresión de justicia tributaria.

En este caso, la discrecionalidad de la Administración Tributaria para determinar el tiempo en que incurrirá para la evaluación de la información solicitada en un requerimiento (a partir del segundo requerimiento), puede ocasionar vulneraciones al debido procedimiento administrativo, reconocido en el numeral 3 del Artículo 139° de la Constitución y reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En efecto, en tanto se prolongue la evaluación de la información por parte de la Administración Tributaria, también se suspenderá la prescripción de su facultad para determinar conforme lo establece el literal f) del artículo 46° del Código Tributario, tal como lo explica la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11633-8-2016, lo que vulneraría el principio de seguridad jurídica.¹⁰

Asimismo, mientras que se prolongue la evaluación de la información, de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario se devengarán intereses moratorios por una demora no imputable al fiscalizado, lo que resultaría irrazonable y arbitrario.

Además, podría darse el caso en que la demora en la evaluación de la información incluso supere los plazos para el pedido de información establecidos en los Artículos 61° y 62-A del

¹⁰ Como lo indicamos en el Capítulo I, solo con el Resultado de Requerimiento el administrado puede conocer sobre el cumplimiento o el cumplimiento suficiente respecto a la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria, entonces hasta que ello no ocurra, el administrado no tendrá certeza si operó la suspensión de la prescripción de la acción de determinación de la Administración Tributaria.

Código Tributario. Dicha falta de celeridad evidenciaría una vulneración al plazo razonable, conforme lo ha desarrollado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto.

En tal sentido, encontramos que lo dispuesto en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y lo interpretado en Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017, permiten que la Administración Tributaria haga uso de su discrecionalidad para elegir el momento en que se culmina con la evaluación de la información presentada y así elaborar el cierre y Resultado de Requerimiento. El mal uso de dicha discrecionalidad podría vulnerar derechos que conforman el debido procedimiento administrativo, como la seguridad jurídica, el derecho al plazo razonable y la razonabilidad de las actuaciones administrativas.

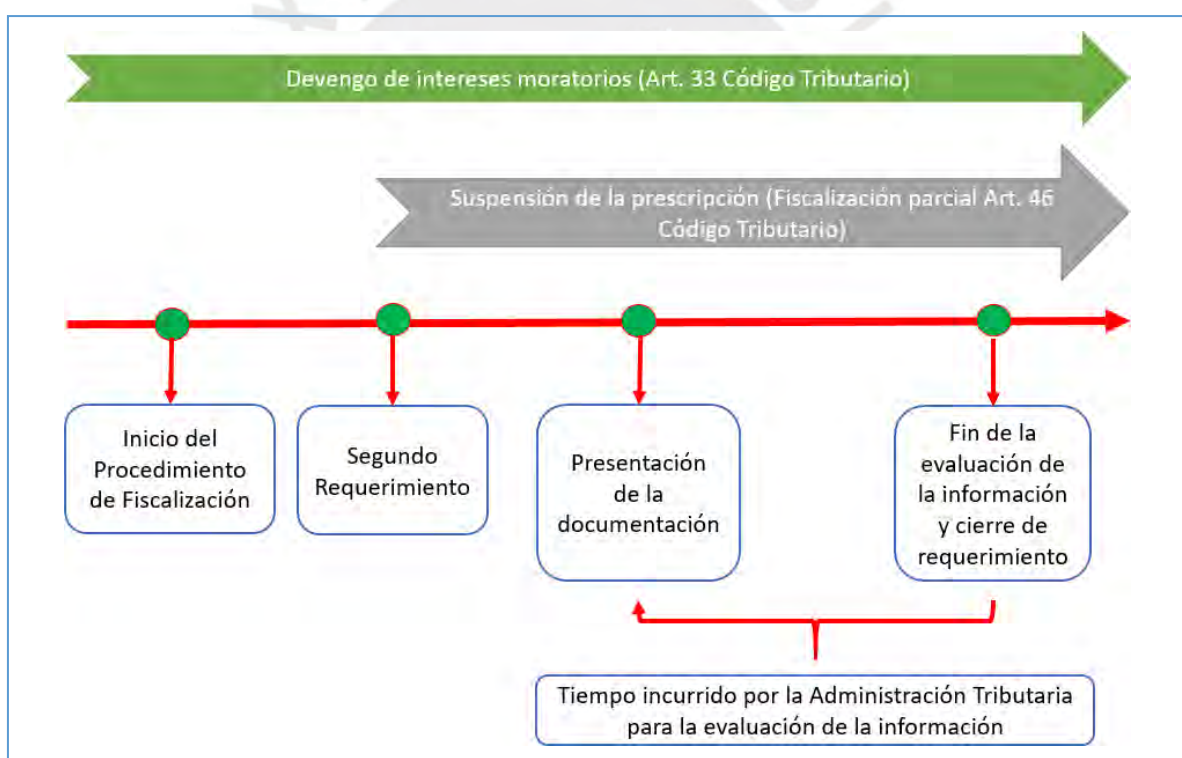


Figura 1: Devengo de intereses moratorios y suspensión de la prescripción

Asimismo, como lo desarrollamos en el Capítulo II, en esta investigación se ha expuesto una muestra metodológicamente significativa de 8 casos, los cuales fueron elegidos a partir de las resoluciones del Tribunal Fiscal que son de acceso público en su portal web, en las

cuales se identificó que la discrecionalidad de la Administración Tributaria para evaluar la información al amparo del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017, no fue debidamente ejecutada.

