

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



“Críticas a la regulación del procedimiento de fiscalización: análisis desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad”

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

María Mercedes Suárez Venegas

Asesor:

Rocío Verónica Liu Arévalo

Lima, 2022

Informe de Similitud

Yo, LIU AREVALO, ROCIO VERONICA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado “Críticas a la regulación del procedimiento de fiscalización: análisis desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad” del/de la autor(a) SUÁREZ VENEGAS, MARÍA MERCEDES, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 38%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 24/01/2023.
- 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, 03 de marzo de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>LIU AREVALO, ROCIO VERONICA</u>	
DNI: 07260563	Firma 
ORCID: 0000-0003-3629-1412	

Resumen Ejecutivo

El presente trabajo de investigación analiza la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad del cómputo de intereses con el fin de determinar si la regulación del procedimiento de fiscalización prevista por el Código Tributario se condice con las consideraciones del supremo intérprete de la Constitución. Se plantea como hipótesis que las normas sobre el procedimiento de fiscalización previstas por el Código Tributario presentan deficiencias que podrían configurar la vulneración del derecho a obtener un pronunciamiento en el plazo razonable y de la razonabilidad del cómputo de intereses, por lo que se requiere incorporar un plazo legal para culminar dicho procedimiento que sirva como referencia para suspender el cómputo de intereses moratorios y la aplicación del índice de precios al consumidor que incrementan la deuda tributaria en casos de dilaciones no imputables al fiscalizado. La investigación se divide en tres capítulos, el primero denominado “Estado del arte” que desarrolla los principales conceptos relevantes para la materia de investigación, desde la perspectiva normativa, jurisprudencial y doctrinaria, tales como el plazo razonable, los intereses moratorios, el índice de precios al consumidor, así como el procedimiento de fiscalización tributario; el segundo capítulo denominado “Problema de investigación – El procedimiento de fiscalización tributaria en relación con la legislación comparada y el Modelo de Código Tributario del CIAT”, en el cual partiendo de la regulación del referido procedimiento de fiscalización en el Código Tributario y en otras legislaciones, así como en el Modelo de Código indicado, se pone de manifiesto la problemática que se presenta en el Código Tributario en contraposición con el desarrollo jurisprudencial antes indicado; y, el tercer capítulo denominado “Discusión – Críticas a la regulación del procedimiento de fiscalización desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad”, en el que, teniendo como base la jurisprudencia constitucional pertinente, los principales conceptos analizados en el primer capítulo, así como la legislación comparada, se confirma la mencionada hipótesis, y se analiza las implicancias de la ausencia de un plazo legal de duración máxima de la fiscalización tributaria y el cómputo de intereses desde la óptica de la razonabilidad, lo que

finalmente da lugar a la formulación de alternativas de solución a nivel legal con el objetivo de salvaguardar los derechos de los deudores tributarios.



Índice

Resumen Ejecutivo.....	1
Índice.....	3
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE.....	9
1.1 Noción del plazo razonable y razonabilidad del cómputo de intereses.....	9
1.1.1 Plazo razonable en el ámbito de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)	9
1.1.2 Plazo razonable y principio de razonabilidad en el ámbito del Tribunal Constitucional del Perú.....	11
1.1.3 Plazo razonable en la doctrina peruana.....	22
1.1.4 Plazo razonable y razonabilidad del cómputo de intereses en el ámbito del procedimiento contencioso tributario a nivel legal.....	25
1.1.5 Plazo razonable en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)	26
1.2 Intereses moratorios en materia tributaria.....	28
1.3 Índice de Precios al Consumidor (IPC).....	30
1.4 Procedimiento de fiscalización tributaria como procedimiento administrativo.....	33
CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN - EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA LEGISLACIÓN COMPARADA Y EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT	36
2.1 Regulación del procedimiento de fiscalización tributaria en el Código Tributario	36
2.2 Regulación del procedimiento de fiscalización en otras legislaciones y el Modelo de Código Tributario para América Latina	38
2.2.1 Procedimiento de fiscalización en el Modelo de Código Tributario para América Latina	38
2.2.2 Regulación del procedimiento de fiscalización en Chile.....	40
2.2.3 Regulación del procedimiento de fiscalización en México	42
2.2.4 Regulación del procedimiento de fiscalización en España.....	45
2.3 A manera de recapitulación.....	47
CAPÍTULO III: DISCUSIÓN - CRÍTICAS A LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DESDE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.....	50

3.1	Implicancias de la ausencia del plazo legal de duración del procedimiento de fiscalización.....	50
3.2	Razonabilidad del cómputo de intereses, actualización del IPC y efectos en la prescripción en el procedimiento de fiscalización	56
CONCLUSIONES.....		60
BIBLIOGRAFÍA.....		63
ANEXO.....		69



INTRODUCCIÓN

Las recientes sentencias emitidas en procesos de amparo por el Tribunal Constitucional (TC) sobre el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad en casos vinculados a la materia tributaria, vienen generando la inaplicación de las normas que disponen el cómputo de intereses moratorios a la deuda tributaria que es materia de un procedimiento contencioso tributario a partir de la fecha en que los órganos encargados de la resolución de los recursos impugnativos exceden el plazo legal para resolver, lo que ha traído como consecuencia el recálculo del monto de la deuda tributaria¹.

Dicha línea jurisprudencial parte de lo señalado por la Constitución Política, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como de la jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y considera que el cómputo de los intereses moratorios vencido el plazo legal para resolver los recursos por causas atribuibles a los órganos encargados de resolver vulnera el principio de razonabilidad que rige la actuación pública y el derecho a obtener un pronunciamiento en un plazo razonable, debido a que la deuda se incrementa significativamente por razones ajenas al deudor.

Tal suspensión de intereses moratorios ha sido recogida gradualmente por el Código Tributario para el ámbito del procedimiento contencioso tributario, mas no así para el ámbito de la etapa judicial de las controversias tributarias, ello se desprende de la revisión del artículo 33 del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 816, publicado el 21.4.1996, que estableció como regla general el cómputo de intereses moratorios desde el día siguiente del vencimiento del plazo para el pago hasta el día del pago inclusive. Años después, mediante el Decreto Legislativo N° 981² publicado el 15.3.2007 y vigente desde el 1.4.2007, se estableció la suspensión del cómputo de intereses moratorios únicamente vencido el plazo legal para resolver

¹ Sentencias emitidas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC del 10.5.2016, 04532-2013-PA/TC del 16.08.2018, entre otras.

² De acuerdo con la Tercera Disposición Complementaria Final de dicho Decreto Legislativo, para las deudas tributarias que a la fecha de entrada en vigencia del indicado Decreto Legislativo se encontraban en procedimientos de reclamación en trámite, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario, era aplicable si en el plazo de nueve (9) meses contados desde la entrada en vigencia de dicho Decreto Legislativo, la Administración Tributaria no resuelve las reclamaciones interpuestas.

la reclamación y en su lugar la actualización de la deuda con el Índice de Precios al Consumidor (IPC), siempre que la demora sea atribuible al órgano encargado de resolver³. Más tarde, mediante la Ley N° 30230 publicada el 12.7.2014⁴, tal regla se recogió para la instancia de apelación y finalmente, mediante el Decreto Legislativo N° 1263 publicado el 10.12.2006 se extendió la norma para los casos de apelaciones contra resoluciones de cumplimiento emitidas al amparo de lo dispuesto por el artículo 156 del Código Tributario. Sin embargo, en la actualidad, para la etapa judicial de las controversias tributarias se mantiene la regla original, esto es, no hay suspensión del cómputo de intereses moratorios aun cuando haya demora en exceso por parte del órgano jurisdiccional.

El referido criterio del TC sobre el plazo razonable y el principio de razonabilidad plantea una serie de aspectos a analizar respecto de los procedimientos tributarios. En especial es relevante analizar la regulación del procedimiento de fiscalización bajo la óptica del criterio jurisprudencial mencionado.

Ello lleva a examinar si en el ámbito del procedimiento de fiscalización tributaria es posible invocar el derecho al plazo razonable y el principio de razonabilidad en la aplicación de intereses y de ser así, analizar detenidamente la regulación de dicho procedimiento bajo la óptica del criterio jurisprudencial del TC y establecer qué aspectos deberían ajustarse en la legislación a fin de brindar una protección adecuada del derecho al plazo razonable y del referido principio.

Así, por ejemplo, considerando el criterio jurisprudencial, cabe preguntarse si la vulneración del plazo razonable y del principio de razonabilidad implica la suspensión del cómputo de intereses moratorios durante el transcurso excesivo del tiempo en un procedimiento de fiscalización y si en su lugar corresponde actualizar la deuda con el IPC. Asimismo, es pertinente examinar si transcurrido el plazo razonable del procedimiento de fiscalización puede continuar pendiente

³ Nótese que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 981 no hace referencia a dicha modificación.

⁴ De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 3627-2013/PE que dio origen a la Ley N° 30230, el tratamiento diferenciado entre la consecuencia del vencimiento del plazo para resolver la reclamación por causas no imputables al deudor y el vencimiento del plazo para resolver la apelación cuando la demora no es imputable al deudor, genera desigualdad entre los contribuyentes, por lo que concluye que no debería exigirse al deudor el pago del interés moratorio que se genera por la demora en resolver los recursos impugnativos, similar a lo establecido por el Tribunal Constitucional en la STC N° 05239-2006-PA/TC-Aclaración.

durante todo el plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria o si esta facultad culmina definitivamente. Así, a partir de las conclusiones podría sugerirse ajustes normativos a efectos de que el marco legal de la fiscalización tributaria no dé lugar a violaciones manifiestas al mencionado derecho y al principio de razonabilidad.

En el presente trabajo se plantea que el procedimiento de fiscalización tributaria no puede exceder de un plazo razonable debido a que este es un derecho implícito del derecho al debido proceso recogido en la Constitución Política y en la Convención Americana de Derechos Humanos, el cual irradia sus efectos en múltiples ámbitos jurídicos.

El marco legal que rige el procedimiento de fiscalización revela deficiencias que podrían llevar a configurar la vulneración del derecho a obtener un pronunciamiento en el plazo razonable y del principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses, por lo cual es necesario recoger un plazo legal de duración máxima del procedimiento de fiscalización.

El establecer dicho plazo legal lleva a su vez a la necesidad de prever las consecuencias del vencimiento de dicho término sin que se notifique el resultado final del procedimiento⁵ por causas atribuibles al órgano encargado de resolver. En tal situación correspondería la suspensión del cómputo de intereses moratorios sin la actualización con el IPC.

Asimismo, tomando como referencia la jurisprudencia del TC⁶, la demora indebida del procedimiento de fiscalización y, por ende, del plazo razonable y del principio de razonabilidad, no podría extender el plazo de prescripción indefinidamente, pues se mantendría al fiscalizado en una situación de incertidumbre durante un tiempo prolongado más allá del plazo de prescripción.

La suspensión de intereses moratorios no daría lugar tampoco a la actualización de la deuda con el IPC, debido a que, su aplicación no responde a un resarcimiento por la demora del pago, este

⁵ Lo que se traduce en la práctica en la notificación de una resolución de determinación y una resolución de multa, de corresponder.

⁶ STC correspondiente al Expediente N° 02051-2016-PA/TC referida a la demandante Industrial Paramonga S.A.C.

índice, resulta inexacto y puede perjudicar al administrado en situaciones imputables a la Administración.

El objetivo del presente trabajo es analizar la regulación del procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT a la luz del derecho a obtener un pronunciamiento en el plazo razonable y el principio de razonabilidad en los términos establecidos por el Tribunal Constitucional. Ello permitirá establecer las consecuencias del vencimiento del plazo de fiscalización sin la emisión del acto administrativo que resulte del procedimiento y así detectar las deficiencias de la normativa que podrían provocar la vulneración de tal derecho y el principio indicado.

A efectos del mencionado objetivo se abordará el tema desde diferentes perspectivas, el método jurisprudencial, la argumentación jurídica constitucional y el método comparado. Ello en atención a que el punto de partida fundamental es el desarrollo jurisprudencial del derecho al plazo razonable y la razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios para el examen de la regulación del procedimiento de fiscalización de la SUNAT. El razonamiento de la judicatura al respecto ha variado en el tiempo y por ende su protección se ha dado en diversas formas en los procedimientos contenciosos tributarios. Asimismo, la materia de estudio exige el análisis del alcance de las normas jurídico tributarias pertinentes, respecto de las cuales la doctrina ha elaborado argumentaciones en diversos sentidos.

En adición, el tema materia de estudio requiere un análisis desde la perspectiva del derecho comparado, pues cumple un rol referencial para establecer las carencias de la regulación doméstica.

CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE

1.1 Noción del plazo razonable y razonabilidad del cómputo de intereses

1.1.1 Plazo razonable en el ámbito de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)

La Convención Americana sobre Derechos Humanos⁷, del cual el Perú es parte⁸, señala en el párrafo 5 del artículo 7 lo siguiente:

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

Asimismo, el párrafo 1 del artículo 8 de la referida Convención dispone:

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

Con base en tales disposiciones, la CIDH ha desarrollado en diversos fallos los alcances del derecho al plazo razonable. Así, en el caso Suárez Rosero (CIDH, 1997, p.22), ha señalado que el principio del plazo razonable previsto por la referida Convención “tiene como finalidad impedir que los acusados permanezcan largo tiempo bajo acusación y asegurar que ésta se decida prontamente”.

⁷ La que se puede revisar en: https://www.oas.org/dil/esp/tratados/B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf

⁸ Aprobada por Decreto Ley N° 22231. Publicada en el diario oficial El Peruano el 12.7.1978.

En la misma línea, en el caso Valle Jaramillo (CIDH, 2008, p. 48) la referida Corte ha señalado que el derecho de acceso a la justicia implica que la solución de la controversia se produzca en un tiempo razonable, ya que una demora prolongada puede llegar a constituir, per se, la vulneración de las garantías judiciales.

Con relación al cómputo del tiempo para evaluar si un procedimiento se ha desarrollado en el plazo razonable, la Corte ha señalado que este plazo se debe analizar “en relación con la duración total del procedimiento que se desarrolla hasta que se dicta sentencia definitiva” (CIDH, 2008, p. 48).

A mayor detalle, en otro caso la Corte menciona que “el primer acto del procedimiento lo constituye la aprehensión del señor Suárez Rosero el 23 de junio de 1992 y, por lo tanto, a partir de ese momento debe comenzar a apreciarse el plazo” (CIDH, 1997, p. 22).

Ahora bien, dado que el análisis de la razonabilidad del plazo no es una materia sencilla, la CIDH, tomando el razonamiento de la Corte Europea de Derechos Humanos, ha reiterado en diversas sentencias que deben tenerse en cuenta los siguientes elementos: i) la complejidad del caso, ii) la actividad procesal del interesado, iii) la conducta de las autoridades judiciales y iv) el efecto de la duración del procedimiento en la situación jurídica del interesado, lo que a su vez involucra el examen del objeto de controversia y determinar si el paso del tiempo incide de forma relevante en la situación del interesado (CIDH, 2008, p. 48).

Con similar análisis, la Corte también ha emitido sentencias sobre el plazo razonable en el ámbito de los procedimientos administrativos. Así, en el Caso de la Comunidad indígena Yakye Axa vs. Paraguay (CIDH, 2005, p. 62 y ss) concluyó que se había vulnerado el plazo razonable en el proceso administrativo de reivindicación de tierras indígenas de la indicada, el cual tuvo distintas fases, siendo la primera de ellas el proceso de reconocimiento de líderes de dicha Comunidad, el cual se inició el 15.8.1993 y fue resuelto el 18.9.1996. En el análisis de la Corte, el término de más de 3 años para resolver una solicitud de mínima complejidad, cuando el plazo legal era de 30 días, implicó el desconocimiento del principio del plazo razonable. Nótese que la Corte toma como referencia para su análisis el plazo legal aplicable al procedimiento bajo examen.

Seguidamente, en el proceso de reconocimiento de personería jurídica de la referida Comunidad, la Corte advierte que los trámites respectivos se iniciaron el 21.5.1998 ante la autoridad respectiva y el acto mediante el cual se reconoció la personería jurídica fue emitido el 10.12.2001, lo que denota que el proceso tomó más de 3 años pese a que era de mínima complejidad y el Estado no justificó el exceso del término legal que era de 30 días. Posteriormente, en el proceso administrativo de reivindicación de tierras seguido por la Comunidad, la Corte considera que el inicio del procedimiento fue el 5.10.1993 y hasta la fecha de la emisión de la sentencia de la Corte habían transcurrido más de 11 años sin darse solución a dicho trámite, lo que en principio implica una violación de las garantías judiciales, pero la falta de razonabilidad puede ser desvirtuada por el Estado si demuestra que la demora se debe directamente a la complejidad del caso o a la conducta de las partes en el procedimiento. Sin embargo, pese a que este proceso resultó complejo, la Corte luego de un análisis detallado de las actuaciones concluye que la demora en resolver se debió a las actuaciones sistemáticamente demoradas de las autoridades.

Dicho análisis de la Corte, así como la constatación de la vulneración de otros derechos establecidos en la Convención Interamericana, llevó a que disponga la reparación debida, que se tradujo entre otros, en la imposición del pago de una suma de dinero por el daño material e inmaterial generado por las diversas violaciones de derechos acreditadas ante la Corte; además, dispuso que el Estado identifique el territorio tradicional de los miembros de la Comunidad y se los entregue gratuitamente, en un plazo máximo de tres años contados a partir de la notificación de la sentencia en comentario.

1.1.2 Plazo razonable y principio de razonabilidad en el ámbito del Tribunal Constitucional del Perú

El Tribunal Constitucional (TC) ha variado su línea jurisprudencial a lo largo del tiempo, en lo referido a las dilaciones en el ámbito del procedimiento contencioso tributario y el cómputo de intereses.

Criterios iniciales del TC sobre el cómputo de intereses en las controversias tributarias

Inicialmente el Colegiado amparaba la inaplicación de intereses moratorios ante procesos judiciales dilatados en los cuales se discutía la constitucionalidad del tributo en razón a que se trataba de evitar que el contribuyente termine perjudicado por el cómputo de intereses moratorios durante el transcurso de los recursos formulados por el contribuyente cuestionando la constitucionalidad, aun cuando el pronunciamiento final desestimaba la alegada inconstitucionalidad. Ello se fundamentaba en que no sería razonable y, además, se vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva (este último implica también obtener un pronunciamiento oportuno), si se admitiera que por la extensión del proceso en razón a su complejidad se ocasiona a la demandante un perjuicio económico por efecto del cómputo de intereses moratorios. En esta línea tenemos el caso de la STC 1255-2003-AA/TC del 21.3.2005. Debe notarse que en este caso se dispuso la inaplicación del cómputo de intereses moratorios desde la formulación de los recursos administrativos y no desde el vencimiento del plazo para resolver tales recursos.

En la STC N° 03373-2012-PA/TC del 31.10.2013, el TC declaró infundado el amparo pese a que en este caso el demandante cuestionó expresamente el cobro de intereses moratorios dado que las instancias administrativas habían tomado un plazo excesivo para resolver sus recursos. No obstante, el Colegiado, señaló que el demandante debe hacerse responsable por haber declarado una menor deuda a la que le corresponde, lo que implica el pago del tributo, los intereses y las multas respectivas, de lo que se podría concluir que el cómputo de intereses moratorios vencido el plazo legal para resolver de las instancias administrativas es acorde con la Constitución en razón a que el deudor tributario determinó equivocadamente su impuesto.

En la STC N° 03184-2012-PA/TC del 29.1.2014, el Colegiado no amparó la demanda, pese a que el demandante cuestionaba el cobro de la deuda tributaria y pedía la inaplicación de intereses moratorios y de la capitalización por cuanto al final del procedimiento contencioso⁹ su deuda se había incrementado de forma exorbitante, lo que para el juzgador no fue argumento suficiente, debido a que considera que es obligación del contribuyente determinar sus deudas tributarias

⁹ Su reclamación fue declarada fundada en parte y en la apelación se confirmó la resolución de la SUNAT. El deudor no impugnó ante el Poder Judicial.

correctamente y pagarlas en el plazo establecido, por lo que la Administración Tributaria debe liquidar la obligación e imponer las sanciones conforme a ley, como resultado del procedimiento de fiscalización. Debe advertirse que en este caso no se cuestionó la dilación de los órganos encargados de resolver los recursos.

En los casos mencionados precedentemente se aprecia que el TC, en lo referido a los procedimientos contenciosos tributarios, no obstante que la CIDH ya venía acogiendo el criterio del plazo razonable en los procedimientos administrativos que implicaba a su vez el análisis de 4 elementos citados en el punto 1.1, no realiza tal evaluación de forma expresa, sin embargo no hay un apreciación uniforme sobre la razonabilidad del cómputo de intereses durante la dilación indebida del procedimiento contencioso tributario, por lo que en determinados casos, admite la aplicación de intereses durante todo el tiempo que demora el procedimiento. Hasta este punto la lógica era que el deudor tributario que determinaba sus tributos equivocadamente tenía que asumir los intereses moratorios por todo el tiempo que demore en pagar, sea que dicha demora sea atribuible a la instancia que resuelve el procedimiento contencioso o al deudor. Sin embargo, en el ámbito de los procedimientos administrativos disciplinarios en la STC del Expediente N° 3778-2004-AA/TC, el Colegiado ya reconocía que la dilación en tales procedimientos, para ser calificada de indebida, tiene que evaluarse a la luz del plazo razonable de los procesos, lo que se aprecia en cada caso concreto y considerando los siguientes 4 aspectos: i) la complejidad del asunto, ii) la conducta del recurrente, iii) la conducta de las autoridades encargadas del proceso y, iv) las consecuencias que la demora produce en las partes (2005, p.15).

Plazo razonable en el ámbito penal

Es pertinente traer a colación la STC del Expediente N° 00295-2012-PHC/TC del 14.5.2015, que, si bien no está referida al ámbito tributario, menciona que "... está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc." (2015, p. 3) Esto implica que el derecho al plazo razonable no podría negarse en todo tipo de procedimientos tributarios tal como el de fiscalización tributaria.

Refiere dicha sentencia que “el derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución” (2015, p. 3).

Para el Colegiado un proceso será razonable si comprende un lapso de tiempo “necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes” (2015, p. 3).

En cuanto al periodo que debe considerarse para evaluar el plazo razonable en el proceso penal, señala que el punto de inicio es el primer acto oficial a través del cual el sujeto conoce que el Estado ha iniciado una persecución penal en su contra, mientras que el fin del cómputo del periodo es aquel en el que se resuelve en forma definitiva y firme la situación jurídica o determina los derechos u obligaciones del sujeto, esto es, debe analizarse la duración total del proceso o procedimiento respectivo (Tribunal Constitucional, 2015, p. 5)¹⁰.

La referida STC prevé que el análisis del plazo razonable en sintonía con los pronunciamientos de la CIDH, incluye 3 de los elementos antes detallados: i) la complejidad del caso, ii) la actividad procesal del interesado, y iii) la conducta de la autoridad judicial; los que se desarrollan a continuación (2015, pp. 3-4).

- Complejidad del caso: se analiza la naturaleza y gravedad del delito, los hechos investigados, la actividad probatoria, la pluralidad de agraviados o inculcados, o algún otro elemento que haga concluir que la evaluación del asunto es particularmente compleja.
- Conducta del interesado: evalúa si la conducta del interesado ha sido obstruccionista o no ha cooperado con el desarrollo del proceso, de manera que, si se han presentado dichas

¹⁰ Para el caso del proceso penal dicha STC detalla que el cómputo del plazo razonable inicia con la apertura de la investigación preliminar del delito o desde el inicio del proceso judicial (tratándose de delitos de persecución privada). Este momento inicial puede o no coincidir con la detención policial o con alguna otra medida restrictiva de derechos.

situaciones, entonces no puede calificarse la dilación de aquel como indebida. Por ello debe analizarse si el interesado ha utilizado los medios procesales de forma regular o si por el contrario abusó de ellos, como por ejemplo mediante la formulación de recursos que son manifiestamente infundados. Tal conducta obstruccionista debe ser demostrada por el juzgador.

- Conducta de la autoridad encargada de resolver: analiza la celeridad con la que la autoridad ha diligenciado el proceso sin dejar de lado el esmero para dilucidar la causa. Ello en concreto lleva a escrutar las indebidas acumulaciones o desacumulaciones, las suspensiones reiteradas de las actuaciones en el proceso, las diversas anulaciones, demoras injustificadas para resolver o para la realización de diversas diligencias, entre otros.
- En cuanto a las consecuencias de la afectación del derecho al proceso en el plazo razonable, tal sentencia establece como doctrina jurisprudencial vinculante, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional¹¹, que en el ámbito del proceso penal la vulneración del derecho a ser juzgado en el plazo razonable lleva a que el juzgador ordene al órgano encargado de resolver el proceso penal que en un determinado plazo emita y notifique la sentencia que determine la situación jurídica del procesado. Este criterio es establecido en base a consideraciones especiales del proceso penal, por lo que no podría decirse que tenga que ser aplicable en los mismos términos al procedimiento contencioso tributario y menos aún al procedimiento de fiscalización¹².

Plazo razonable en los procedimientos contenciosos tributarios

Considerando lo señalado anteriormente, es posible advertir que el TC en el ámbito tributario no vinculaba el plazo razonable con la demora en los procedimientos contenciosos tributarios y

¹¹ Hoy en día artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, aprobado mediante la Ley N° 31307 publicada el 23.7.2021.

¹² La STC en comentario da cuenta de los anteriores criterios, el primero que terminaba excluyendo al imputado del proceso penal (STC 3509-2009-PHC) y posteriormente se ordenaba emitir sentencia al juzgador en el plazo de 60 días bajo apercibimiento de darse por sobreseído el proceso penal (STC 5350-2009-PHC). Sin embargo, el TC consideró que lo que corresponde es que se emita el pronunciamiento definitivo, no pudiéndose archivar, darse por sobreseída la causa o la exclusión del procesado como si ello fuera equivalente a la absolución, debido a que también se debe proteger el derecho de la parte agraviada o la parte civil a obtener satisfacción jurídica. Ello sin perjuicio de la responsabilidad de las autoridades a cargo del proceso.

tampoco el principio de razonabilidad con el cómputo de intereses moratorios, no obstante que en el ámbito penal sí se venía reconociendo tal derecho cuya vulneración ha traído distintas consecuencias de acuerdo con el desarrollo jurisprudencial.

Variación del criterio del TC sobre el cómputo de intereses en las controversias tributarias

La línea jurisprudencial actual del TC, al examinar procedimientos contenciosos tributarios con el criterio del plazo razonable, establece que se debe analizar los 4 aspectos que recoge la CIDH, y en el cuarto aspecto, referido a los efectos de la demora en el procedimiento en el ámbito de la situación del administrado, halla que el transcurso del tiempo sin la resolución definitiva lo perjudica por incrementarse la deuda tributaria significativamente debido al cómputo de intereses durante la demora y establece que no es razonable dicha aplicación de intereses vencido el plazo legal para resolver por parte de las autoridades encargadas, por lo que concluye no solo instando a la autoridad tributaria a emitir un pronunciamiento en el más breve plazo, sino que también prescribe la inaplicación de intereses moratorios durante el tiempo en que las instancias administrativas excedieron el plazo legal para resolver.

Este criterio tiene como punto de partida la STC emitida en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC (10.5.2016), en la cual examina el cómputo de intereses moratorios desde la óptica del derecho a acceder a los recursos en la vía administrativa como parte del debido procedimiento, el cual debe tener contenidos mínimos que debe respetar el legislador.

Al respecto considera que el legislador puede regular requisitos de procedencia y el procedimiento mismo, sin embargo, no puede impedir ni limitar el acceso a los recursos a fin de que el administrado impugne los actos administrativos que afectan sus intereses. Puntualiza que en el ejercicio de este derecho de impugnar también puede darse un ejercicio abusivo por parte del administrado por medio de la temeridad o mala fe de las impugnaciones, aunque esto lo debe declarar el órgano administrativo en base a las pruebas correspondientes, más aún cuando el procedimiento se ha extendido largamente por razones ajenas al administrado.

Finalmente, concluye que el cómputo de intereses moratorios durante el procedimiento vulnera el derecho de recurrir en sede administrativa y el principio de razonabilidad, por lo que dispone

que la SUNAT suspenda tal cómputo en el tiempo en exceso que se tomó el órgano encargado de resolver la apelación frente al plazo legal¹³. No obstante, esta sentencia aun no complementa su análisis con la referencia expresa al derecho a obtener un pronunciamiento en el plazo razonable como una manifestación del derecho al debido proceso, pero sí señala que en el caso hubo dilación en el procedimiento por causas ajenas al contribuyente.

En la STC del Expediente N° 04532-2013-PA/TC del 16.8.2018, en la cual la demandante cuestiona la cobranza coactiva de la deuda tributaria que incluía los intereses moratorios durante el período en que el Tribunal Fiscal excede el plazo legal para resolver el procedimiento contencioso tributario, el Colegiado determina que resulta aplicable el criterio de la STC N° 04082-2012-PA/TC y por ello establece que en tal caso no es razonable el cómputo de intereses moratorios durante el tiempo en que el órgano encargado de resolver el recurso excede el plazo legal. Asimismo, se refiere expresamente al derecho al plazo razonable y señala que su efecto es instar a que los órganos encargados de resolver en el procedimiento contencioso no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron el proceso de amparo, pues en dicho caso la SUNAT había dispuesto aplicar el monto de la nota de crédito negociable emitida en favor de la demandante para el pago de la deuda tributaria. Sin embargo, cuando se analiza el cuarto aspecto de la evaluación del plazo razonable, referido a las consecuencias que la demora genera en el administrado, refiere que la dilación en el procedimiento ha generado un perjuicio significativo al incrementarse la deuda tributaria en 180% aproximadamente (2018, pp. 17-19).

A consideración del TC, el inicio del plazo a tomar en cuenta para evaluar la posible vulneración del plazo razonable en sede administrativa es el inicio del procedimiento, el cual se da desde que la Administración pone en conocimiento del administrado algún acto administrativo que incida en sus intereses, esto es, con la notificación de los actos administrativos materia de los recursos impugnativos (resoluciones de determinación o de multa), mientras que el término de dicho plazo se da en el momento en que se emite la decisión definitiva sobre la situación jurídica del sujeto en

¹³ En este caso la recurrente pidió dejar sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva que contenía la deuda tributaria de acuerdo con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, con el cómputo de intereses durante todo el tiempo que duró el procedimiento contencioso y la capitalización de intereses de acuerdo con la norma vigente aplicable al caso. En forma paralela, la recurrente había formulado la demanda contenciosa administrativa cuestionando el tema de fondo que era el incremento patrimonial no justificado.

sede administrativa, lo que se traduce en la resolución final del Tribunal Fiscal (Tribunal Constitucional, 2018, p. 15).

Es importante detallar que conforme con el criterio del TC vertido en la sentencia en comentario, el cómputo de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos, es una restricción legítima y razonable del derecho a impugnar en sede administrativa, debido a que la demora en el pago es consecuencia del recurso formulado por el deudor tributario y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de interponer su recurso, aquel puede prever el cobro de los intereses, durante el plazo establecido en la ley para resolver tal recurso, como una de las implicancias de su derecho (Tribunal Constitucional, 2018, p. 10).

En este punto cabe resaltar que, a diferencia de lo que recoge expresamente el Código Tributario en lo referido al vencimiento del plazo legal para resolver en el procedimiento contencioso tributario por causas ajenas al deudor, el Colegiado no ha evaluado expresamente la aplicación del IPC vencido el referido término, no obstante que sí menciona la suspensión de intereses moratorios prevista en el artículo 33 de dicho Código bajo su redacción vigente, que no resultan aplicables a los casos materia de amparo por cuanto no estuvieron vigentes durante el desarrollo de los procedimientos contenciosos tributarios sometidos a su escrutinio.

El Tribunal Constitucional en la STC del Expediente N° 04532-2013-PA/TC, refiere que la evaluación del plazo razonable de los procedimientos en el ámbito tributario también conlleva el análisis de los cuatro aspectos¹⁴ (2018, p. 13) que se listan a continuación:

- i) La complejidad del caso: se evalúa la naturaleza de la situación de hecho que es materia del caso, la actividad probatoria, la cantidad de personas involucradas en el caso, u otro elemento que lleve a concluir de manera objetiva que se trata de un caso complejo.
- ii) La actividad del administrado en el procedimiento: se trata de determinar si el administrado ha tenido una conducta de colaboración con el desarrollo del procedimiento o si por el

¹⁴ Nótese que esta sentencia refiere en el fundamento 33 que la lista de los 4 aspectos es enunciativa, lo que implica que podría haber más.

contrario ha tenido una conducta obstruccionista; esto último se manifiesta, por ejemplo, si ha utilizado los medios impugnativos en forma temeraria. Si la dilación se atribuye a la conducta del administrado entonces esta no puede calificarse como una dilación indebida del órgano encargado de resolver.

- iii) El desempeño de la administración pública frente al caso: se examina la celeridad y diligencia del órgano a cargo del procedimiento, lo que implica verificar el tiempo que usualmente se demora el órgano para resolver, la admisión de medios probatorios que no tienen conexión con el caso, la reiterada anulación de las actuaciones o decisiones, la demora en el trámite del procedimiento, entre otros.
- iv) Las consecuencias de la dilación en la situación jurídica del interesado: en este punto corresponde evaluar si el transcurso del tiempo en el procedimiento incide de forma relevante en los derechos del administrado, pues de ser así el procedimiento debe resolverse en el más breve plazo¹⁵.

En adición, el TC deja sentados los lineamientos para aplicar el criterio establecido en la STC del Expediente N° 04082-2012-PA/TC (10.5.2016) para casos sustancialmente iguales, los que se pueden resumir del siguiente modo:

- i) Al tratarse de un proceso de amparo, los efectos de la referida sentencia vinculan únicamente a las partes.
- ii) El criterio contenido en la sentencia resulta aplicable a partir de su publicación a los casos (procedimientos administrativos o judiciales) que se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, por lo que no cabe su aplicación retroactiva para controversias concluidas.

En la STC del Expediente N° 02051-2016-PA/TC (12.11.2020), el Colegiado también dispone que no se computen intereses moratorios durante el tiempo en exceso que se tomó el Tribunal Fiscal respecto del plazo legal que tenía para resolver la apelación formulada por la demandante¹⁶

¹⁵ Cabe mencionar que en la STC N° 04532-2013-PA/TC (16.8.2018) el Colegiado consideró que aun cuando en el caso concreto el Tribunal Fiscal ya había finalizado el procedimiento, era necesario verificar si el acto lesivo se había dado a fin de evitar futuras conductas similares de la Administración Tributaria, por lo que emite pronunciamiento de fondo.