Es importante recordar que nuestro problema de investigación no se limita a los casos que conoce el Tribunal Fiscal en última instancia administrativa, pues se trata de un problema latente que podría ser identificado en las distintas etapas del procedimiento administrativo (fiscalización, reclamación o apelación).

A continuación, presentamos el siguiente cuadro resumen de los casos expuestos en el Capítulo III:

Tabla 9

RTF	Tipo de fiscalización	Requerimientos - Demora	Suspensión del plazo para requerir información	Devengo de intereses moratorios (Art. 33° CT)	Suspensión de la prescripción de determinación (Art. 46° CT)	Evaluación afectación al plazo razonable, seguridad jurídica y/o razonabilidad
856-2-2018	Definitiva	No.2: 6 años No.3: 6 años	Sí	Sí	Sí (Interrupciones)	No
7203-2-2019	Definitiva	No.2: 2 años	Sí	Sí	Sí (Interrupciones)	No
8874-11-2019	Parcial	No.2: 6 meses No.3: 1 año No.3: 3 meses	Sí	Sí	Sí	No
632-2-2018	Parcial	No.2: 1 año No.4: 1 año	Sí	Sí	Sí	No
6217-1-2020	Parcial	No.2: 2 años	Sí	Sí	Sí	Sí (Plazo razonable)
2053-8-2020	Parcial	No.3: 1 año	Sí	Sí	Sí	No
9736-2-2017	Parcial	No.2: 1 año	Sí	Sí	Sí	No
3160-5-2019	Parcial	No.2: 1 año	Sí	Sí	Sí	No

De los casos expuestos podemos verificar que desde la fecha de la presentación de la información por el deudor tributario (incluidas prórrogas) hasta la emisión del cierre de requerimiento, el tiempo incurrido por la Administración Tributaria excede los propios plazos para el pedido de información establecidos en los Artículos 61° y 62-A del Código Tributario para los procedimientos de fiscalización parcial y definitiva según corresponda.

Asimismo, observamos que el tiempo incurrido por la Administración Tributaria para la evaluación de la información presentada suspendió el plazo para requerir información de acuerdo al inciso d) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario e inciso d) del artículo 13° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Además, encontramos que, en todos los casos, durante el lapso en que la Administración Tributaria evaluó la información se devengaron intereses moratorios previstos en el Artículo 33° del Código Tributario. De la misma forma, en todos los casos, se suspendió la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria durante el tiempo utilizado por la Administración Tributaria para la evaluación de la información, conforme lo establece el literal f) del artículo 46° del Código Tributario.

4. La hipótesis ha sido validada

4.1 El derecho al debido procedimiento en materia administrativa reconocido por el ordenamiento jurídico peruano, garantiza que el acto o decisión administrativa sea producto de un procedimiento que cumpla con observar los derechos de los administrados, por lo que no se limita a una mera verificación de la legalidad del acto. Así, dicho derecho coadyuva a obtener una decisión legalmente válida y justa, es decir, desde la perspectiva de esta investigación, la denominada justicia tributaria.

El procedimiento de fiscalización tributario, es una concreción de la función administrativa que se deriva de la potestad tributaria del estado para administrar los tributos que crea. El ejercicio de dicha potestad de acuerdo al Artículo 74° de la Constitución, debe de observar el respeto a los derechos fundamentales.

De esta forma el derecho al debido procedimiento administrativo es de plena y total observancia en el procedimiento de fiscalización tributaria regulado en los Artículos 61° y 62° del Código Tributario y en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, en tanto que se trata de un derecho reconocido por el ordenamiento jurídico aplicable a todos los procedimientos administrativos y que la Administración Tributaria debe observar en los procedimientos en los que ejerce su potestad de fiscalización conforme lo dispone el Artículo 74° de la Constitución.

Ahora bien, en los procedimientos de fiscalización tributaria en los que la Administración Tributaria ha emitido requerimientos de información (a partir del segundo), hemos encontrado que la demora en la evaluación de la información ha superado ampliamente el propio plazo para solicitar información que establecen los Artículos 61° y 62-A del Código Tributario. Por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 856-2-2018 se verifica que la Administración Tributaria demoró 6 años en cerrar y emitir el cierre de 2 requerimientos, lo cual fue avalado por el colegiado administrativo.