¹⁶ Así como de la apelación que se encontraba pendiente de resolver a la fecha de emisión de la sentencia.

(2020, pp. 22 - 23), que es la consecuencia del criterio recogido en la STC del Expediente N° 04082-2012-PA/TC.

Adicionalmente, la STC sobre el Expediente N° 02051-2016-PA/TC reitera que el efecto de la vulneración del plazo razonable de los procedimientos es instar a la autoridad a que dé fin al procedimiento mediante la resolución definitiva para lo cual en el presente caso se otorga 15 días hábiles. Esta conclusión involucró también el análisis de los 4 aspectos del plazo razonable y en lo referido a las consecuencias de la demora en la esfera jurídica del administrado, el Colegiado constató el perjuicio en la demandante puesto que la deuda tributaria se incrementó sustancialmente debido al cómputo de intereses moratorios (2020, p. 21).

Finalmente, bajo la óptica del principio de razonabilidad, en la STC N° 02051-2016-PA/TC también concluye que no es razonable mantener la regla de suspensión del plazo de prescripción respecto del tiempo que se toma en exceso la autoridad encargada de resolver el procedimiento contencioso, dado que en tal tramo en exceso solo hay inactividad de parte de la autoridad, que es lo que castiga la prescripción (2020, pp. 7-9).

En el año 2021, el TC emite la sentencia referida al proceso de amparo tramitado con Expediente N° 02218-2015-PA/TC (26.10.2021), en el cual la demandante solicitaba que se prohíba a la SUNAT el cobro de intereses moratorios computados durante el tiempo que el Tribunal Fiscal tomó en exceso respecto del plazo legal para resolver, pues sus recursos de apelación ingresaron a dicha entidad el 15.3.2007 y su resolución fue emitida el 28.12.2011 y notificada el 4.5.2012, actuación que ha vulnerado su derecho al plazo razonable e interdicción de la arbitrariedad. El TC declaró improcedente esta demanda, por cuanto a la fecha de resolución del amparo la demandante había pagado la totalidad de la deuda tributaria y, en consecuencia, la afectación ha devenido irreparable y se ha producido la sustracción de la materia (2021, pp. 1 y 3-4).

En la misma línea, mediante la STC relativa al Expediente N° 0222-2017-PA/TC (9.11.2021) el Colegiado declaró improcedente la demanda por cuanto el proceso contencioso administrativo es una vía igualmente satisfactoria en dicho caso, pues entre otros factores, la demandante ha

pagado la deuda tributaria en su totalidad y continúa desarrollando sus operaciones normalmente, lo que acredita que tal pago no ha ocasionado un daño irreparable en la demandante y por lo tanto no hay una necesidad de tutela urgente (2021, pp. 5-14).

Con relación a la alegada vulneración del derecho al plazo razonable, añade la referida STC que la recurrente no formuló la queja prevista en el artículo 115 del Código Tributario que corresponde cuando el Tribunal Fiscal no resuelva dentro de los plazos legales injustificadamente, lo que denota que la demandante no actuó con diligencia, lo que a su vez, es un aspecto a evaluar para determinar el plazo razonable y así suspender el cómputo de intereses moratorios.

De lo señalado en las STC referidas a los Expedientes N° 0222-2017-PA/TC y 02218-2015-PA/TC, se tiene que, en el ámbito de los procedimientos contenciosos tributarios, el TC ha introducido expresamente un aspecto adicional para evaluar la conducta del administrado que consiste en verificar si este formuló la queja correspondiente por la demora en resolver las apelaciones por parte del Tribunal Fiscal.

De otra parte, en las STC referidas, el Colegiado ha restringido el acceso al proceso de amparo para controversias como las aquí tratadas, bajo el criterio de que el proceso contencioso administrativo es una vía igualmente satisfactoria a efectos de proteger los derechos del contribuyente en casos planteados sobre cómputo de intereses moratorios. Sin embargo, los criterios anteriores del TC sobre el análisis del plazo razonable y el principio de razonabilidad reseñados, si bien no constituyen precedente vinculante, tendrían que ser considerados por los jueces conforme con lo dispuesto por el artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁷.

Es pertinente mencionar que este último aspecto referido a la queja ha sido dejado de lado en la STC recaída en el Expediente N° 03468-2019-PC/TC (27.1.2022), cuyo voto mayoritario cuando hace el análisis de la conducta del interesado a efectos de la evaluación del plazo razonable,

¹⁷ Tercer párrafo del artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley 31307, publicada el 23.7.2021: “Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.”

afirma que “no puede exigirse al administrado el presentar queja, ni para agotar la vía previa ni usarse como indicio de conducta negligente, pues en modo alguno el hecho que la presente o no, significa un retraso o un obstáculo para que la administración tributaria resuelva los recursos planteados por los contribuyentes” (2022, p. 16). En la misma línea podría ubicarse la STC emitida en el Expediente N° 01339-2019-PA/TC (1.2.2022) que no menciona si la demandante formuló queja contra la demora en el procedimiento contencioso tributario.

1.1.3 Plazo razonable en la doctrina peruana

Es pertinente revisar las opiniones especializadas sobre el plazo razonable.

Al respecto, a consideración de César Landa (2012, p. 121), el fin constitucional de este principio consiste en que las personas con un procedimiento o proceso en trámite no permanezcan indefinidamente en la incertidumbre e inseguridad jurídica respecto del derecho o la responsabilidad que se atribuye a un denunciado en la litis o que la extensión del litigio no cause un perjuicio en el sujeto. Agrega que el plazo razonable es un derecho fundamental implícito en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución y no se restringe al ámbito judicial, sino que también resulta exigible en las instancias administrativas que resuelven sobre los derechos de los administrados.

Puntualiza el referido autor que, de darse dilaciones en la instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cálculo de intereses se suspendería y así, el contribuyente no asumiría la carga económica por la demora del órgano encargado de resolver.

Por su parte, Moreano (2021, p. 729) refiere que el principio del plazo razonable es un principio que tiene por finalidad proteger al administrado. De lo que podríamos entender que se refiere a proteger al administrado de los efectos perjudiciales de la demora injustificada del Estado.

Ambos autores coinciden en que el análisis de dicho principio para cada caso debe incluir los 3 aspectos siguientes: i) la complejidad del asunto, ii) la actividad procesal del administrado y iii) la actuación de la Administración. Sin embargo, Landa (2012, p. 128), recogiendo el criterio

jurisprudencial del TC, detalla como un elemento adicional, las consecuencias de la demora en resolver en el deudor tributario, que en la práctica se traduce en el incremento de la deuda por aplicación de los intereses moratorios.

Moreano (2021, p. 721), en línea con la jurisprudencia referida, coincide en señalar que el plazo razonable no es el plazo legal. Así, Amado (2011) explica que este último es un término máximo previsto por la ley para dictar pronunciamiento por parte del encargado de resolver, mientras que aquel al no estar establecido en la ley, podría dar lugar a que el plazo en el cual se resuelve una causa, no obstante estar dentro del plazo legal, pueda ser calificado de irrazonable, de acuerdo con las circunstancias del caso. Sin embargo, el plazo legal y el razonable están vinculados (citado en Moreano, 2021, p.721).

Debe resaltarse que en opinión de dicho autor (Moreano, 2021, p. 726), el vencimiento del plazo legal para resolver un procedimiento administrativo por parte del Estado está estrechamente vinculado con la inaplicación de los intereses moratorios a fin de proteger el principio del plazo razonable y no perjudicar injustificadamente al administrado por la dilación del Estado y esa lógica ha sido recogida en el artículo 33 del Código Tributario que establece la suspensión del cómputo de intereses hasta la emisión de la resolución que da fin a la instancia, no obstante, tal consideración no ha sido prevista respecto del procedimiento de fiscalización.

Agrega que la demora en el procedimiento de fiscalización por causas no imputables al administrado debe llevar a la inaplicación de intereses moratorios y aun cuando la materia resulte compleja y que la autoridad tributaria haya tenido una conducta diligente en favor del desarrollo del procedimiento, correspondería la suspensión de intereses moratorios por la finalidad protectora del principio del plazo razonable, que tiene por fin evitar perjudicar al administrado por el transcurso del tiempo por causa ajenas a él (Moreano, 2021, p. 729).

Por su parte, Hernández Berenguel (2015, p. 23), considerando la noción de plazo razonable expuesta por Landa, sostiene que en materia tributaria “cuando el legislador ha fijado plazos perentorios, como ocurre en el Código Tributario, ya estimó lo que considera un plazo razonable, atendiendo a todo tipo de consideraciones, como puede ser la complejidad del caso.” Es decir, a

consideración de dicho autor, en materia tributaria, el plazo legal coincide con el plazo razonable, lo que difiere de lo señalado por el TC según lo anteriormente expuesto. Es de resaltar que el autor desarrolla sus argumentos con referencia al procedimiento contencioso tributario.

Es de destacar que, en línea con los últimos pronunciamientos mencionados del TC, Hernández (2015, p. 24) indica que la formulación de la queja por la dilación en el referido procedimiento no resulta efectiva, pues usualmente se resuelve justificando la demora por la elevada carga procesal de la instancia encargada de emitir pronunciamiento. En este punto podemos corroborar lo indicado por dicho autor con lo señalado en la Resolución Ministerial N° 287-2006-EF-10 del 2.6.2006, que se fundamenta en el Informe N° 0013-2006-DEFCON, para concluir que la falta de resolución se justifica en la carga procesal de cada sala que es un hecho real que no está bajo el control de la entidad resolutora.

Por su parte Liu y Chu (2021, pp. 640-641) coinciden con Moreano (2021) al señalar que el principio del plazo razonable es aplicable al procedimiento de fiscalización tributaria, debido a que toman como referencia el desarrollo jurisprudencial del TC y encuentran que en este procedimiento también se emite un acto administrativo como resultado final del mismo que incide en la situación jurídica del administrado. Agregan que los cuatro aspectos establecidos por el TC para evaluar una posible vulneración del plazo razonable¹⁸, también son aplicables para determinar si el régimen legal del procedimiento de fiscalización colisiona con el derecho al plazo razonable. En tal sentido, anotan que la ausencia de un plazo real de finalización del procedimiento de fiscalización lleva a la vulneración del derecho al plazo razonable del administrado.

¹⁸ i) La complejidad del caso, ii) la conducta del administrado, iii) la conducta de las autoridades encargadas del procedimiento y iv) el efecto del transcurso del tiempo en la situación jurídica del administrado.

1.1.4 Plazo razonable y razonabilidad del cómputo de intereses en el ámbito del procedimiento contencioso tributario a nivel legal

De la revisión de las normas del Código Tributario sobre el procedimiento contencioso tributario, se puede afirmar que el legislador ha considerado implícitamente la noción del plazo razonable de dicho procedimiento y la razonabilidad del cómputo de intereses.

Lo afirmado se sustenta en que, inicialmente, con la aprobación del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo N° 816 (publicado el 21.4.1996), la demora de las instancias encargadas de resolver los recursos a nivel administrativo (reclamación y apelación) no alteraba el cómputo de intereses moratorios en la deuda tributaria, pues estos se computaban de manera continuada hasta el día del pago de la deuda. Así lo establecía la redacción original del artículo 33 de dicho texto legal.

Se inició un cambio en este panorama con la modificación del referido artículo 33 efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15.3.2007, vigente a partir del 1.4.2007, que estableció la suspensión del cómputo de intereses moratorios únicamente vencido el plazo legal para resolver la reclamación y dispuso, en su lugar, la actualización de la deuda con el Índice de Precios al Consumidor (IPC), siempre que la demora sea atribuible al órgano encargado de resolver¹⁹.

Posteriormente, mediante la Ley N° 30230, publicada el 12.7.2014, se recogió la indicada regla de suspensión de intereses para la instancia de apelación²⁰, disponiendo en su lugar la actualización de la deuda generada con el IPC. Sin embargo, en la actualidad, para la etapa judicial de las controversias tributarias se mantiene la regla original, esto es, no hay suspensión del cómputo de intereses moratorios.

¹⁹ Cabe añadir que la exposición de motivos del Decreto Legislativo 981 no menciona las consideraciones de la modificación en comentario.

²⁰ Debe considerarse que la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230 dispone que, para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de dicha Ley, esto es, al 13.7.2014, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo N° 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la mencionada Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas. Con lo cual, la regla de suspensión del cómputo de intereses moratorios y actualización con el Índice de Precios al Consumidor para las apelaciones pendientes al 13.7.2014, que no fueron resueltas hasta el 13.7.2015, resultó aplicable a partir del 14.7.2015.

Asimismo, se aprecia que el artículo 33 recoge algunos elementos que denotan la consideración del plazo razonable: la conducta de la entidad encargada de resolver y del interesado, pues únicamente se suspende la aplicación de intereses moratorios cuando la dilación del procedimiento se produce por causa atribuible al órgano encargado de resolver y no cuando se debe a la conducta del administrado.

1.1.5 Plazo razonable en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)

De acuerdo con lo señalado por María Filatova (2021, p. 9), en el ámbito del TEDH, el concepto de plazo razonable involucra un equilibrio adecuado entre la duración y la calidad del examen de un caso²¹. Agrega que para asegurar dicho balance, el plazo razonable se analiza caso por caso, el cual también incluye básicamente los cuatro aspectos recogidos por el Tribunal Constitucional, esto es: a) La complejidad del caso, b) La conducta de las partes, c) Las actuaciones de la corte en cuestión y otras autoridades públicas involucradas en el proceso y d) La importancia de lo que está en juego para el demandante.

Remarca dicha autora que, no obstante que el artículo 6 de la Convención Europea sobre Derechos Humanos, que regula el derecho a un proceso equitativo²², se refiere expresamente a derechos civiles de las personas y cargos penales en un procedimiento judicial, el alcance de dicho artículo es más amplio debido a la interpretación extensiva del TEDH, que ha extendido su aplicación a los procedimientos administrativos, constitucionales, entre otros. Es decir, el estándar del plazo razonable es aplicado en la mayoría de procedimientos. Puntualiza que cuando la

²¹ Traducción libre del documento.

²² “ARTÍCULO 6. Derecho a un proceso equitativo

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.
(...)”.

mencionada Convención se refiere a “criminal charges”, incluye por ejemplo casos tributarios o infracciones administrativas (Filatova, 2021, p. 12).

En cuanto al período considerado para la evaluación del plazo razonable, se considera generalmente como punto de inicio del plazo el momento en que se formula una queja o impugnación ante la respectiva corte. Sin embargo, cuando antes de acudir a la vía judicial, es necesario agotar la vía administrativa, se admite que el punto de partida a considerar sea cuando el demandante objeta ante la agencia administrativa por ejemplo, la cancelación de una licencia o la fecha en la cual la agencia de seguridad social recibe una solicitud preliminar por parte del particular; entre otros. Mientras que el fin del periodo a considerar por lo general se dará con la sentencia sobre el caso, el cual se da con el momento en que el acto judicial firme surte efecto (Filatova, 2021, pp. 16-17).

Añade la autora que la evaluación de la duración de los procesos para efectos del plazo razonable en el TEDH es marcadamente individual y se basa en las circunstancias particulares del caso, por lo que la misma duración de un procedimiento puede ser calificada como razonable en un caso y como irrazonable en otro.

Cabe resaltar que de acuerdo con la evaluación de la referida autora (Filatova, 2021, pp. 38-39), conforme con la Convención Europea sobre Derechos Humanos, los Estados partes tienen la obligación positiva de organizar el sistema de justicia a fin de prevenir cualquier violación del plazo razonable en los procesos y por ende no cabe admitir como justificantes de la extensión de los procesos las situaciones tales como i) la excesiva carga laboral de las cortes, sean de carácter temporal o de naturaleza estructural, ii) dificultades administrativas u organizacionales, iii) dificultades en la conformación de los paneles de jurados, entre otros.

En cuanto al examen del cuarto criterio que debe evaluarse, referido a la importancia de lo que está en juego para el demandante, que dicho de otro modo, es la evaluación de la trascendencia del resultado del procedimiento para el demandante, a consideración de la CEDH, según refiere la autora, este puede ser pecuniario como no pecuniario y agrega que en algunos casos la Corte ha analizado el aspecto económico como un factor que puede o no hacer que un caso penal sea

especialmente urgente, en particular el impacto del proceso penal del demandante sobre la capacidad para continuar con sus actividades económicas (Filatova, 2021, pp. 45-48).

En atención a ello, podemos afirmar que la noción y alcance del plazo razonable a nivel de la CEDH, es muy similar a las consideraciones del TC y de la CIDH.

1.2 Intereses moratorios en materia tributaria

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos establecidos devenga la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual se aplica en forma diaria desde el día siguiente de la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, para lo cual corresponde multiplicar el monto del tributo no pagado por la TIM diaria vigente. De lo que se concluye que la regla general es la aplicación de la TIM hasta que se pague el tributo en su totalidad y este se genera de forma automática, al vencimiento del plazo para el pago, sin mediar constitución en mora al obligado.

Sin embargo, el citado cuerpo legal también regula supuestos en que corresponde la suspensión del cómputo de la TIM, estos casos son, el vencimiento de los plazos máximos para resolver los recursos de reclamación o para emitir la resolución de cumplimiento por parte de la Administración Tributaria y de los plazos máximos para resolver los recursos de apelación (que incluye los plazos de apelación contra las resoluciones de cumplimiento emitidas por la Administración Tributaria) ante el Tribunal Fiscal; siempre que el vencimiento de los plazos sea por causa imputable a los órganos encargados de resolver. No obstante, la regla de suspensión del cómputo de la TIM, da lugar a la actualización del monto de la deuda con el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Ahora bien, es pertinente revisar la naturaleza de la TIM y lo que representa a fin de evaluar si corresponde o no su cómputo durante el procedimiento de fiscalización que realiza la Administración Tributaria.

Debe mencionarse que de las normas citadas previamente se advierte que la TIM es aplicable por la demora en el pago del tributo por parte del deudor tributario, pues vence el plazo para el pago según lo dispuesto por las normas respectivas y empieza a correr el interés moratorio (TIM).

Al respecto, Núñez Riva (2015, p. 231), considerando los artículos 1242²³ y 1246²⁴ del Código Civil, apunta que el interés moratorio se distingue del compensatorio, en tanto que el primero tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago, mientras que el segundo se debe a la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Agrega que “el interés moratorio cumple una función económica que es la de reparar el retardo en la ejecución de una obligación” (2015, p. 231) y que conforme a dicho Código existen dos tipos de intereses moratorios: el convencional y el legal, por lo que el interés moratorio del Código Tributario viene a ser un interés moratorio legal y por su naturaleza requiere que la demora sea imputable al deudor (2015, p. 232).

Por su parte, Hernández Berenguel (2015, p. 22), al analizar la naturaleza del interés moratorio tributario, afirma que este es una indemnización al Estado y supone que este exige un pago a título de indemnización por el retardo injustificado del deudor, por lo que exige culpa o dolo del obligado tributario.

Por su parte, el TC en la Sentencia sobre el Expediente N° 04532-2013-PA/TC (2018, p. 7) también se ha pronunciado sobre los intereses moratorios en la deuda tributaria, señalando que estos se justifican por la demora en el pago por causa del contribuyente y sirve para incentivar el pago oportuno de las obligaciones. Nótese que el TC refiere dos funciones de interés moratorio.

De otro lado, a consideración del Tribunal Fiscal en la Resolución N° 819-3-1999 (1999, pp. 1-5), el interés moratorio obedece al incumplimiento oportuno del deudor del pago del tributo (obligación sustancial), su finalidad es resarcir al fisco por el perjuicio ocasionado por la demora en el pago, no tiene naturaleza sancionadora.

²³ “Artículo 1242. El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.”

²⁴ “Artículo 1246. Si no se ha convenido el interés moratorio, el deudor sólo está obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal”.

En esa línea, Bravo Cucci (2003) menciona que “el interés moratorio resarce el daño emergente por la privación de un capital que implica un desmedro en la capacidad económica del acreedor”. Asimismo, agrega que del análisis de lo dispuesto por el artículo 1324 del Código Civil, el interés moratorio es una especie de indemnización tasada, en tanto que no se requiere probar el daño causado.

1.3 Índice de Precios al Consumidor (IPC)

Tal como se ha indicado anteriormente, vencido el plazo para resolver los recursos ante las autoridades tributarias se suspende el cómputo de intereses hasta la emisión de la respectiva resolución, siempre que la demora sea por causas imputables a los órganos encargados de resolver y, en su lugar se actualiza la deuda en función del IPC.

Esta regla fue incorporada en el referido texto legal inicialmente para el caso del vencimiento del plazo para resolver la reclamación ante la Administración Tributaria mediante el Decreto Legislativo N° 981, el cual además, en su Tercera Disposición Complementaria Transitoria estableció que para las deudas tributarias cuya reclamación estaba en trámite a la fecha de entrada en vigencia de dicho Decreto Legislativo, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33, sería aplicable si en el plazo de nueve meses contados desde la entrada en vigencia del mencionado Decreto Legislativo, la Administración Tributaria no resolvía las reclamaciones formuladas.

La modificación legislativa indicada dio lugar a la emisión del Decreto Supremo N° 024-2008-EF, publicado el 16.2.2008, que reguló la indicada actualización de la deuda tributaria en función del IPC. Dicho dispositivo estableció la utilización del IPC de Lima Metropolitana publicado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI). Además, dispone que, a la fecha de vencimiento del plazo para resolver, se aplica la variación del IPC registrada desde el último día del mes precedente a la indicada fecha de vencimiento hasta el último día del mes que precede a la fecha de emisión de la resolución respectiva.

Similar norma infra legal constituye el Decreto Supremo N° 362-2015-EF, publicado el 16.12.2015, que regula el procedimiento de actualización de la deuda tributaria y aduanera, a fin de aplicar la suspensión de intereses vencido el plazo para resolver la apelación dispuesto por el artículo 7 de la Ley N° 30230 publicada el 12.7.2014.

Este índice, de acuerdo con lo señalado por el Instituto Peruano de Economía (IPE), refleja la variación en el nivel de precios o inflación en Lima. Para el cálculo del IPC se determina los bienes y servicios que forman parte de la canasta básica de consumo en un año de referencia y luego se estima su costo en diferentes momentos en el tiempo. Por lo tanto, la inflación de un periodo indica en cuánto se ha incrementado el costo de adquirir una canasta básica respecto de lo que costaba en el año anterior. Esta metodología tiene como ventaja que solo requiere calcular la canasta básica una vez para utilizarla durante muchos años (IPE, 2010).

El Informe Técnico N° 5 del INEI de abril y mayo de 2021 (2021, pp. 28-32) refiere que el IPC es un indicador económico que muestra las variaciones de precios que en promedio tiene un grupo seleccionado de bienes y servicios, habitualmente consumidos por las familias, mediante el seguimiento mensual de sus precios. Para ello, refiere que se considera de la Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares (ENAPREF), a partir de la cual se obtiene principalmente información sobre los gastos de consumo de los hogares para utilizarlos en la actualización de las ponderaciones de la canasta familiar del IPC.

En cuanto a los múltiples usos que se le da a este índice, un estudio del INEI (2001, p. 53), refiere que es la actualización de valores nominales.

En esa línea el Informe N° 0078-2021-EF/61.01 emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas (2021, p. 4) señala que con la aplicación de dicho índice se mantiene constante el valor adquisitivo del dinero y por tanto solo incrementa el valor nominal de la deuda tributaria mas no así el valor adquisitivo. Lo señalado tiene como base que el valor del dinero fluctúa en el tiempo y depende de factores como la inflación, un indicador de la evolución del nivel general de precios que consiste en un incremento sostenido del mismo en una economía y que refleja la consecuente pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo.

Agrega dicho informe, que, en caso de no efectuarse dicha actualización, el valor real de la deuda nominal podría verse muy disminuido.

No obstante lo expuesto, el IPC si bien tiene sus ventajas, también es materia de cuestionamientos. Entre las críticas, los especialistas coinciden en señalar que la metodología para estimar el IPC provoca una sobrestimación al no considerar la sustitución de los bienes y servicios que inducen los cambios en sus precios relativos. Tal sustitución de bienes se refiere a que, ante las variaciones en los precios, se originan cambios en los hábitos de consumo, pero la metodología del IPC no considera dichos cambios (Cabredo & Valdivia, 1998, p. 1).

Por ello, tales autores señalan que, a efectos de complementar la estimación del IPC, se elaboran índices alternativos que consideren la sustitución y se compara su evolución con la del IPC, siendo que la diferencia entre este y los alternativos es conocida en la literatura especializada como la magnitud del efecto sustitución o sesgo de sustitución (Cabredo & Valdivia, 1998, p. 5). Dicho sesgo puede atenuarse mediante la actualización periódica de la canasta de bienes y servicios utilizada para el cálculo del IPC (Cabredo & Valdivia, 1998, p. 14).

Debe considerarse que el IPC también puede resultar negativo y esto implicaría que “el coste de vida se ha reducido, puesto que los productos de consumo básico han registrado una reducción en sus precios” (Pedrosa, 2015). En consecuencia, en la misma lógica que señala el Informe N° 0078-2021-EF/61.01, ante un índice negativo, correspondería la disminución del monto de la deuda.

No obstante lo indicado, tanto el Decreto Supremo N° 024-2008-EF como el Decreto Supremo N° 362-2015-EF²⁵ antes referidos disponen que cuando la variación del IPC resulte negativa, la misma no se considerará para la actualización de la deuda pendiente de pago.

²⁵ Literal c) del artículo 2 de cada uno de los respectivos decretos supremos.

1.4 Procedimiento de fiscalización tributaria como procedimiento administrativo

De acuerdo con el artículo 61 del Código Tributario y el Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT²⁶, este procedimiento es el medio por el cual la Administración Tributaria comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con ellas y culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de corresponder con las resoluciones de multa por las infracciones que se detecten en el procedimiento²⁷. La fiscalización parcial también puede ser electrónica.

Por su parte el artículo 62 del referido Código prescribe que la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional y el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias. Para ello el artículo lista una serie de facultades discrecionales de las que dispone la Administración Tributaria.

De la regulación glosada sobre la fiscalización tributaria, se corrobora lo que apunta Zegarra (2006, p. 3): “A nivel legislativo nuestro Código Tributario la conceptualiza como una “facultad” y a la vez como una “función”. Por el contrario, legal, doctrinaria y jurisprudencialmente se le ha definido como un “procedimiento administrativo”.

En línea similar, el Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT (2021) hace notar el enfoque de la fiscalización como facultad y como procedimiento. La primera entendida como:

“...poder-deber de la Administración Tributaria para controlar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, que importa: (i) un “mandato constitucional” que se sustenta en el artículo 74 del texto constitucional y ii) una “habilitación” a la Administración a que dentro del principio de legalidad, pueda, entre otros, restringir,

²⁶ Aprobado mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF publicado el 29.6.2007.

²⁷ El citado reglamento excluye del procedimiento de fiscalización a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

limitar o afectar los derechos fundamentales de los contribuyentes, siempre que no incida en su contenido esencial y se cumpla con el test de idoneidad, necesidad y el grado de afectación sea proporcional con su finalidad.”

Mientras que, como procedimiento, el IPDT refiere que:

“es el conjunto de actuaciones administrativas cuya finalidad “exclusiva” es la emisión de un acto administrativo (resolución de determinación) que se pronuncie con carácter definitivo sobre la determinación de la obligación tributaria, sea modificando o confirmando la determinación practicada por el contribuyente, o en defecto de esta, realizando dicha determinación, a fin de no afectar los principios del debido procedimiento administrativo y de seguridad jurídica.”

Liu & Chu (2021, p. 633) refieren que el ejercicio de la facultad de fiscalización por la Administración Tributaria origina un procedimiento administrativo, que atendiendo a lo dispuesto por el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, da lugar a un “conjunto de actos y diligencias realizados con el fin de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados”.

Cabe traer a colación nuevamente lo dispuesto por el artículo 61 del Código Tributario, en la parte referida a que el procedimiento de fiscalización culmina con la notificación de la resolución de determinación. Puesto que ello va en línea con lo que señalan García de Enterría y Fernández (2000), en el sentido que el procedimiento de fiscalización al igual que todo procedimiento administrativo consiste en el conjunto de actos y diligencias que tienen como finalidad la producción de un acto decisorio final, lo que en materia tributaria es la resolución de determinación que contiene una decisión sobre las obligaciones tributarias del sujeto fiscalizado (citado por Liu & Chu, 2021, p. 633).

Asimismo, Morón (2001), indica que el procedimiento administrativo está estructurado de forma que hay una integración coordinada de distintos actos procedimentales dirigidos a un fin,

que es la decisión de la voluntad de la Administración en resguardo de los intereses públicos (citado por Liu & Chu, 2021, p. 633).

En efecto, el artículo 75 del Código Tributario detalla que, concluido el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación.

De ahí que existe consenso a nivel doctrinario en afirmar que en nuestro ordenamiento jurídico no existe un plazo para culminar el procedimiento de fiscalización, pues el plazo de un año que refiere el artículo 62-A solo un plazo para que la Administración Tributaria requiera información al fiscalizado²⁸.

Asimismo, es pertinente indicar que el procedimiento de fiscalización, como todo procedimiento administrativo, también se rige por los principios previstos en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)²⁹. En ese sentido se han expresado también Liu & Chu (2021, pp. 643-644) cuando, refiriéndose al procedimiento de fiscalización, afirman que este se somete a los principios de obligatorio cumplimiento recogidos en el citado artículo IV. Además, lo señalado es concordante con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que dispone que, en lo no previsto por este, es posible aplicar los principios del derecho tributario, o en su defecto, los del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

²⁸ Así por ejemplo lo señalan Liu y Chu (2021) y Kihara Nomura (2021).

²⁹ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25.1.2019.

CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN - EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA LEGISLACIÓN COMPARADA Y EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT

2.1 Regulación del procedimiento de fiscalización tributaria en el Código Tributario

Tal como se ha visto en la parte relativa al procedimiento de fiscalización, de acuerdo con el Código Tributario, la Administración Tributaria puede realizar procedimientos de fiscalización definitivas y parciales, estas últimas, a su vez, pueden ser electrónicas y no electrónicas³⁰⁻³¹. La fiscalización definitiva, si bien, conforme con la literalidad del Código, tiene como plazo máximo un año, en realidad al vencimiento de dicho término, no culmina el procedimiento de fiscalización, sino que el efecto se circunscribe a que el fedatario fiscalizador está impedido de requerir más información o documentación adicional referida al tributo y periodo materia de fiscalización. El mismo efecto se da con el vencimiento del plazo de la fiscalización parcial no electrónica de 6 meses.

En consecuencia, retomando el caso de la fiscalización definitiva, vencido el mencionado plazo de un año pueden presentarse diferentes situaciones en que un administrado se encuentra incurso en un procedimiento de fiscalización por un tiempo prolongado (el cual podría extenderse indefinidamente por las constantes interrupciones del plazo de prescripción)³², lo que conlleva al incremento de su deuda por la aplicación de los intereses moratorios hasta que finalmente sea notificado con el acto administrativo que determina su deuda.

³⁰ En la evolución del Código Tributario, se aprecia que las fiscalizaciones parciales fueron incorporadas al Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1113 publicado el 5.7.2012 y posteriormente se regularon las fiscalizaciones parciales electrónicas, mediante la Ley N° 30296 publicada el 31.12.2014, las que tienen reglas especiales que las diferencian respecto de las primeras. Por lo que, para efectos de distinguir las en el presente documento, se las menciona como electrónicas y no electrónicas.

³¹ Artículos 61, 62-A y 62-B del Código Tributario.

³² Esto debido a que de acuerdo con el literal c) del artículo 45 del Código Tributario, la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización para la determinación tributaria, con excepción de los actos emitidos en el ejercicio de la facultad de fiscalización parcial, constituye un supuesto de interrupción del plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria.

De similar manera, en el caso de la fiscalización parcial no electrónica, el plazo de 6 meses es solo para efectos de requerir información y no para culminar el procedimiento³³, por lo cual, teóricamente, aun cuando los requerimientos o actos emitidos en este procedimiento no interrumpen el plazo de prescripción, podría configurarse una fiscalización parcial de duración equivalente al plazo de prescripción con el consiguiente cómputo de intereses moratorios. Peor aún, en determinadas circunstancias, este procedimiento podría ampliarse a un procedimiento de fiscalización definitiva con lo cual volvemos al escenario anteriormente detallado.

Cuando las fiscalizaciones versan sobre la aplicación de normas sobre precios de transferencia o sobre la evaluación de la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario³⁴, el referido texto legal indica expresamente que los mencionados plazos no resultan aplicables en estos casos. En este punto es menester detallar que mediante el Decreto Legislativo N° 981 (publicado el 15.3.2007) se incorporó el artículo 62-A al Código Tributario, regulando el mencionado plazo de 1 año de fiscalización, el cual a su vez tiene excepciones, siendo uno de ellos el caso de las fiscalizaciones por aplicación de precios de transferencia. Posteriormente, con la dación del Decreto Legislativo N° 1422 (publicado el 13.9.2018) se agregó un supuesto adicional de excepción de dicho plazo, el caso de las fiscalizaciones en los que se evalúa la aplicación de la referida norma antielusiva general.

Es preciso agregar que de acuerdo con el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización³⁵, los cierres de requerimientos distintos del primero no tienen un plazo expreso, pues el cierre depende del momento en que el fiscalizador culmine la evaluación de los descargos presentados por el fiscalizado.

A su vez, no debe perderse de vista que si bien durante el procedimiento de fiscalización, el plazo de prescripción para determinar la obligación y aplicar sanciones corre en contra de la Administración, con cada requerimiento emitido se está interrumpiendo el plazo, lo que aunado a

³³ Lo señalado se desprende de lo dispuesto por el literal b) del tercer párrafo del artículo 61 del Código Tributario y se corrobora con lo expresamente establecido por el artículo 16 del Reglamento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF publicado el 29.6.2007.

³⁴ En adelante norma antielusiva general.

³⁵ Aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF (29.6.2007).

la ausencia de un plazo de duración del procedimiento da como resultado la posibilidad de extender el plazo de prescripción de forma indefinida con el consiguiente cómputo de intereses moratorios.