Lo anterior es consecuencia de la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017, mediante las cuales se deja a discrecionalidad de la Administración Tributaria definir el tiempo necesario para realizar la evaluación de la información.

Si bien la evaluación de la información que el fiscalizado presenta resulta importante para la búsqueda de la verdad material que dote de certeza a los elementos que sostienen la determinación tributaria, el excesivo tiempo en realizar dicha evaluación vulnera las garantías del debido procedimiento administrativo, lo que significa la lesión de derechos fundamentales de los administrados, en contravención a lo dispuesto en el Artículo 74° de la Constitución.

En efecto, no podemos calificar como un acto o decisión administrativa justa a aquella que sea producto de un procedimiento administrativo incierto e irrazonable que lesiona el derecho al debido procedimiento administrativo. En este caso, el exceso en el tiempo en que incurre la Administración Tributaria para evaluar la información presentada por el administrado es de su entera responsabilidad, no obstante, el lapso transcurrido genera el devengo de intereses moratorios y la suspensión de la prescripción en perjuicio del fiscalizado.

De este modo, encontramos que el mal uso de la discrecionalidad de la Administración Tributaria, establecida en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017, permite que se presenten actuaciones administrativas lesivas al derecho al debido procedimiento administrativo.

- 4.2** La prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria es una de las formas que tiene el principio de seguridad jurídica para delimitar y definir la actuación administrativa. Así, por la prescripción se controla y castiga la inacción administrativa para exigir un derecho.

Hemos encontrado que el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017 facultan a la Administración Tributaria a decidir discrecionalmente el momento en que culmina la evaluación de la información, encontrando una serie de casos en los que el tiempo incurrido resulta excesivo, incluso superando el propio plazo para pedir información previsto en el Código Tributario.

Si tenemos en cuenta que conforme al literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con los Artículos 61° y 62-A del mismo Código, la prescripción de la acción para determinar de la Administración Tributaria se suspende durante el lapso en que se incumpla con la entrega de información, y que dicha situación

únicamente puede ser conocida por el administrado con el cierre de requerimiento que evalúa la información presentada, entonces tenemos que durante el tiempo en que la Administración Tributaria incurre en la evaluación de la información presentada¹¹, la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria se suspende en la misma proporción.

Dicha circunstancia se hace más evidente en los procedimientos de fiscalización parcial, en los cuales, de acuerdo al literal c) del Artículo 45° del Código Tributario, la notificación de cualquier acto en el ejercicio de la facultad de fiscalización no interrumpe la prescripción.

De este modo, si tenemos en cuenta que la evaluación de la información presentada es responsabilidad de la Administración Tributaria, sin que el administrado pueda interferir u obstruir la realización de dicha tarea, pues hablamos de información ya presentada cuya suficiencia debe ser evaluada; entonces, tenemos que la demora en la evaluación de la información beneficia a la propia Administración Tributaria en tanto que prolonga la suspensión de su facultad de determinación. Es decir, la Administración Tributaria se beneficia de su propia inacción, lo que desnaturaliza la figura de la prescripción y vulnera el principio de seguridad jurídica.

Por tanto, encontramos que el mal uso de la discrecionalidad administrativa, prevista en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y lo interpretado en la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017, vulnera el principio de seguridad jurídica, toda vez que permite que la suspensión de la facultad de determinar la obligación tributaria se extienda durante el

¹¹ Como lo hemos verificado en el Capítulo II, el cierre de requerimiento emitido incluso luego de superado el plazo para solicitar información previsto en los Artículos 61° y 62-A del Código Tributario, da como resultado un cumplimiento insuficiente de lo solicitado en el requerimiento de la Administración Tributaria, lo que quiere decir que la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria se suspendió durante el tiempo en que la Administración Tributaria tardó en evaluar la información.

Cabe indicar que, al referirnos al cumplimiento insuficiente (del requerimiento de la Administración Tributaria) no nos referimos a un incumplimiento por parte del Administrado, pues de acuerdo al segundo párrafo del literal b) del Artículo 8° en caso de incumplimiento el cierre del requerimiento se realiza en la fecha señalada para el cumplimiento. Así, con cumplimiento insuficiente nos referimos a la discrepancia de la Administración Tributaria sobre la suficiencia de la información presentada respecto a la observación realizada, lo que se origina de la valoración subjetiva tanto del administrado como del funcionario público respecto a la suficiencia de la información.

tiempo en que, a criterio de la Administración Tributaria, se demore la evaluación de la información.

- 4.3** La razonabilidad como principio del derecho exige a la Administración Tributaria que sus actuaciones administrativas discrecionales obedezcan a razones y no a una simple comodidad reveladora de arbitrariedad. Como lo señala la doctrina y el ordenamiento jurídico, a fin de determinar si se trata de una actuación que cumpla con el principio de razonabilidad se exige una correspondencia entre los medios utilizados y los fines que se pretende tutelar.