Asimismo, debe tenerse cuenta que el Código Tributario prevé la posibilidad excepcional de prórroga del plazo por un año adicional para requerir información en la fiscalización en determinados supuestos: i) cuando exista complejidad de la fiscalización debido a diversas circunstancias, ii) cuando exista ocultamiento de ingresos u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal y iii) cuando el deudor sea parte de un grupo empresarial o forme parte de algún tipo asociativo. En consecuencia, durante la prórroga también se computarían intereses moratorios sin contar con un plazo máximo para la conclusión del procedimiento con la notificación de la resolución de determinación respectiva, aun cuando el segundo supuesto de prórroga podría considerarse una causa atribuible al fiscalizado.

2.2 Regulación del procedimiento de fiscalización en otras legislaciones y el Modelo de Código Tributario para América Latina

2.2.1 Procedimiento de fiscalización en el Modelo de Código Tributario para América Latina

El Modelo de Código Tributario del CIAT³⁶ (CIAT, 2015), si bien no constituye legislación de una jurisdicción en concreto, es una referencia válida en los esfuerzos de elaboración de códigos de los países miembros del CIAT.

Este texto recoge en su artículo 130³⁷ (CIAT, 2015, p. 133) que las actuaciones de fiscalización deben concluirse en un determinado plazo máximo, salvo los casos de prórroga que se darían cuando el caso es complejo o cuando el obligado tributario haya ocultado sus actividades económicas a la Administración Tributaria; dicha prórroga debe ser motivada.

³⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
³⁷ Referido al desarrollo del procedimiento de fiscalización.

También prevé la posibilidad de la suspensión del referido plazo máximo por causas no imputables al fiscalizado durante un plazo máximo. Lo que lleva a inferir que la fiscalización no puede durar más allá de un plazo máximo. Ello por cuanto el comentario respectivo señala que las actuaciones se desarrollan con el imperativo de no suspensión y de no duración mayor de un plazo determinado.

Asimismo, refiere que cuando el fiscalizador considere que cuenta con información suficiente para fundamentar los actos que procede dictar, debe hacer un acta de cierre de las actuaciones de fiscalización.

Vencido el plazo máximo de actuaciones de fiscalización, así como el plazo máximo de suspensión, hay 2 efectos (no se considera finalizada la fiscalización):

- a) Las actuaciones de fiscalización emitidas con anterioridad al vencimiento del plazo no tienen efectos de interrumpir la prescripción. Sin perjuicio de que las reanudaciones vuelvan a tener efecto interruptor.
- b) Durante el tiempo que excede el plazo máximo de fiscalización (incluyendo las prórrogas) y vencido el plazo máximo de suspensión, no se computan intereses.

En los comentarios respectivos se menciona que la suspensión de intereses moratorios se debe a que la inercia o dilación de la fiscalización estaría perjudicando al sujeto fiscalizado con la acumulación de intereses en caso se determine una deuda por pagar (CIAT, 2015, p. 135).

De lo señalado cabe concluir que, a diferencia de la regulación peruana, en todos los casos hay un plazo máximo para realizar las actuaciones de fiscalización y de suspensión por causas no imputables al fiscalizado. Asimismo, el vencimiento de los plazos máximos conlleva a evitar los perjuicios para el administrado, esto es, deja de computarse intereses y las actuaciones dejan de tener carácter interruptor de la prescripción. Dichos efectos, incentivan a que el auditor diligencie el procedimiento sin demoras indebidas.

2.2.2 Regulación del procedimiento de fiscalización en Chile

De acuerdo con el artículo 59 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 830, el plazo ordinario para la fiscalización es de 9 meses. Para determinados casos que revisten una especial complejidad (establecidos expresamente en la normativa) el plazo máximo es de 12 meses. Estos casos son:

- a) Precios de transferencia
- b) Revisión de efectos de reorganización empresarial
- c) Revisión de contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.
- d) Se trate de contribuyentes con determinado nivel de ingresos en el año comercial anterior.

Dicho artículo añade que se prevé un plazo máximo (10 días) para certificar que el fiscalizado entregó toda la documentación que se le solicitó.

Asimismo, prevé un plazo máximo de 18 meses, ampliable a 6 meses más cuando, entre otros:

- a) Se solicite información a una autoridad extranjera.
- b) Se trate de casos relacionados a un proceso de recopilación de antecedentes relacionados con infracciones que se sancionan con pena privativa de libertad a que se refiere el número 10 del artículo 161 del Código Tributario.
- c) Se trate de la aplicación de las normas tributarias considerando la naturaleza de los hechos, actos o negocios realizados, con independencia de la forma o denominación que las partes interesadas le hubieran dado o de los vicios o defectos que pudieran afectarles.
- d) Se refiera a casos de elusión y su respectivo procedimiento especial regulados por el artículo 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del Código Tributario.
- e) Se trate de contribuyentes que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país (artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta).

- f) Se trate del caso a que se refiere el artículo 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta que regula los requisitos para considerar un territorio o jurisdicción con un régimen fiscal preferencial³⁸.

Es de destacar que la legislación chilena establece que una vez vencidos los referidos plazos sin que la Administración Tributaria haya notificado la resolución final, la propia Administración, a petición del contribuyente, certificará que el proceso de fiscalización ha finalizado³⁹.

Es preciso detallar que, si bien conforme con el primer párrafo del artículo 59 del Código Tributario se impide, como regla general, el inicio de un nuevo requerimiento relativo al mismo ejercicio o de los periodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido materia de un procedimiento de fiscalización, excepcionalmente se admite iniciar un nuevo requerimiento en los siguientes casos:

- Cuando se trate de un nuevo requerimiento por el mismo período, o los periodos siguientes, si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos o impuestos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior.
- Si aparecen nuevos antecedentes que puedan dar lugar a la aplicación de las normas referidas a los casos de ampliación del plazo de fiscalización de 18 meses y hasta por el máximo de 6 meses antes referido.

En cuanto a la aplicación de intereses, la legislación chilena⁴⁰ prevé como regla general que el tributo no pagado dentro del plazo legal se reajustará en el porcentaje de aumento del índice de precios al consumidor. Además, el tributo pagado fuera de plazo está afecto a un interés penal que se determina sobre el monto reajustado con el mencionado índice. Sin embargo, no procede el reajuste ni los intereses penales cuando el atraso en el pago es por causa imputable a la Administración Tributaria, siempre que la respectiva autoridad así lo declare.

³⁸ Ello a efecto de la aplicación de las diversas normas especiales que regula la Ley sobre Impuesto a la Renta aprobada mediante el Decreto Ley 824 cuya consulta se puede realizar en: https://leyes-cl.com/ley_sobre_impuesto_a_la_renta.htm.

³⁹ Último párrafo del artículo 59 del Código Tributario.

⁴⁰ Artículo 53 del Código Tributario antes referido.

De lo señalado se colige que el procedimiento de fiscalización tiene plazos máximos de duración aun cuando se trate de materias complejas y el vencimiento de los plazos sin la correspondiente resolución final tiene efectos contrarios para la Administración Tributaria, dado que se prevé su finalización y solo en casos excepcionales es posible que la Administración fiscalice el mismo período y tributo, y, si al vencimiento del plazo de fiscalización se dicta la resolución con la determinación de la deuda tributaria, esta tendrá que incluir el cómputo del reajuste más el interés penal, salvo la declaración de la autoridad correspondiente que indique lo contrario.

2.2.3 Regulación del procedimiento de fiscalización en México

En la regulación mexicana, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 46-A prevé fiscalizaciones de gabinete o las que incluyen visita domiciliaria. Para ambos tipos de fiscalización existe un plazo general de 12 meses desde la notificación del inicio del procedimiento.

Para determinados casos complejos hay plazos especiales⁴¹. Así, por ejemplo:

- a) Contribuyentes del sistema financiero: el plazo es de 18 meses.
- b) Contribuyentes respecto de los cuales se solicita información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país: el plazo es de 24 meses.

Todos los plazos anteriores se suspenden en determinados casos hasta que desaparezca la causa⁴², por ejemplo:

- a) Fallecimiento del contribuyente hasta que se designe al representante legal de la sucesión.
- b) Si el contribuyente no entrega la información. Esta suspensión no puede ir más allá de 6 meses. En el caso de 2 o más solicitudes de información, se suman los distintos periodos de suspensión, pero en ningún caso el periodo de suspensión puede exceder de 1 año.

⁴¹ Apartado B del artículo 46-A del código en mención.

⁴² Segundo párrafo del artículo 46-A del código en comentario.

Si el fiscalizador no levanta el acta final de visita o no notifica el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos establecidos, ésta se entiende concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden de visita y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión⁴³.

Conforme con el artículo 50 del Código en mención, existe un plazo máximo de 6 meses para emitir y notificar la resolución con el tributo omitido a partir de:

- a) En caso de la fiscalización con visita domiciliaria: la fecha de la última acta final de la visita.
- b) En caso de fiscalización de gabinete: a partir de la fecha en que culminen los plazos para que el fiscalizado presente documentación o regularice su situación.

Si la notificación de la resolución con el tributo omitido se realiza fuera del plazo establecido, queda sin efecto la orden de visita y las actuaciones realizadas.

Agrega el segundo párrafo del referido artículo 50 que tal plazo de 6 meses puede suspenderse en algunos de los supuestos de suspensión de los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, tales como la huelga hasta que concluya ésta, el fallecimiento del fiscalizado hasta que se nombre el representante legal de la sucesión o cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

De acuerdo con el artículo 53-C del referido código, por regla general es posible que, en el ejercicio de la facultad de comprobación de la Administración, esta pueda revisar uno o más rubros o conceptos específicos, relativos a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente. Sin embargo, cuando se comprueben hechos diferentes, cabe la posibilidad de que se vuelva a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o

⁴³ Último párrafo del artículo 46-A del código en mención.

aprovechamientos omitidos que deriven de tales hechos. La comprobación de los referidos hechos diferentes debe estar sustentada según reglas especiales previstas por las normas respectivas.

Cabe resaltar que, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se prevé un plazo general para el ejercicio de la facultad de comprobación de 5 años, salvo casos especiales. Dicho plazo, denominado plazo de caducidad, a diferencia del caso peruano, no es materia de interrupciones, solo se suspende en supuestos específicos, tales como durante el tiempo que toma el ejercicio de la mencionada facultad de comprobación. Sin embargo, el referido plazo, que se suspende durante la comprobación, sumado con el plazo por el cual no se suspende la caducidad, no puede exceder de diez años como regla general. Dicho término de suspensión se inicia con la notificación del inicio del ejercicio de la facultad de comprobación y culmina al vencimiento del plazo para emitir el resultado de la facultad de comprobación y, de no emitirse, se entiende que no hubo suspensión del plazo de caducidad.

Además, transcurrido el plazo de caducidad, el contribuyente puede solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Ahora, en lo referido a la aplicación de intereses a lo largo del desarrollo del procedimiento de fiscalización, conforme con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, la regla general indica que los tributos no pagados en la fecha o dentro del plazo fijado por la respectiva norma, son materia de actualización y además corresponde agregarse los recargos por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno. En lo referido a la actualización, esta se realiza en función del Índice Nacional de Precios al Consumidor⁴⁴. Es decir, el transcurso del tiempo incide en el monto de la deuda tributaria, agregándose dos componentes: la actualización más los recargos.

⁴⁴ Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Tales recargos son aplicables hasta por cinco años, salvo los casos previstos por el artículo 67⁴⁵, en los que se aplican dichos recargos en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar la deuda tributaria.

En conclusión, el ordenamiento mexicano también prevé plazos máximos para la conclusión de los diferentes tipos de fiscalización y si en tales plazos no se llega a concluir con el respectivo acto administrativo que corresponda, la fiscalización se entiende concluida no pudiéndose volver a fiscalizar los mismos hechos, tributos y periodos, salvo que se trate de hechos nuevos y con el debido sustento. Asimismo, de no emitirse la resolución con el tributo omitido, se entiende que no hubo suspensión del plazo de caducidad, por lo que, ante una demora de la Administración en la notificación del acto de determinación o la falta de emisión de este, podría extinguirse la facultad de fiscalización por el transcurso del denominado plazo de caducidad. Ahora, si en la fiscalización llegara a emitirse el acto con la determinación de la deuda, esta incluye la actualización en función del Índice Nacional de Precios al Consumidor como el recargo.

2.2.4 Regulación del procedimiento de fiscalización en España

La Ley General Tributaria española prevé un plazo general para concluir con el procedimiento de inspección de 18 meses. Salvo circunstancias especiales en las que el plazo es de 27 meses:

- a) Cuando la cifra anual de negocios del fiscalizado es igual o mayor al requerido para auditar las cuentas.
- b) Cuando el fiscalizado es parte de un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen de grupo de entidades que están siendo objeto de comprobación inspectora.

Tales plazos se contabilizan desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo.

⁴⁵ El cual regula el plazo que tiene la autoridad tributaria para el ejercicio de la facultad para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones.

Los referidos plazos de 18 y 27 meses pueden extenderse en los supuestos de los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la referida ley:

- a) Cuando el obligado solicite que no se le realicen actuaciones respecto de uno o varios periodos y así se suspenden los requerimientos notificados. La extensión es de 60 días calendario.
- b) Cuando el obligado aporte medios probatorios en forma extemporánea: 3 o 6 meses según sea el caso.

De acuerdo con el apartado 3 del artículo 150 de ley en mención, el plazo de inspección se suspende en determinados casos hasta que desaparezca la causa de suspensión, por ejemplo, si se remite el expediente al Ministerio Fiscal en casos de indicios de delitos contra la Hacienda Pública, si hay una orden jurisdiccional que suspenda o paralice algunas obligaciones tributarias o elementos de estas del procedimiento de inspección en curso, si se envía el expediente a la Comisión Consultiva por tratarse de la aplicación de la norma anti elusiva general (en este caso no puede suspenderse más allá del plazo para la emisión del informe de la Comisión), por causas de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones, entre otros.

Vencido el plazo de duración de la inspección no se considera culminado el procedimiento, como es el caso de la legislación chilena o mexicana, sin embargo, atendiendo a lo dispuesto por el apartado 6 del artículo 150 de la ley bajo comentario se dan los siguientes efectos respecto de las obligaciones pendientes de liquidar:

- a) No se considera interrumpida la prescripción con las actuaciones realizadas durante el plazo legal del procedimiento.
- b) Solo se interrumpe la prescripción con las posteriores actuaciones.
- c) No se exigen intereses de demora desde el incumplimiento del plazo hasta que finaliza el procedimiento de inspección.

En lo referido a la aplicación de intereses, el artículo 26 de la referida ley prevé el interés de demora, entendido como una prestación exigible al obligado tributario y a los sujetos infractores como consecuencia del pago extemporáneo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte un importe a pagar vencido el plazo establecido, del cobro de una

devolución indebida u otros casos previstos por la respectiva norma. Este interés es el interés legal del dinero vigente a lo largo del período de retraso, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

El referido texto legal puntualiza que tal interés se exige, entre otros supuestos, cuando vence el plazo para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o se presente incorrectamente.

Este interés se calcula sobre el importe no pagado oportunamente durante todo el tiempo del retraso en el pago. No obstante, una regla a destacar, conforme con el apartado 4 del artículo 26 de la ley, es que no se computan los intereses de demora desde el momento en que la Administración Tributaria incumpla por causa imputable a ella alguno de los plazos fijados en la ley en comentario hasta que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. A mayor detalle, la ley establece que no se exigen los intereses de demora desde el momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar el acto de liquidación, entre otros.

De lo señalado se aprecia que la legislación española también prevé plazos máximos de duración de los procedimientos de fiscalización. Sin embargo, el vencimiento de tales términos sin la emisión del correspondiente acto de liquidación de la obligación tributaria, a diferencia de la regulación chilena y mexicana, no conlleva a la finalización del procedimiento sino la eliminación de los efectos de interrupción del decurso de prescripción de las actuaciones realizadas durante el plazo máximo de fiscalización y la eliminación del cómputo de intereses de demora a partir del vencimiento de este plazo hasta que se finalice el procedimiento; con lo cual se incentiva a que la autoridad tributaria culmine lo antes posible el procedimiento.

2.3 A manera de recapitulación

A manera de conclusión de la presente sección, se advierte que las diversas regulaciones revisadas e inclusive el Modelo de Código Tributario del CIAT, a diferencia de la normativa nacional, prevén plazos máximos de duración del procedimiento de fiscalización, aun cuando se trate de materias complejas.

Asimismo, ante la demora por causas imputables a la Administración Tributaria en la emisión de la resolución con el resultado de la fiscalización, se prevén efectos que pueden ser:

- Considerar finalizado el procedimiento sin la posibilidad de volver a fiscalizar los mismos hechos por el mismo tributo y periodo, salvo excepciones y con la debida fundamentación. Así se ha visto el caso de Chile y México.
- Eliminar los efectos de interrupción del plazo de prescripción de las actuaciones realizadas y no computar intereses moratorios de demora. Se mantiene la facultad de la Administración de continuar con el procedimiento hasta culminar. En esta línea se encuentran el Modelo de Código Tributario del CIAT y España.

Es decir, las regulaciones revisadas, están diseñadas para que la Administración Tributaria dentro del periodo de prescripción ejerzan sus facultades de fiscalización a efectos de determinar si se cumplieron debidamente con las obligaciones tributarias e iniciado el procedimiento de fiscalización este se diligencie con celeridad y se evite mantener al contribuyente bajo un procedimiento dilatado con los efectos perjudiciales que produce, tal como el incremento de la deuda a ser determinada por el cómputo de intereses ni extender indefinidamente el plazo de prescripción.

En ningún caso se aprecia que por muy compleja que sea la materia, se deje el procedimiento de fiscalización sin un plazo de duración determinado y con la extensión del plazo de prescripción y el cómputo de intereses.

Adicionalmente, la regulación del procedimiento de fiscalización del Código Tributario, recoge muy pocos rasgos del Modelo de Código Tributario del CIAT, pues no establece plazos máximos para la duración de los procedimientos de fiscalización y tampoco se prevé el alivio en los efectos adversos del transcurso del tiempo para el obligado, pues en la legislación nacional se mantiene el cómputo de intereses moratorios y cabe la posibilidad de extender el término de prescripción más allá de lo establecido por el Código Tributario. El legislador peruano tampoco ha considerado de dicho modelo el plazo máximo para las fiscalizaciones sobre materias complejas, pues conforme

con las normas del Código Tributario, los casos sobre normas de precios de transferencia y de aplicación de la norma antielusiva general no se sujetan a plazo alguno.

Cabe notar que el Modelo del Código Tributario del CIAT y la legislación española, cuando disponen la suspensión del cómputo de intereses, lo hacen de forma absoluta, es decir, no se considera una actualización del monto de la deuda que resulte de la fiscalización así como se recoge en el Código Tributario para el procedimiento contencioso tributario, que dispone la actualización de la deuda con el IPC al vencimiento del plazo para resolver por parte de las autoridades encargadas.



CAPÍTULO III: DISCUSIÓN - CRÍTICAS A LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DESDE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE Y EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

3.1 Implicancias de la ausencia del plazo legal de duración del procedimiento de fiscalización

Tal como se ha visto en la parte respectiva al procedimiento de fiscalización, de acuerdo con el Código Tributario, la Administración Tributaria puede realizar procedimientos de fiscalización definitivas y parciales, estas últimas, a su vez, pueden ser electrónicas y no electrónicas⁴⁶⁻⁴⁷. La fiscalización definitiva, si bien, conforme con la literalidad del Código, tiene como plazo máximo un año, en realidad al vencimiento de dicho término, no culmina el procedimiento de fiscalización, sino que el efecto se circunscribe a que el fedatario fiscalizador está impedido de requerir más información o documentación adicional referida al tributo y periodo materia de fiscalización. El mismo efecto se da con el vencimiento del plazo de la fiscalización parcial no electrónica de 6 meses.

Cabe agregar que, de acuerdo con las normas vigentes, nada impide que la Administración Tributaria inicie un procedimiento de fiscalización parcial por un aspecto de un tributo, luego se amplíe a un procedimiento de fiscalización definitivo por dicho tributo⁴⁸ y en el transcurso de este último procedimiento se determine requerir documentación relacionada con la aplicación de

⁴⁶ En la evolución del Código Tributario, se aprecia que las fiscalizaciones parciales fueron incorporadas al Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1113 publicado el 5.7.2012 y posteriormente se regularon las fiscalizaciones parciales electrónicas, mediante la Ley N° 30296 publicada el 31.12.2014, las que tienen reglas especiales que las diferencian respecto de las primeras. Por lo que, para efectos de distinguir las en el presente documento, se las menciona como electrónicas y no electrónicas.

⁴⁷ Artículos 61, 62-A y 62-B del Código Tributario.

⁴⁸ Así se desprende del cuarto párrafo del artículo 61 del Código Tributario cuando refiere que, iniciada la fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarla a aspectos adicionales, lo que no modifica el plazo de 6 meses, “salvo que se realice una fiscalización definitiva”, en cuyo caso se considera el plazo de 1 año computado a partir de la entrega de la totalidad de lo solicitado en el primer requerimiento de la fiscalización definitiva.

precios de transferencia⁴⁹, con lo cual respecto de esta última materia no rige plazo alguno para solicitar información.

Si nos centramos en el caso de la fiscalización definitiva, vencido el mencionado plazo de un año pueden presentarse diferentes situaciones en que un administrado se encuentra incurso en un procedimiento de fiscalización por un tiempo prolongado (el cual podría extenderse indefinidamente por las constantes interrupciones del plazo de prescripción)⁵⁰, lo que conlleva al incremento de su deuda por la aplicación de los intereses moratorios hasta que finalmente sea notificado con el acto administrativo que determina su deuda, pues no hay una regla similar a la existente para el procedimiento contencioso tributario, que suspende la aplicación de la tasa de interés moratorio al vencimiento del plazo para resolver. Esta situación vista desde el desarrollo jurisprudencial del TC y la CIDH es contraria a lo que busca proteger el derecho al plazo razonable de los procedimientos, que es terminar con situaciones de incertidumbre que a su vez generen un perjuicio significativo en el administrado.

De similar manera, en el caso de la fiscalización parcial no electrónica, el plazo de 6 meses es solo para efectos de requerir información y no para culminar el procedimiento⁵¹, en consecuencia, aun cuando los requerimientos o actos emitidos en este procedimiento no interrumpen el plazo de prescripción, teóricamente, podría configurarse una fiscalización parcial de duración equivalente al plazo de prescripción con el consiguiente cómputo de intereses moratorios, pues téngase en cuenta que no hay un plazo para culminar la fiscalización con la notificación de la resolución de determinación. Peor aún, en determinadas circunstancias, este procedimiento podría ampliarse a un procedimiento de fiscalización definitiva, tal como ya se dijo, dado que la normativa lo permite

⁴⁹ Ello se corrobora con lo señalado en la RTF N° 3500-Q-2017 cuando refiere en sus considerandos que en el caso de una fiscalización definitiva, en la que se está revisando, entre otros, la aplicación de normas de precios de transferencia, al completarse el plazo de 1 año, solo puede requerirse información o documentación relacionada con los precios de transferencia, sea que la SUNAT haya optado por revisar tal materia desde el inicio del procedimiento de fiscalización o luego de iniciado este. Asimismo, con el criterio de observancia obligatoria establecido en la RTF N° 02162-Q-2018, según el cual “La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial”.

⁵⁰ Esto debido a que de acuerdo con el literal c) del artículo 45 del Código Tributario, la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización para la determinación tributaria, con excepción de los actos emitidos en el ejercicio de la facultad de fiscalización parcial, constituye un supuesto de interrupción del plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria.

⁵¹ Lo señalado se desprende de lo dispuesto por el literal b) del tercer párrafo del artículo 61 del Código Tributario y se corrobora con lo expresamente establecido por el artículo 16 del Reglamento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF publicado el 29.6.2007.

de forma expresa, con lo cual volvemos al escenario detallado en el párrafo anterior sobre la vulneración del plazo razonable y el perjuicio económico del administrado.

Tratándose de fiscalizaciones sobre la aplicación de normas sobre precios de transferencia o en los que se evalúe la aplicación de la norma antielusiva general, debido a que el Código Tributario indica expresamente que, los plazos para solicitar información (denominado plazo de fiscalización en el Código Tributario) no resultan aplicables en estos casos, el sujeto fiscalizado queda en la incertidumbre sobre la duración del procedimiento, pero con la certeza de que se computarán intereses moratorios durante todo el tiempo del procedimiento, lo cual como ya se anotó es contrario al plazo razonable con efectos perjudiciales para el fiscalizado.

La Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 05826-1-2019 (25.6.2019) ha reforzado la regla indicada de no aplicación de plazo alguno, cuando señala que “el plazo (de 1 año) y todo lo relativo a él no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia (Tribunal Fiscal, 2019). Es decir, cuando la fiscalización versa o incluye el examen de las normas sobre precios de transferencia, no tenemos plazo para requerir información al fiscalizado y al igual que la fiscalización definitiva, tampoco hay plazo para culminar con la fiscalización. De ello, cabría suponer que el mismo criterio se daría al caso de las fiscalizaciones en las que se evalúe la aplicación de la norma antielusiva general, dado que la redacción de la citada norma del Código Tributario tiene el mismo tenor.

En la RTF N° 00674-9-2020 (16.1.2020) el colegiado, partiendo del razonamiento explicado anteriormente ha ido más allá y ha concluido que dado que en el caso de fiscalizaciones relacionadas a precios de transferencia no rige plazo alguno, tampoco habría suspensión del plazo de fiscalización y por tanto no se configuraría la suspensión del plazo de prescripción previsto en el inciso f) del numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario.

Siendo así, tenemos que al iniciar la fiscalización parcial no se interrumpe el plazo de prescripción por lo que sigue transcurriendo el término en contra de la Administración y tampoco es posible que se configure la suspensión del plazo de prescripción aun cuando el fiscalizado no

entregue la totalidad de la información o documentación requerida⁵², conducta que obstaculizaría que se culmine con la correcta emisión de la resolución de determinación respectiva.

La situación descrita denota que en el caso de precios de transferencia, la ausencia de un plazo máximo para requerir la información o documentación podría generar situaciones que resten eficacia a la actividad fiscalizadora de la SUNAT, tanto en la fiscalización definitiva como en la parcial, pues si bien en la primera habría interrupción del plazo de prescripción al iniciar el procedimiento, en el transcurso no habría suspensiones del plazo de fiscalización. En consecuencia, la ausencia de plazos para requerir podría originar situaciones perjudiciales para para la Administración en los casos de conductas maliciosas por parte del fiscalizado.

Sin embargo, dado el marco legal detallado, un contribuyente sujeto de fiscalización sobre precios de transferencia que no busca obstaculizar el procedimiento brindando toda la información o documentación que se le solicita, sí podría estar incurso en dicho procedimiento en forma prolongada por causas no imputables a él, con el consiguiente perjuicio del cómputo de intereses moratorios.

Las diversas situaciones detalladas de excesiva duración del procedimiento de fiscalización no resultan razonables, pues si bien el examen de tópicos como el de precios de transferencia puede revestir una mayor complejidad que el resto de temas, no cabría posibilitar que se extienda al infinito el procedimiento, ya que a la luz del razonamiento del TC, ello vulneraría los derechos constitucionales del fiscalizado.

Es preciso agregar que de acuerdo con el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización⁵³, los cierres de requerimientos distintos del primero no tienen un plazo expreso, pues el cierre depende del momento en que el fiscalizador culmine la evaluación de los descargos presentados por el fiscalizado. Ello podría generar que se extienda irrazonablemente el procedimiento de fiscalización

⁵² Esa situación se presentó en el caso examinado en la RTF 00674-9-2020, pues el fiscalizado no había completado la entrega de documentación requerida y la SUNAT, en el entendido que resultaba de aplicación la suspensión del plazo de prescripción, continuó con el procedimiento, argumento que no fue acogido por el Tribunal Fiscal.

⁵³ Aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF (29.6.2007).

con la prolongación del momento del cierre. En este punto la normativa no incentiva a que el fiscalizador diligencie el procedimiento con celeridad.

A su vez, no debe perderse de vista que si bien durante el procedimiento de fiscalización, el plazo de prescripción para determinar la obligación y aplicar sanciones corre en contra de la Administración, con cada requerimiento emitido se está interrumpiendo el plazo⁵⁴ en aplicación de lo dispuesto por el literal c) del numeral 1 artículo 45 del Código Tributario, lo que aunado a la ausencia de un término de duración del procedimiento da como resultado la posibilidad de extender el plazo de prescripción de forma indefinida con el consiguiente cómputo de intereses moratorios, lo que se contrapone a la noción de plazo razonable en los términos desarrollados por el Tribunal Constitucional.

Asimismo, considerando que el Código Tributario prevé la posibilidad excepcional de prórroga del plazo por un año adicional para requerir información en la fiscalización en determinados supuestos: i) cuando exista complejidad de la fiscalización debido a diversas circunstancias, ii) cuando exista ocultamiento de ingresos u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal y iii) cuando el deudor sea parte de un grupo empresarial o forme parte de algún tipo asociativo; el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 11473-5-2011 (6.7.2011), al evaluar las comunicaciones de la Administración que determinan la ampliación del plazo de un año, exige la motivación sólida que justifica dicha disposición, siendo insuficiente por ejemplo invocar como supuesto de complejidad las diversas actividades económicas del fiscalizado, pues debe sustentar las razones por las cuales no es posible culminar con los pedidos de información en el plazo de un año (Tribunal Fiscal, 2011).

No obstante dicho criterio, igual se perjudica al fiscalizado con el cómputo de intereses moratorios ante una situación de dilación indebida del procedimiento de fiscalización, pues el marco legal actual no evita tal perjuicio.

⁵⁴ En esa línea interpretativa también se pronuncian Liu & Chu (2021).

De lo señalado, cabe concluir que las situaciones antes detalladas colocan al contribuyente en situaciones de prolongada incertidumbre con el consiguiente perjuicio económico. Es decir, la regulación actual de la fiscalización permite la aparición de supuestos en los que se podría extender excesivamente el plazo del procedimiento, lo que a su vez conlleva efectos negativos para el administrado por el cómputo del interés moratorio y la extensión indefinida del plazo de prescripción, lo cual podría configurar la vulneración del plazo razonable de los procedimientos de acuerdo con la jurisprudencia reseñada.

En este punto cabe traer a colación que las legislaciones revisadas, a diferencia del caso peruano, sí estipulan plazos máximos para culminar el procedimiento de fiscalización. Además, por ejemplo, en el caso de la legislación chilena, la evaluación de la documentación presentada por el fiscalizado tiene un plazo determinado.

Si se trae nuevamente la noción jurisprudencial del plazo razonable, el tiempo que tome un procedimiento de fiscalización debe ser un tiempo necesario y suficiente para llevar a cabo las actuaciones pertinentes con miras a establecer en forma definitiva si el fiscalizado ha cumplido con sus obligaciones tributarias correctamente y si ha cometido alguna infracción⁵⁵, lo que lleva a concluir que el procedimiento de fiscalización no podría ser equivalente al plazo de prescripción y más aún cuando este se podría extender indefinidamente por los reiterados actos de interrupción constituidos por los requerimientos por ejemplo.

Si bien desde la óptica del TC, respecto de las dilaciones indebidas en el procedimiento contencioso tributario, el plazo legal no es el plazo razonable y la vulneración de este no conlleva directamente a la inaplicación de intereses moratorios. El plazo legal es un elemento de referencia para contrarrestar los perjuicios económicos en el administrado por el transcurso del tiempo, pues ante la constatación de la vulneración de la razonabilidad en el cómputo de intereses por causas imputables a la Administración Tributaria, se dispone su inaplicación a partir del vencimiento del plazo legal. Ya se ha visto que varios autores reconocen la relación entre el plazo legal y el plazo

⁵⁵ Considerando lo señalado en la STC N° 0295-2012-PHC/TC. Fundamento 3.

razonable. De ahí que resulta necesario establecer el plazo legal máximo de duración del procedimiento de fiscalización en todos sus tipos.

En atención a lo señalado, cabe concluir que el marco legal de la fiscalización no es acorde con la noción del plazo razonable de los procedimientos, pues permite potenciales situaciones de dilaciones indebidas por causas no imputables al fiscalizado, manteniendo a este en prolongada incertidumbre respecto de sus deberes tributarios (no sabe con certeza si como producto de la fiscalización se va a determinar deuda o no y el monto de esta) con el consiguiente perjuicio económico.

3.2 Razonabilidad del cómputo de intereses, actualización del IPC y efectos en la prescripción en el procedimiento de fiscalización

En la sección correspondiente a la tasa de interés moratorio se ha visto que, tanto a nivel doctrinario como de la jurisprudencia del TC, este se aplica a la deuda tributaria en tanto que corresponde indemnizar al Estado por la demora por parte del obligado en el pago. Además, el TC reconoce una función adicional que consiste en incentivar el cumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria.

Ahora bien, partiendo de que el contribuyente autoliquida su deuda mediante la presentación de las declaraciones tributarias con la debida diligencia, al estar incurso en el procedimiento de fiscalización respectivo y que este se dilate más allá de lo necesario y suficiente por causas imputables a la Administración Tributaria tal como se ha detallado anteriormente en los diversos escenarios que se pueden presentar ante la ausencia de plazos máximos de duración del procedimiento, no hay demora en el pago por parte del obligado, pues en el procedimiento de fiscalización, con más intensidad que en el procedimiento contencioso tributario, el fiscalizado no conoce exactamente lo que va a resultar al término de la fiscalización⁵⁶, por lo que

⁵⁶ Esto partiendo de que el fiscalizado al hacer sus declaraciones juradas con la determinación del impuesto lo hace de manera diligente y con la convicción de que lo que establece en ella es lo correcto y acorde con la normatividad tributaria aplicable.

consecuentemente no cabría reprochar al sujeto un pago tardío o mora alguna en perjuicio del Estado.

En tal situación la aplicación de los intereses moratorios, desde la lógica del TC y la doctrina, vulnera la razonabilidad.

De otra parte, conforme se ha visto, el IPC responde a la actualización del valor adquisitivo del valor nominal del monto de la deuda tributaria y por tanto no constituye una compensación al Estado por la conducta de no pago por parte del fiscalizado, por lo que, en principio, desde el razonamiento del TC, aun cuando no se ha pronunciado explícitamente sobre este punto, en principio podría resultar acorde admisible.

Sin embargo, también se ha visto en la parte respectiva que la metodología de elaboración de este índice conlleva en sí mismo defectos que tienden a elevar el resultado, por lo que se podría perjudicar al contribuyente por causas no imputables a este. De igual forma en un escenario de índice negativo, de admitirse su aplicación a la deuda, podría perjudicar al Estado, pues tendría que disminuirse el monto nominal de la deuda a ser determinada en la fiscalización.