Como lo hemos explicado, los requerimientos de información en el procedimiento de fiscalización constituyen el medio por el cual la Administración Tributaria busca verificar la verdad material con la finalidad de sustentar la determinación de la obligación tributaria.

A efecto de realizar una correcta evaluación de la información presentada, el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017, le han otorgado la facultad discrecional a la Administración Tributaria de determinar el momento en que culmina la evaluación y emite el cierre y resultado del requerimiento.

Si bien la determinación de la obligación tributaria es el resultado del procedimiento de fiscalización, lo que es acorde con el interés público, hemos encontrado que la discrecionalidad (medio empleado) para la evaluación de la información resulta desproporcional, pues implica la vulneración de derechos que conforman el debido procedimiento administrativo.

En efecto, hemos encontrando en la muestra de casos analizados que el tiempo en que incurre la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información presentada se sujeta a la discrecionalidad administrativa, sin embargo dicho lapso es

proporcional al devengo de intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario y a la suspensión de la prescripción de la facultad de determinación conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con los Artículos 45°, 61° y 62-A del mismo Código.

En tal sentido, el ejercicio abusivo de dicha discrecionalidad da lugar a que se devenguen intereses moratorios y se suspenda la prescripción de la facultad de determinación de forma irrazonable, pues se trata de casos en los que el exceso de tiempo incurrido por la Administración Tributaria es solamente atribuible a ella.

Además, de los casos analizados en el Capítulo II, no encontramos que la Administración Tributaria haya justificado el tiempo incurrido en la evaluación de la información en algún criterio que pueda ser sujeto a un juicio de razonabilidad, tan solo se justifica la validez del medio empleado con la aplicación de la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017, lo que evidencia arbitrariedad.

De este modo resulta contrario al principio de razonabilidad que el tiempo empleado para la evaluación de la información traiga como consecuencia que al administrado soporte vulneraciones a sus derechos constitucionales, en cuanto permite que se devenguen intereses moratorios y se suspenda la prescripción durante el tiempo en que la Administración Tributaria demore en evaluar la información, responsabilidad atribuible únicamente a ella dado el mal uso de su discrecionalidad administrativa.

Si bien es acorde al interés público que se realice una correcta evaluación de la información a fin de determinar las obligaciones tributarias de los administrados, resulta irrazonable que dicha evaluación conlleve a que los administrados tengan que necesariamente sufrir situaciones gravosas que vulneren sus derechos, las que se encuentran vinculadas exclusivamente a la falta de celeridad administrativa.

- 4.4** El ordenamiento jurídico peruano ha reconocido el derecho al plazo razonable como derecho que forma parte de las garantías del debido procedimiento administrativo. Así, el Tribunal Constitucional peruano ha indicado que el plazo será razonable solo si este comprende el lapso suficiente y necesario para la actuación administrativa.

Si bien el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017 no han definido un plazo para que la Administración Tributaria realice la evaluación de la información, debemos recordar que el plazo razonable no tutela la observancia a un plazo legalmente establecido, sino que el tiempo incurrido para la actuación administrativa sea el estrictamente necesario.

De este modo, a pesar de que en el presente caso no exista un plazo legalmente definido, la aplicación del derecho al plazo razonable resulta totalmente pertinente, toda vez que el tiempo incurrido por la Administración Tributaria para la evaluación de la información debe ser el estrictamente necesario y razonable. Lo anterior va de la mano con el desarrollo constitucional del derecho al plazo razonable y los criterios para identificar su afectación desarrollados por el Tribunal Constitucional peruano en las sentencias No. 000225-2017-PA/TC, No. 3778-2004-PA/TC, No.2051-2016-PA/TC, entre otras

Así, el derecho al plazo razonable ha sido reconocido como parte integrante del debido procedimiento administrativo por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, por lo que constituye una obligación de la Administración Tributaria garantizar su eficacia en los procedimientos de fiscalización tributaria, toda vez que se trata de un derecho constitucional desarrollado por el máximo intérprete de la Constitución.

Ahora bien, encontramos que el derecho al plazo razonable es vulnerado cuando la Administración Tributaria hace un desmedido de su facultad discrecional para realizar la evaluación de la información en el procedimiento de fiscalización. En efecto, encontramos que una vez presentada la información por el administrado, resulta

responsabilidad exclusiva de la Administración Tributaria la evaluación de la suficiencia o no de dicha información, sin que el administrado pueda realizar algún acto dilatorio o de obstrucción (impugnaciones, nulidades, entre otros), por lo que dependerá exclusivamente de la celeridad con la que actúe la Administración Tributaria.