Tal desventaja que presenta el IPC es reconocida por los especialistas de la materia y para complementar el análisis económico, se utilizan otros índices.

En consecuencia, no resulta razonable perjudicar al administrado por la demora indebida en el procedimiento de fiscalización con la aplicación del IPC tal como se ha previsto en el Código Tributario para el caso del vencimiento del plazo de los recursos en las instancias administrativas. Así se dispone en el caso español y en el Modelo de Código Tributario del CIAT (2015).

De otra parte, a juicio del Tribunal Constitucional, no resulta razonable que se extienda el plazo de prescripción por la demora en el procedimiento contencioso tributario por causas imputables al órgano encargado de resolver el recurso, más allá del respectivo plazo de prescripción.

Ahora, durante el procedimiento de fiscalización, el plazo de prescripción para determinar la obligación y aplicar sanciones corre en contra de la Administración, pues solo se suspende el plazo de prescripción en los supuestos de suspensión previstos por el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, así por ejemplo durante la tramitación de las pericias.

Sin embargo, con cada requerimiento emitido se está interrumpiendo el plazo de prescripción, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario, lo que aunado a la ausencia de un término de duración del procedimiento da como resultado la posibilidad de extender el plazo de prescripción de forma indefinida con el consiguiente cómputo de intereses moratorios.

En consecuencia, bajo la lógica del Tribunal Constitucional, tampoco resulta razonable que debido a un procedimiento de fiscalización dilatado por causas imputables a la Administración, se termine extendiendo el plazo de prescripción. Por lo que resultaría conveniente que la legislación establezca un límite en forma similar a las legislaciones revisadas.

Al respecto, la alternativa más idónea para la legislación nacional podría ser no dar efectos de interrupción del plazo de prescripción a las actuaciones emitidas antes del vencimiento del plazo máximo de fiscalización, a la manera del derecho español. Esto resulta acorde con los principios de verdad material, impulso de oficio y celeridad que rigen al procedimiento de fiscalización, pues permitiría que la Administración culmine en forma íntegra estableciendo la deuda o lo que corresponda sin perjudicar económicamente al administrado con intereses o factor alguno.

Debe considerarse que, tal como se ha indicado en la sección sobre el procedimiento de fiscalización, a este le resultan aplicables los principios del procedimiento administrativo, lo que incluye también atender al principio de verdad material, esto implica según señala Ivanega, que “la Administración siempre debe buscar la verdad sustancial como mecanismo para satisfacer el interés público” (2012, p.200). En el procedimiento de fiscalización tributaria hay un evidente interés público que es recaudar conforme con el marco legal aplicable al periodo materia de fiscalización, por lo que iniciado este procedimiento la Administración Tributaria debería desarrollar las actuaciones pertinentes a fin de alcanzar el objetivo indicado, lo que le permitirá

establecer si el fiscalizado debe o no debe tributo alguno, claro está que dentro de los plazos de prescripción aplicables al caso concreto. Este principio desde nuestra óptica no debería decaer por haberse vencido el plazo para la fiscalización, pues ya se desplegaron recursos del Estado para su desarrollo y para evitar el perjuicio económico en el administrado por el transcurso del tiempo se daría la suspensión del cómputo de intereses sin actualización alguna y, adicionalmente, a fin de incentivar el rápido desarrollo del procedimiento, no dar efectos de interrupción del plazo de prescripción a las actuaciones anteriores al vencimiento del plazo para finalizar la fiscalización.

Dicha alternativa planteada también va en línea con el incentivo al fiscalizador para culminar cuanto antes el procedimiento de fiscalización en atención al principio de celeridad e impulso de oficio que también resulta aplicable.



CONCLUSIONES

1. Considerando el desarrollo jurisprudencial, el derecho a obtener un pronunciamiento en el plazo razonable, al estar recogido expresamente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, e implícitamente el artículo 139.3 de la Constitución Política, despliega sus efectos en todo tipo de ámbito, sea público o privado y por ello, es plenamente aplicable en el procedimiento de fiscalización tributaria.
2. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el plazo razonable es distinto al plazo legal y es entendido como un término necesario y suficiente para realizar las actuaciones procesales que se requiere en un caso concreto y para que las partes involucradas en el proceso puedan ejercer sus derechos con el objetivo de obtener un pronunciamiento definitivo que determine sus derechos y obligaciones.
3. El análisis del plazo razonable implica el escrutinio en cada caso concreto de cuatro elementos: i) la complejidad del caso, ii) la conducta del administrado, iii) la conducta de las autoridades encargadas de resolver y iv) el efecto que la dilación genera en la esfera jurídica del administrado. En este último elemento se encuentra que, ante la demora injustificada de la autoridad encargada de resolver el recurso, la deuda tributaria se incrementa por el cómputo de intereses moratorios, lo que no está dentro de los parámetros de razonabilidad.
4. En materia tributaria, conforme con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la vulneración del plazo razonable está muy ligada a la suspensión del cómputo de intereses moratorios respecto de la deuda tributaria, debido al efecto del análisis de razonabilidad, por cuanto tales intereses constituyen una indemnización por la mora en el pago de la deuda tributaria. Por lo cual, en un procedimiento de fiscalización indebidamente dilatado por causas ajenas al fiscalizado, no cabría su cómputo debido a que el transcurso del tiempo genera en el fiscalizado un perjuicio en su patrimonio.
5. De la revisión de la legislación comparada, se advierte que hay países que recogen diversas reglas para evitar la dilación indebida del procedimiento de fiscalización, siendo una de ellas

que ante la demora del fiscalizador se suspende el cómputo de intereses y adicionalmente culmina la facultad de proseguir con el procedimiento.

6. La legislación vigente sobre el procedimiento de fiscalización presenta deficiencias que podrían llevar a configurar la vulneración del derecho a obtener un pronunciamiento en el plazo razonable en múltiples escenarios. En tal sentido, es necesario recoger un plazo legal para culminar el procedimiento de fiscalización, en forma similar a las legislaciones de los países mencionados o del Modelo de Código Tributario del CIAT.
7. La regulación del procedimiento de fiscalización del Código Tributario requiere establecer un plazo para culminar el procedimiento en todos sus casos y además, ante la demora por causas no imputables al fiscalizador, disponer la suspensión de intereses moratorios como consecuencia del vencimiento del plazo para culminar la fiscalización. Sin admitirse la actualización de la deuda con el IPC, en razón a que constituye un índice con falencias y podría generar efectos perjudiciales al contribuyente por causas no imputables a este.
8. El establecimiento de un plazo máximo para dar fin al procedimiento de fiscalización por sí mismo, resulta insuficiente para garantizar al fiscalizado la duración indeterminada del procedimiento, ya que se requiere también establecer plazos máximos fijados a efectos que se proceda al cierre de los requerimientos emitidos.
9. Asimismo, es necesario prever los efectos del eventual vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de fiscalización por causas ajenas al fiscalizado, que debe estar enfocado en revertir los efectos negativos que se generan para él, esto es suspender el cómputo de intereses moratorios sin aplicar el IPC y recoger medidas para evitar extender el plazo de prescripción indefinidamente para la determinación de la obligación tributaria, tal como lo han hecho otras legislaciones.
10. La alternativa más idónea para la legislación nacional podría ser no dar efectos de interrupción del plazo de prescripción a las actuaciones emitidas antes del vencimiento del plazo máximo

de fiscalización, a la manera del derecho español. Esto resulta acorde con los principios de verdad material, impulso de oficio y celeridad que rigen en el procedimiento de fiscalización.



BIBLIOGRAFÍA

1. LIBROS y PUBLICACIONES

BRAVO CUCCI, Jorge. (2003). Algunos comentarios sobre la naturaleza indemnizatoria de los intereses moratorios.
Recuperado de: <https://jus.com.br/artigos/3952/los-intereses-moratorios-y-el-impuesto-a-la-renta>

CABREDO, P. & VALDIVIA, L. (1998) Problemas en la medición de la inflación. Revista de Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú. 1998 (3). Recuperado de: <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Revista-Estudios-Economicos/03/Estudios-Economicos-3-6.pdf>

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
2015. Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana.
Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

FILATOVA, María 2021. Reasonable time of proceedings: compilation of case-law of the European Court of Human Rights. Council of Europe. Recuperado de: <https://rm.coe.int/echr-reasonable-time-of-proceedings-compilation-of-case-law-of-the-eur/native/1680a20c21>

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis
2015. Cuando los intereses moratorios resultan confiscatorios. Revista Análisis Tributario. XXVIII (332), 23-26.

INSTITUTO PERUANO DE ECONOMÍA (IPE). (2010). Aprendiendo Economía. Índice de Precios al Consumidor. Recuperado de: <https://www.ipe.org.pe/portal/indice-de-precios-al-consumidor/>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INEI). (2021a). Informe técnico N° 5. Recuperado de: <https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/05-informe-tecnico-variacion-de-precios-abr-2021.pdf>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INEI). CENTRO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (CIDE). DIRECCIÓN TÉCNICA DE INDICADORES ECONÓMICOS (DTIE). (2021b). Metodología de Cálculo del Índice de Precios al Consumidor de Lima Metropolitana. Recuperado de: https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib05_09/Libro.pdf

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO. (2021). Resolución al término de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario
Recuperado de: <https://www.ipdt.org/resolucion-xv-jornadas/>

IVANEGA, Miriam Mabel. (2012). El alcance del principio de verdad material en el procedimiento administrativo. Revista Ópera prima de Derecho Administrativo. (11), 197-222. Recuperado de: <file:///C:/Users/Maria%20Suarez/Downloads/1488-1414-1-PB.pdf>

KIHARA NOMURA, Adriana. (2021). Intereses moratorios ante la vulneración del plazo razonable de la fiscalización. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. IPDT, 70. 551-572.

LANDA, César. (2012). El plazo razonable en el procedimiento contencioso-tributario. Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. 119-151.

LIU, Rocío & CHU, Iván. (2021). Plazo del procedimiento de fiscalización en el Perú. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. IPDT (70). 623-662.

MOREANO VALDIVIA, Carlos. (2021). La aplicación del principio del plazo razonable en la fiscalización. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. IPDT (70). 709-739.

NÚÑEZ RIVA, Silvia Ysabel (2015). ¿Cuándo pagar intereses moratorios? Derecho y Sociedad, 43. 229-237. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12572/13130>

PEDROSA, Steven Jorge. (2015) Índice de precios al consumo (IPC). Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/ipc-indice-precios-al-consumo.html#:~:text=Y%20al%20contrario%2C%20si%20el,una%20reducci%C3%B3n%20en%20sus%20precios>

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. (2014). Proyecto de Ley N° 3627-2013/PE. Establecen medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Recuperado de: [https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/Contdoc02_2011_2.nsf/Docpub/2D2BFDCF2F12999705257CFC00090B62/\\$FILE/PL03627_20140618.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/Contdoc02_2011_2.nsf/Docpub/2D2BFDCF2F12999705257CFC00090B62/$FILE/PL03627_20140618.pdf)

ZEGARRA VÍLCHEZ, Juan Carlos. (2006). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú. Recuperado de:

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

2. LEGISLACIÓN NACIONAL Y EXTRANJERA

CONGRESO DE LA REPÚBLICA. (12.07.2014). Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Ley N° 30230. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1105795>

CONGRESO DE LA REPÚBLICA. (31.12.2014). Ley que promueve la reactivación de la economía. Ley N° 30296. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1118296>

CONGRESO DE LA REPÚBLICA. (23.07.2021). Nuevo Código Procesal Constitucional. Ley N° 31307. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/nuevo-codigo-procesal-constitucional-ley-no-31307-1975873-2/>

CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. (31.12.1981) Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación, actualizado según Resolución Miscelánea Fiscal publicada en dicho diario el 5.1.2022. Obtenido de: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

CORTES GENERALES. ESPAÑA. Ley General Tributaria. Texto consolidado aprobado por la Ley 58/2003 (17.12.2003). Recuperado de: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=49&modo=2¬a=0&tab=2

GOBIERNO REVOLUCIONARIO. (12.07.1978). Aprueban “Convención Americana sobre Derechos Humanos”. Decreto Ley N° 22231. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H717655>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (21.04.1996). Código Tributario. Decreto Legislativo N° 816. Diario oficial El Peruano. Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22.06.2013). Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1081161>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (15.03.2007). Modifican artículos del texto único ordenado del código tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. Decreto Legislativo N° 981. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H939484>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (29.06.2007). Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Decreto

Supremo N° 085-2007-EF. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H945376>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (16.02.2008). Norma que regula el procedimiento de actualización de la deuda tributaria en función del IPC de acuerdo con lo establecido en el Artículo 33 del Código Tributario. Decreto Supremo N° 024-2008-EF. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H959546>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (16.12.2015). Decreto Supremo que regula el procedimiento de actualización de la deuda tributaria y aduanera en función del IPC en el caso de recursos de apelación de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario y en el artículo 151 de la Ley General de Aduanas. Decreto Supremo N° 362-2015-EF. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1142417>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (05.07.2012). Modifican Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias. Decreto Legislativo N° 1113. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1058731>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (25.01.2019). Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Diario oficial El Peruano. Recuperado de: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1226958>

MINISTERIO DE HACIENDA DE CHILE. (31.12.1974). Código Tributario. Decreto Legislativo 830. Versión modificada por la Ley N° 21453. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374&idVersion=2022-06-30&idParte=>

3. JURISPRUDENCIA NACIONAL E INTERNACIONAL

CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. (12.11.1997). Caso Suárez Rosero Vs. Ecuador. Recuperado de: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_35_esp.pdf

CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. (17.06.2005). Caso Comunidad indígena Yakye Axa Vs. Paraguay. Recuperado de: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_125_esp.pdf

CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. (27.11.2008). Caso Valle Jaramillo y otros Vs. Colombia. Recuperado de: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_192_esp.pdf

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (21.03.2005). Expediente N° 1255-2003-AA/TC.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (25.11.2008). Expediente N° 05239-2006-PA/TC-
Aclaración. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05239-2006-AA%20Aclaracion.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (31.10.2013). Expediente N° 03373-2012-PA/TC.
Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/03373-2012-AA.html#:~:text=El%20Juez%20y%20el%20Tribunal,se%C3%B1alados%20en%20el%20presente%20C%C3%B3digo.>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (29.01.2014). Expediente N° 03184-2012-PA/TC.
Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03184-2012-AA.html#:~:text=Expresa%20que%20la%20demandada%20le,moratorios%20de%20conformidad%20con%20el>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (14.05.2015). Expediente N° 00295-2012-PHC/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00295-2012-HC.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (10.05.2016). Expediente N° 04082-2012-PA/TC.
Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (16.08.2018). Expediente N° 04532-2013-PA/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/04532-2013-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (12.11.2020). Expediente N° 02051-2016-PA/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (26.10.2021). Expediente N° 02218-2015-PA/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/02218-2015-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (09.11.2021). Expediente N° 0222-2017-PA/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/00222-2017-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (27.01.2022). Expediente N° 03468-2019-PC/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/03468-2019-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (01.02.2022). Expediente N° 01339-2019-PA/TC.
Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/01339-2019-AA.pdf>

4. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL. (25.10.1999). Resolución N° 819-3-1999. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0819.pdf

TRIBUNAL FISCAL. (25.06.2019). Resolución N° 05826-1-2019. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_05826.pdf

TRIBUNAL FISCAL. (06.07.2010) Resolución N° 11473-5-2011. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/5/2011_5_11473.pdf

TRIBUNAL FISCAL. (30.10.2017). Resolución N° 03500-Q-2017. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/Q/2017_Q_03500.pdf

5. TRATADOS

CONSEJO DE EUROPA. (04.11.1950). Convención Europea sobre Derechos Humanos. Recuperado de:
<https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1249.pdf>

ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS. (22.11.1969). Convención Americana sobre Derechos Humanos. Recuperado de:
https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf

6. OTROS

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (02.06.2006). Resolución Ministerial N° 287-2006-EF-10 Declaran infundado Recurso de Queja interpuesto contra el Tribunal Fiscal. Recuperado de:
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/257611/231003_file20181218-16260-1wx27ok.pdf?v=1545185174

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (24.08.2021). Informe N° 0078-2021-EF/61.01. (ver documento en el Anexo).



Firmado Digitalmente por
YEPES SALAZAR Miryam
Emily FAU 20131370645
soft
Fecha: 24/08/2021
20:13:37 COT
Motivo: Doy V° B°



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA"

INFORME N° 0078 -2021-EF/61.01

Para : Señora
PATRICIA DEL CARMEN VELASCO SAENZ
Procuradora Pública del Ministerio de Economía y Finanzas

Asunto : Proceso de amparo interpuesto por Yura S.A. contra la SUNAT y Tribunal Fiscal¹.

Referencia : Memorando N° 1085-2021-EF/16 (HR 115787-2021)

Fecha : Lima, 24 de agosto de 2021



Firmado Digitalmente por
CALLE CASTRO Zulema
Antuane FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/08/2021
20:09:41 COT
Motivo: Doy V° B°

Tengo el agrado de dirigirme a usted, con relación al asunto y al documento de la referencia, a fin de señalar lo siguiente:

I. ANTECEDENTES

1.1 Mediante el documento de la referencia su Despacho solicita a esta Dirección General, el informe técnico con relación a la demanda de amparo interpuesta por Yura S.A. (demandante) contra la SUNAT² y el Tribunal Fiscal sobre inaplicación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) por la demora en resolver y vulneración del derecho al plazo razonable durante el trámite del procedimiento contencioso tributario que se encuentra en trámite ante el Tribunal Fiscal con Expediente N° 10681-2015³.

II. ANÁLISIS

2.1 Con relación al derecho al plazo razonable, como es de conocimiento, el Tribunal Constitucional a partir de los casos MEDINA DE BACA⁴ e ICATOM⁵, dispone la inaplicación de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, toma tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios planteados por los contribuyentes.

2.2 En el caso ICATOM se estableció que para determinar si se vulneró el derecho al plazo razonable habría que evaluar los siguientes cuatro criterios⁶: (i) La complejidad del asunto; (ii) la actividad o conducta procedimental del administrado: implica evaluar si se evidencian actuaciones dilatorias; (iii) la conducta de la administración pública: considerando el tiempo de la demora y que la excesiva carga procesal no es un motivo

¹ Exp. Jud. N° 02820-2021-0-1801-JR-DC-11

² Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

³ Vinculado a la Resolución de Intendencia N° 055-014-0002092/SUNAT.

⁴ Expediente N° 04082-2012-PA/TC del 10.5.2016.

⁵ Expediente N° 04532-2013-PA/TC del 16.8.2018.

⁶ Dicho criterio también fue de aplicación por el Tribunal Constitucional en el caso TELEFÓNICA tramitado con Expediente N° 0225-2017-PA/TC del 28.1.2021.





“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

justificante; y (iv) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado.

- 2.3 Al respecto, mediante los Informes N° 0009-2021-EF/61.01⁷, N° 0011-2021-EF/61.02⁸ y N° 0014-2021-EF/61.01⁹, esta Dirección General, a solicitud de su Despacho referidos a casos similares al presente, ha dejado clara su posición respecto de la aplicación de los intereses moratorios a las deudas tributarias en litigio y el análisis del derecho al plazo razonable, los cuales deben tenerse en cuenta para la defensa en el proceso de amparo indicado en el asunto.
- 2.4 En líneas generales en los referidos informes, esta Dirección General ha señalado lo siguiente:
- ✓ Resulta necesario que en los procesos de amparo se haga notar al Tribunal Constitucional que la evaluación del derecho al plazo razonable conlleva a analizar el plazo que se toma cada órgano resolutorio en cada instancia (reclamación, apelación y cumplimiento) y no los plazos en conjunto pues llevará necesariamente a que siempre que los demandantes impugnen repetidas veces contra las resoluciones de cumplimiento o cuando haya declaraciones de nulidad en la instancia de apelación, se concluya que hay una vulneración del derecho al plazo razonable, aun cuando cada resolución se emita dentro del plazo legal previsto para cada etapa.
 - ✓ El análisis de la complejidad de un caso pasa por considerar la materia analizada, el volumen de información contenido en el expediente, la cantidad y dificultad en el análisis de los reparos establecidos como producto de la fiscalización efectuada por la SUNAT, la vinculación del caso controvertido con otros procedimientos en trámite; entre otros factores, como por ejemplo, las múltiples veces, que a iniciativa de la propia demandante, se presentaron escritos e información adicional a lo largo del procedimiento, lo que conlleva que los órganos resolutores tengan que analizarlos conforme se van presentando y que también supone extender el plazo para resolver.
 - ✓ De no considerarse todos los aspectos que denotan la complejidad de un caso, para realizar el test de la complejidad de una controversia tributaria, se podría llegar a la errada conclusión de que únicamente se considerarían complejos los casos de precios de transferencia y, por ende, en el resto de casos sometidos ante las instancias resolutoras siempre se vulneraría el derecho al plazo razonable.
 - ✓ Respecto de la conducta de las autoridades administrativas, en los procesos de amparo debe revisarse la actividad procesal desplegada en cada instancia, a fin de acreditar que no se trata de un procedimiento contencioso respecto del cual el (los) órgano(s) resolutorio(s) quedó (quedaron) inactivo(s) en el tiempo.

⁷ HR 026245-2021.

⁸ HR 032971-2021.

⁹ HR 042218-2021.





“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

- ✓ Sobre el impacto del test de las consecuencias de la demora, obviando las alternativas que el ordenamiento legal brinda al contribuyente para evitar tales consecuencias (queja contra el Tribunal Fiscal y dar por denegado su recurso), lleva a que siempre se resulte vulnerando el derecho al plazo razonable en contra de las instancias resolutoras, esto es, lleva a que el test se incline necesariamente a favor del contribuyente, favoreciendo así las impugnaciones estratégicas o maliciosas.
- ✓ En suma, la evaluación de los cuatro criterios para determinar si se ha vulnerado el derecho al plazo razonable, debe hacerse considerando los aspectos antes indicados, pues de lo contrario bastaría con determinar si se excedió el plazo legal para resolver en las instancias resolutoras.

2.5 Es de destacar que, de acuerdo con el marco legal vigente, la afectación que invoca la demandante que supuestamente consiste en el incremento de la deuda por la aplicación del IPC, debido a la demora en resolver por parte de la instancia resolutora, puede ser evitada por la demandante mediante el pago de la deuda que ella impugna trasladando así el riesgo al Estado, ya que en caso de que aquella obtenga un fallo final a su favor podrá solicitar la devolución de lo pagado con los intereses correspondientes. Así ha ocurrido con algunas empresas tales como la Sociedad Minera Cerro Verde S.A.¹⁰ y Compañía de Minas Buenaventura S.A.A.¹¹, quienes aun cuando tienen sus litigios en curso y las respectivas deudas estaban fraccionadas, finalmente optaron por el pago del total de las deudas materia de controversia continuando con sus controversias tributarias. Una medida similar ha anunciado la empresa MMG Las Bambas¹².

2.6 Debe considerarse que la recaudación de recursos públicos tiene por objeto financiar las intervenciones del Estado en los diversos sectores de la economía nacional, como salud y educación, así como la atención oportuna de las demandas de bienes y servicios públicos en beneficio de la población.

En ese sentido, el diferimiento del pago de las acreencias en favor del Estado afecta la oportunidad de la percepción de los recursos necesarios para la atención adecuada y oportuna de las demandas de la población. Según Valencia (2012)¹³, debe internalizarse el hecho de que el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias permite al Estado contar con los recursos financieros para el cumplimiento adecuado y pertinente de sus responsabilidades.

¹⁰ <https://gestion.pe/economia/empresas/minera-cerro-verde-pago-voluntariamente-s-1040-millones-de-deuda-a-sunat-noticia/> Puede consultarse en el portal web de la Superintendencia del Mercado de Valores en el rubro hechos de importancia la Carta SMCV-VAC-067-2021 del 13.08.2021 de dicha empresa mediante la cual comunica que hizo el pago de la deuda que viene litigando sobre Regalía Minera.

¹¹ Fuente: Hecho de importancia “Pago de deuda con SUNAT” EXP. 2021029343 DEL 30/07/2021 17:55 https://www.smv.gob.pe/Frm_HechosDeImportancia.aspx?data=114CB11B57761F31023D45590F71C610FA01CCCA23CA1ADDF73083081CD2E7915C

¹² <https://gestion.pe/economia/las-bambas-pagara-s-3090-millones-en-igv-y-adelantara-pago-de-impuesto-a-la-renta-nndc-noticia/>

¹³ Valencia, A. (2012). Implicancia financiera de la actualización de intereses por el pago extemporáneo de la deuda tributaria. QUIPUKAMAYOC. Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 20, N° 37, pp. 201-211. UNMSM, Lima, Perú.



“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

- 2.7 Desde esa perspectiva, la disposición de la actualización o corrección monetaria de las deudas en favor del Estado en la normativa vigente actúa como una cláusula de actualización del valor nominal que tiene por objeto mantener constante la capacidad adquisitiva de dicha acreencia en el tiempo hasta el momento de su percepción.

Así, debe notarse que el valor del dinero fluctúa en el tiempo y que depende de factores como la inflación, un indicador de la evolución del nivel general de precios que consiste en un incremento sostenido del mismo en una economía y que refleja la consecuente pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo.

La inaplicación de dicho mecanismo de actualización permitiría la licuación por inflación de dichas deudas en detrimento del erario nacional, toda vez que el Estado percibiría menores recursos en términos reales por la pérdida de valor de dichas acreencias en el tiempo.

- 2.8 Es una práctica internacional la utilización de unidades de indexación a índices de precios. Por ejemplo, en Chile está ampliamente usada la UF (unidad de Fomento), y en Uruguay la UI (unidad indexada), en el Perú se usa la UIT (Unidad Impositiva Tributaria) la cual incorpora como uno de sus principales criterios para su aplicación la actualiza por inflación. Todas estas han surgido como formar de proteger a los países de las fluctuaciones del poder adquisitivo de los pagos nominales.
- 2.9 De otra parte, con relación a la actualización de la deuda con el Índice de Precios al Consumidor (IPC) corresponde señalar que esta no es exagerada o arbitraria, pues no constituye, por su naturaleza, una sanción (ni económica, ni jurídica); y solo tienen por función el evitar que el pago de la deuda tributaria no constituya un monto nominal o histórico, pues es sabido que el dinero tiene un valor en el tiempo que, en contraste con su valor real, no incluye los efectos de la inflación, por lo que vencido el plazo para resolver en cada una de las instancias administrativas, de acuerdo con el marco legal vigente, únicamente se actualiza la deuda en función del IPC -con el cual se mide la inflación- para mantener el valor real del monto nominal o histórico de la deuda.
- 2.10 En caso de no efectuarse dicha actualización, el valor real de la deuda nominal podría verse muy disminuido, lo cual podría incentivar la presentación de más impugnaciones y/o la presentación de impugnaciones estratégicas o maliciosas, que podrían afectar aún más los tiempos para la resolución de las impugnaciones, y con ello reducir el valor de las deudas nominales en el tiempo.
- 2.11 En línea con lo anterior, disponer la no actualización monetaria del valor nominal de la deuda podría generar incentivos perversos hacia estrategias de planificación agresivas, permitiendo la licuación de las deudas por inflación y configurándose en un mecanismo de elusión.

El sistema tributario podría verse seriamente afectado, puesto que la no actualización monetaria se constituiría en un incentivo adicional para que los contribuyentes adopten



“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

estrategias para maximizar el diferimiento del cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustanciales.

- 2.12 Así, se podría incentivar un mayor incumplimiento tributario, lo cual exigirá que la administración tributaria destine mayores recursos para el control de las deudas tributarias; sin embargo, como se incentiva el diferimiento del pago de la deuda, ello incrementa las probabilidades de que las resoluciones de determinación de la deuda emitidas sean a su vez impugnadas por los contribuyentes, lo cual –si es que no se destinan recursos adicionales para su atención– podría incrementar los plazos en la atención de dichas impugnaciones y con ello diferirse aún más el pago de una deuda tributaria erosionada o disminuida por efectos de la inflación, afectando la recaudación tributaria¹⁴.

Como se ha señalado, el valor del dinero cambia con el tiempo y mientras más largo sea este, mayor es la evidencia de la forma como disminuye su valor.

- 2.13 Lo indicado resulta congruente con el hecho que, históricamente, el porcentaje de éxito de la SUNAT, en monto de dinero y en cantidad de expedientes, en los procedimientos y procesos en trámite ante el Tribunal Fiscal y Poder Judicial, respectivamente, se ha ubicado sobre el 85%, tal como se puede apreciar del Plan Operativo Institucional (POI) de la SUNAT de los años 2014¹⁵, 2015¹⁶ y 2016¹⁷. Las altas tasas de éxito a favor de la SUNAT permiten demostrar que el litigio tributario encierra una dosis alta de comportamiento estratégico por parte de los contribuyentes, quienes utilizan los mecanismos legales de defensa de actos administrativos con el fin de dilatar la exigibilidad de los mismos.
- 2.14 Otro de los factores a considerar es el costo de oportunidad asociado al diferimiento de la percepción de dichas acreencias. Por un lado, sumado a la pérdida de capacidad adquisitiva de dichos activos, debe considerarse que, dado el diferimiento de la percepción de dichos recursos, el Estado debe acudir a fuentes de financiamiento externo para efectos de sufragar los recursos necesarios para las intervenciones del estado asumiendo el costo de financiero de dichos recursos. Es decir, ante la ausencia de recursos públicos el Estado debe recurrir al endeudamiento pagando por ello tasas de interés.

¹⁴ Afecta la recaudación porque incentiva el incumplimiento tributario, al incentivar el diferimiento en el pago de la deuda tributaria que será erosionada por efectos de la inflación, e incluso se incrementan las probabilidades de no recuperación de la deuda tributaria de deudores que, en el transcurso del tiempo, dejan de operar o ya no cuentan con los ingresos o activos sobre los cuales efectuar el cobro de la deuda tributaria determinada.

¹⁵ Ver las páginas 10 y 18 del “Informe de Evaluación Anual POI 2014”, elaborado por la Oficina Nacional de Planeamiento de la Gerencia de Planeamiento y Control de Gestión de la SUNAT, el cual se puede encontrar en el siguiente enlace: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/poi/informeEvaluacion-poi/informeEvaluacion-POI-2014.pdf>

¹⁶ Ver la página 33 del Informe N° 004-2016-SUNAT/1K1200 “Evaluación y Seguimiento del POI: Resultado Anual 2015”, elaborado por la ya mencionada Oficina Nacional de Planeamiento, el cual se puede encontrar en el siguiente enlace: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/poi/informeEvaluacion-poi/informeEvaluacion-POI-2015.pdf>

¹⁷ Ver la página 37 del Informe N° 003-2017-SUNAT/1K1200 “Seguimiento y Evaluación en el Marco del POI - Resultado Anual 2016”, elaborado por la Oficina Nacional de Planeamiento, el cual se puede encontrar en el siguiente enlace: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/poi/informeEvaluacion-poi/informeEvaluacion-POI-2016.pdf>



“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

Por ejemplo, en marzo del presente año, el Perú emitió tres tipos de bonos con tasas que fluctuaron entre 2,734% y 3,55%. Estas tasas de interés son superiores a la tasa de inflación promedio de los últimos 10 años que fue equivalente a 2,7%.

- 2.15 Por otro lado, se encuentra el costo de oportunidad referido a la ejecución de las intervenciones públicas y el beneficio social derivado de las mismas. Según el MEF¹⁸, la tasa social de descuento corresponde a un indicador del costo de oportunidad en el cual incurre el país al emplear recursos para financiar proyectos de inversión, cuyo nivel se estima asciende a 8% para proyectos, superior a la inflación promedio del país registrada en los últimos 10 años (alrededor de 2,7%). Es decir, ante la ausencia de recursos el Estado no puede invertir en proyectos que de realizarse beneficiarían a la población con una tasa de 8%.
- 2.16 Asimismo, para los contribuyentes el no pago de recursos al Estado implica la disposición de dichos fondos hacia oportunidades de inversión como estrategia para la gestión del valor del dinero en el tiempo.

Así, por ejemplo, dichos fondos podrían ser destinados hacia inversiones con rentas fijas con menores niveles de exposición al riesgo como los depósitos y otros instrumentos de deuda como los bonos. Según información del BCRP, la tasa de interés de pasivo promedio en moneda nacional fue de 2,2% en promedio en los últimos 10 años, mientras que instrumentos de renta fija como los bonos de globales del gobierno registran cupones de entre 1,862% y 8,750%.

- 2.17 Esos fondos también podrían utilizarse por el contribuyente para financiar sus propias inversiones. En ausencia de actualización de la deuda por tasa de interés o inflación, resultaría para la empresa más rentable alargar un proceso de litigio a endeudarse con un banco. Al 23 de agosto de 2021 la tasa de interés activa de un préstamo corporativo a 30 días es de 3,67%. Es decir, mediante litigios el Estado en la práctica se convertiría en la fuente de financiamiento de una inversión.
- 2.18 Dado el costo de oportunidad del dinero, mientras menor el costo de pago de la deuda tributaria, mayores serán los incentivos para el desarrollo de estrategias de planificación tributaria orientadas hacia la extensión de los litigios que permitirían una gestión activa de los flujos de los contribuyentes en detrimento de la percepción oportuna de dichos recursos por parte del Estado, recursos que deben ser invertidos en beneficio de toda la población peruana.

III. CONCLUSION

En tal sentido, se concluye que debe considerarse la posición adoptada por esta Dirección General respecto del análisis del derecho al plazo razonable contenida en los Informes N° 0009-2021-EF/61.01, N° 0011-2021-EF/61.02 y N° 0014-2021-EF/61.01, así

¹⁸ Nota Técnica para el uso de los Precios Sociales en la Evaluación Social de Proyectos De Inversión. Ministerio de Economía y Finanzas Dirección General de Programación Multianual de Inversiones – DGPMI. Julio 2021.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL PERÚ: 200 AÑOS DE INDEPENDENCIA”

como el sustento de la actualización de la deuda tributaria con el IPC respecto de las deudas en litigio, que permite mantener en el tiempo la capacidad adquisitiva de dichas acreencias. La eliminación de la actualización de las deudas por IPC además generaría mayores incentivos para el desarrollo de estrategias de planificación tributaria orientadas hacia la extensión de los litigios, dado que el dinero tiene un costo de oportunidad y los contribuyentes pueden invertir dichos recursos para sus propios fines.

Atentamente,

DOCUMENTO FIRMADO DIGITALMENTE
MARCO ANTONIO CAMACHO SANDOVAL
Director General de Política de Ingresos Públicos