Además, encontramos que la demora en la evaluación de la información por parte de la Administración Tributaria trae consecuencias sobre la situación jurídica de los administrados, lo que se refleja en el devengo de intereses moratorios de acuerdo al Artículo 33° del Código Tributario y a la suspensión de la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria conforme el literal f) del Artículo 46° del Código Tributario, en concordancia con los Artículos 45°, 61° y 62-A del mismo Código.

De una evaluación de los cuatro criterios expuestos por el Tribunal Constitucional para identificar la vulneración al derecho al plazo razonable en los casos expuestos en el Capítulo II encontramos que: a) no se ha justificado que se trate de asuntos complejos; b) no existe actividad obstruccionista de los administrados; c) la evaluación de la información depende exclusivamente de la Administración Tributaria; d) como consecuencia de la demora en evaluar la información se generaron intereses moratorios y se suspendió la prescripción.

Por tanto, tenemos que el mal uso de la discrecionalidad de la Administración Tributaria para realizar la evaluación de la información en el procedimiento de fiscalización al amparo del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017, da lugar a situaciones en las que se vulnera el derecho al plazo razonable, lo que trae consecuencias irrazonables en la esfera jurídica de los administrados.

PROPUESTA

Del control jurídico realizado sobre las consecuencias de la aplicación del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y de la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017 a través de los casos expuestos en el Capítulo II, es un hecho que el mal uso de la discrecionalidad de la Administración Tributaria para evaluar la información en el procedimiento de fiscalización (a partir del segundo requerimiento) vulnera los derechos al plazo razonable, razonabilidad y de seguridad jurídica que conforman el derecho al debido procedimiento administrativo.

Sin embargo, también es cierto que a través de las facultades de fiscalización la Administración Tributaria busca tener certeza sobre la verdad material de los aspectos que sustentan la determinación de la obligación tributaria, lo cual es conforme al interés público. De este modo, nuestra propuesta debe garantizar a la Administración Tributaria las facultades suficientes para realizar una correcta evaluación de la información presentada en el procedimiento de fiscalización.

En tal sentido, a fin de garantizar las facultades necesarias para que la Administración Tributaria realice una correcta evaluación de la información presentada, pero sin que ello conlleve la afectación de derechos constitucionales en el procedimiento de fiscalización, se propone implementar una medida legislativa que reduzca las consecuencias que hoy en día conlleva el mal uso de la discrecionalidad administrativa prevista en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017.

Para tal efecto, debemos indicar que tanto en otras legislaciones como en el Modelo de Código Tributario del CIAT se han implementado límites temporales para la actuación administrativa, cuyo vencimiento no implica la caducidad de la acción administrativa, sino la suspensión de los efectos perjudiciales para los administrados durante el tiempo en exceso incurrido por la Administración.

En efecto, el numeral 5 del Artículo 130° del Modelo de Código Tributario del CIAT establece que las actuaciones de fiscalización deberán concluirse en un plazo máximo; asimismo, en el numeral 6 de dicho artículo establece que las actuaciones de fiscalización no se pueden suspender por más de cierto tiempo por causas no imputables al obligado tributario; finalmente, el numeral 7 establece que la no conclusión de las actuaciones administrativas en el plazo establecido o la suspensión de las mismas por más de un determinado plazo por causas no imputables al fiscalizado, tiene como consecuencia que la prescripción no se tenga por suspendida o interrumpida con las actuaciones anteriores y la suspensión del devengo de intereses moratorios durante el exceso de tiempo (CIAT, 2015, p. 134).

Como se explica en el comentario 4 del Artículo 130° del aludido modelo, la excedencia en los plazos no produce la caducidad del procedimiento, pero sí tiene los dos efectos relevantes mencionados en el párrafo anterior (CIAT, 2015, p. 135).

Otro ejemplo se da en la legislación española, en la cual el numeral 6 del Artículo 150° de la Ley General Tributaria establece que el incumplimiento del plazo para las actuaciones del procedimiento de inspección (18 meses o 27 meses) tiene como consecuencia que no se considere interrumpida la prescripción producto de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo establecido, y que, además, no se pueda exigir intereses moratorios desde que se produzca el incumplimiento del plazo máximo de duración de la fiscalización hasta su finalización (Liu R. y Chu I, 2021, pp. 648-654).

Si bien es cierto que el Modelo de Código Tributario del CIAT y legislaciones como la española se refieren al plazo de fiscalización, y teniendo en cuenta que este aspecto no forma parte del presente trabajo de investigación, debemos rescatar que ellas establecen un límite temporal a las actuaciones administrativas, cuyo incumplimiento da lugar a medidas que buscan reducir las consecuencias de la demora de la Administración Tributaria sin que ello signifique la caducidad de la actuación administrativa.

En nuestro caso encontramos que la legislación tributaria peruana no ha establecido un plazo para que la Administración Tributaria realice la evaluación de la información presentada a partir del segundo requerimiento en el procedimiento de fiscalización, todo lo contrario, dicho lapso se encuentra sujeto a la discrecionalidad administrativa conforme a lo dispuesto en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y lo interpretado en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 8716-10-20017.

En tal sentido creemos que es necesario implementar legislativamente un plazo para la evaluación de la información en el procedimiento de fiscalización, el cual diferencie entre fiscalizaciones ordinarias y complejas. El vencimiento del plazo no producirá la caducidad de la acción de la Administración Tributaria para evaluar la información, sino que traerá como consecuencia que se levante la suspensión de la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria, así como que se suspenda el devengo de intereses moratorios hasta la emisión del Resultado de Requerimiento correspondiente.

Así, al levantarse la suspensión de la prescripción de la facultad de determinación y al suspenderse la aplicación de intereses moratorios se conmina a la Administración Tributaria a realizar una evaluación celeré de la información, toda vez que de no hacerlo podría prescribir su facultad para determinar la deuda tributaria o no ver la deuda tributaria incrementada por el devengo de intereses moratorios. Asimismo, al no ser un plazo de caducidad, se mantienen las facultades para que la Administración Tributaria realice una evaluación de la información de acuerdo al caso en concreto.

Esta medida permite dinamizar el contradictorio propio de un procedimiento administrativo de fiscalización, el cual se origina entre los requerimientos de información por parte de la Administración Tributaria y la atención de dichos requerimientos por parte de los fiscalizados, de tal manera que la búsqueda de la verdad material en el procedimiento de fiscalización sea ágil, dinámica y celeré.

De este modo, esta medida implica implementar un supuesto de suspensión de la aplicación de intereses moratorios previstos en el Artículo 33° del Código Tributario y un límite a la suspensión de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, establecida en los Artículos 61°, 62-A y 46° del Código Tributario.

Cabe precisar que esta medida legislativa no colisiona con el plazo para requerir información en el procedimiento de fiscalización y sus suspensiones previstas en el Artículo 62-A del Código Tributario, pues dicha norma tiene como propósito delimitar el tiempo en que la Administración Tributaria puede exigir información al fiscalizado, y no fija un límite temporal para la evaluación de la información.

Especialmente, en cuanto a la suspensión prevista en el literal “d) *Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.*”, es necesario señalar que solo es posible que el Administrado conozca de la suficiencia o no de la información presentada cuando la Administración Tributaria emite el Resultado de Requerimiento, lo cual podría ocurrir luego de un tiempo excesivo -como lo hemos demostrado- si es que no se limita el tiempo para la evaluación de la información.

De esta forma, proponemos establecer un plazo para la evaluación de la información que inicie desde la fecha prevista para la presentación de la información en el segundo requerimiento y siguientes emitidos por la Administración Tributaria; y, además, siempre que el fiscalizado presente la información dentro del plazo establecido (incluyendo prórrogas)¹². Vencido el plazo, la Administración Tributaria podrá continuar con la evaluación de la información, pero las consecuencias serán que la suspensión del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se levante, con lo cual se le conmina a emitir el Resultado de Requerimiento antes que opere dicha prescripción; asimismo, se disponga la inaplicación de intereses moratorios toda vez que, como lo hemos desarrollado

¹² Cabe recordar que, como lo señalamos en el Capítulo I, de acuerdo al último párrafo del literal b) del Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, en caso de no presentarse la información en la fecha prevista en el requerimiento, la Administración Tributaria debe cerrar el requerimiento en la fecha prevista para el cumplimiento.

en extenso, resulta irrazonable que el administrado se vea perjudicado por la inacción administrativa.

La necesidad de esta medida radica en que la discrecionalidad y racionalidad con la que el operador del derecho interpreta y aplica el derecho no se puede desligar de su condición humana, lo que permite que se presenten diferentes situaciones contingentes que evidencian la dificultad de una autorregulación, por lo que la mejor manera para garantizar los derechos de los administrados es a través de una modificación legislativa que así lo contemple.



CONCLUSIONES

1. Conclusiones teóricas

- 1.1 El derecho al debido procedimiento administrativo es una garantía reconocida por la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales peruanos en favor de los administrados. Así, el conjunto de derechos que conforman el debido procedimiento administrativo procura que el acto administrativo no solo sea reflejo del cumplimiento de la ley, sino que sea expresión de justicia.
- 1.2 La seguridad jurídica, como principio del derecho intrínsecamente vinculado a la noción de estado de derecho, tiene como objeto dotar de certeza y de predictibilidad a las relaciones jurídicas entre los administrados y la administración pública. Uno de los mecanismos por los cuales se manifiesta dicho principio es la prescripción, la que constituye una institución jurídica que busca castigar el ocio administrativo, de tal manera que la inacción administrativa no justifique situaciones jurídicas indefinidas en el tiempo.
- 1.3 El plazo razonable ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional peruano y el derecho internacional como un derecho, el que además forma parte del debido procedimiento administrativo. Dicho derecho en el marco de un procedimiento administrativo garantiza que los pronunciamientos de la administración pública tomen el tiempo estrictamente necesario para su finalidad, pues la falta de celeridad origina consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados, lo que se debe verificar en el caso en concreto.
- 1.4 La razonabilidad como principio que inspira al derecho, busca que las actuaciones de la administración se sustenten en criterios racionales y no de arbitrariedad. Así, el principio de razonabilidad en las actuaciones administrativas exige una correspondencia entre los medios utilizados y los fines que la actuación administrativa pretende tutelar; no podrá existir una actuación administrativa razonable que, sin mayor justificación, vulnere los derechos de los administrados.

2. Conclusiones metodológicas

- 2.1** Hemos presentado una muestra representativa metodológicamente suficiente, sin perjuicio de que se trata de un problema jurídico latente, en la cual hemos identificado que el inadecuado ejercicio de la discrecionalidad de la Administración Tributaria prevista en el Artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la interpretación contenida en la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal No. 08716-10-2017, trae consecuencias perjudiciales en la esfera jurídica de los administrados.
- 2.2** Encontramos que la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad discrecional para evaluar la información ha sido poco celer, superando incluso el plazo de 6 meses o 1 año para requerir información previstos en los Artículos 61° y 62-A del Código Tributario, pues la legislación tributaria no ha establecido un límite temporal para la evaluación de la información ni consecuencias por la excesiva demora.
- 2.3** Hemos encontrado que durante el tiempo que incurre la Administración Tributaria para la evaluación de la información presentada opera la suspensión de la prescripción de su acción para determinar la obligación tributaria, de acuerdo al literal f) del Artículo 46° del Código Tributario en concordancia con los Artículos 61° y 62-A del mismo Código. En tal sentido, el término de la suspensión de dicha prescripción depende únicamente de la actuación administrativa, lo que desnaturaliza el concepto de prescripción y vulnera el principio de seguridad jurídica.
- 2.4** Hemos hallado que durante el lapso en que la Administración Tributaria realiza la evaluación de la información se devengan los intereses moratorios previstos en el Artículo 33° del Código Tributario, lo que resulta una consecuencia irrazonable ante la falta de celeridad de la Administración Tributaria al realizar la evaluación de la información.

- 2.5** Hemos comprobado que el tiempo incurrido por la Administración Tributaria para la evaluación de la información genera consecuencias irrazonables en la esfera jurídica de los administrados, toda vez que se devengan intereses moratorios y se prolonga la suspensión de la prescripción de la acción de determinación por la falta de celeridad de la Administración Tributaria, hecho que es únicamente imputable a ella.
- 2.6** Hemos verificado el cumplimiento de los cuatro criterios desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano para identificar la afectación al derecho al plazo razonable: a) no se cumple con justificar la complejidad del caso; b) no se verifica actividad obstruccionista de los administrados; c) la evaluación de la información depende únicamente de la Administración Tributaria; y d) la demora incurrida genera consecuencia a los administrados: devengo de intereses moratorios y la suspensión de la prescripción.

3. Conclusiones propositivas

- 3.1** Es de interés público que la Administración Tributaria pueda garantizar una adecuada evaluación de la información presentada por los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización, con el objeto de que los resultados del procedimiento de fiscalización reflejen la correcta determinación de la obligación material.
- 3.2** Si bien el tiempo en que incurre la Administración Tributaria para la evaluación de la información es importante para asegurar una correcta evaluación, también es cierto que un lapso prolongado para ello puede vulnerar el derecho al debido procedimiento administrativo y generar consecuencias nocivas en la esfera jurídica de los administrados
- 3.3** Es necesario que legislativamente se establezca un plazo para la evaluación de la información por parte de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, cuyo incumplimiento no signifique la caducidad de la acción administrativa para la evaluación de la información, sino que reduzca las consecuencias perjudiciales que recaen sobre los administrados durante el tiempo en

exceso incurrido, como son el devengo de intereses moratorios establecido en el Artículo 33° del Código Tributario y la suspensión del plazo de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, prevista en los Artículos 61°, 62-A y 46° del Código Tributario.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

De la investigación, se tiene la siguiente bibliografía:

- Amado, A. (2011) El derecho al plazo razonable como contenido implícito del derecho al debido proceso: desarrollo jurisprudencial a nivel internacional y nacional, en Revista Internauta de Práctica Jurídica. Número 27. 2011: Págs. 43-59.
- Bacigalupo, M. (1997) La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución). Madrid: Marcial Pons.
- Bechara, A. (2015). El debido proceso: una construcción principalista en la justicia administrativa. Revista Justicia, 20(28), 88-104.
- Bidart, G.J. (2008). Compendio de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Ediar.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Ciudad de Panamá
- Constitución Política del Perú. 29 de diciembre 1993. Recuperado de: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Castillo - Córdova, L. (2005). El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. Revista peruana de Derecho público, 6 (11), 127-151.
- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, (16 de octubre de 2018) sentencia de Casación No. 12335-2017
- De la Vega, B. (2013). La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Tomo III (No.56), 15-72.
- Fernández, T. R. (1999). De la arbitrariedad de la Administración. Madrid: Editorial Thomson-Civitas, 3º edición.
- Franco, E. R. (2011). El debido procedimiento administrativo. Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho, (67), 177-188.
- Gamba, C (2000). Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el derecho tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (No.37), 101-130.
- García, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. Derecho & Sociedad, (27), 28-41.

- García de Enterría, E. (1989). La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo. Madrid: Editorial Thomson Civitas, 13^o edición.
- García de Enterría, E., y Fernández, T. (2006). Curso de derecho administrativo. Madrid: Editorial Thomson Civitas.
- Guzmán, C. (2009). Los principios generales del derecho administrativo. *Ius et Veritas*, (38), 228-249.
- Huamaní, R. (2019). Código Tributario comentado. Lima: Jurista Editores.
- Huapaya, R. H. (2015). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la República del Perú. *Revista de Investigações Constitucionais*, 2(1), 137-165.
- Instituto Peruano de Derecho Tributario -IPDT (2021). Conclusiones y recomendaciones de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario fiscalización tributaria: derechos y garantías del contribuyente, 2.
- Landa, C. (2002). Derecho fundamental al debido proceso ya la tutela jurisdiccional. *Pensamiento constitucional*, 8(8), 445-461.
- Liu R. y Chu I (2021). Plazo del procedimiento de fiscalización en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (No.70), 623-665.
- López, M. (2005). Los principios del procedimiento administrativo. Estudios en homenaje a don Jorge Fernández Ruíz, 1, 173-197.
- Maldonado, M (2013). El principio de razonabilidad y su aplicación al estudio de validez de normas jurídicas. *Ius Humani Revista de Derecho*, 129-174.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (28 de junio de 2007) Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Decreto Supremo 085-2007-EF. DO: Diario Oficial El Peruano.
- Moreano, C (2021). La aplicación del principio del plazo razonable en la fiscalización. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (No.70), 709-740.
- Morón, J. (2008). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, Gaceta Jurídica, Séptima Edición, 86.
- Morón, J. (2001). Los Actos Administrativos en la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General. *Revista Derecho & Sociedad*. Lima, N° 17, 242-257.
- Muñoz-Nájjar M. y Soria A. (2000). Precisiones sobre las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. *Revista Derecho y Sociedad*, (14), 78-87.

- Oneto, S.B. (2012). La discrecionalidad administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Revista de Derecho Administrativo*, (11), 181-202.
- Parejo, L. (1993). *Administrar y juzgar: dos funciones distintas y complementarias*. Madrid: Tecnos
- Rodríguez-Arana, J. (2011). Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo. *Revista de Derecho PUCP*, (67), 207-229.
- Sapag, M. (2008). El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. *Dikaion*, 17,180-196.
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario, principios generales y código tributario*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, (3 de julio de 2017) Informe SUNAT Informe No.078-2017-SUNAT/5D0000.
- Tribunal Fiscal, Sala 5. (11 de septiembre de 2008) Resolución del Tribunal Fiscal No.10907-5-2008
- Tribunal Fiscal, (21 de septiembre de 2017) Acta de Reunión de Sala Plena 2017-16.
- Tribunal Fiscal, Sala 10. (28 de septiembre de 2017) Resolución del Tribunal Fiscal No. 8716-10-2017.
- Tribunal Fiscal, Sala 8. (14 de diciembre de 2016) Resolución del Tribunal Fiscal No. 11633-8-2016.
- Tribunal Constitucional, (30 de abril de 2003) Sentencia recaída en el expediente No. 016-2002-AI/TC
- Tribunal Constitucional, (05 de julio de 2004) Sentencia recaída en el expediente No.00090-2004-AA/TC
- Tribunal Constitucional, (14 de marzo de 2006) Sentencia recaída en el expediente No.1209-2006-PA/TC
- Tribunal Constitucional, (12 de noviembre de 2020) Sentencia recaída en el expediente No.2051-2016-PA/TC
- Tribunal Constitucional, (28 de enero de 2021) Sentencia recaída en el expediente No.225-2017-PA/TC

Tribunal Constitucional, (27 de noviembre de 2005) Sentencia recaída en el expediente No. 0023-2005-PI/TC

Tribunal Constitucional, (28 de enero de 2021) Sentencia recaída en el expediente No. 04473-2014-PA/TC

Tribunal Constitucional, (31 de mayo de 2011) Sentencia recaída en el expediente No. 04164-2010-AA/TC

Tribunal Constitucional español, (18 de marzo de 1991) Sentencia 36/1991

Zegarra, J. (2015). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú. Ponencia Individual presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo peruano.

