PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Escuela de Posgrado

Fiscalización de precios de transferencia en Perú: Consecuencias de la falta de plazos en el procedimiento y su efecto en la prescripción

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Maestra en Derecho Tributario que presentan:

Gisella Del Carmen Llontop Silva
Gloria Maria Wong Ordinola

Asesora:

Renee Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, RENEE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del trabajo de investigación titulada(o) FISCALIZACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PERÚ: CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE PLAZOS EN EL PROCEDIMIENTO Y SU EFECTO EN LA PRESCRIPCIÓN, de las autoras GISELLA DEL CARMEN LLONTOP SILVA y GLORIA MARIA WONG ORDINOLA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 33%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 11/08/2025.
- Al ser una investigación en derecho se ha hecho mención de numerosas normas y documentos jurídicos.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de investigación, 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, 14 de Agosto de 2025.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: VILLAGRA CAYAMAN, RENEE ANTONIETA	
DNI: 29595176	Firma
ORCID: 0000-0002-4054-8113	

A mi padre, por su guía y por animarme siempre a seguir adelante.

A mi esposo e hijas, por su amor, paciencia y apoyo incondicional.

A la memoria de mi madre que me acompañó en cada paso

Y sigue siendo mi mayor inspiración.

Gisella Llontop

A Dios, por ser mi guía y fortaleza cuando más lo necesité.

A mis padres, por su amor y apoyo constante.

A mi hijo Rafael, mi valiente guerrero, tu existencia le dio nuevo sentido a mi vida.

Gracias por ser mi razón y mi fuerza.

Gloria Wong

RESUMEN EJECUTIVO

La fiscalización tributaria es una facultad fundamental del Estado que permite corroborar el cumplimiento de las normas tributarias y debe ser ejercida por medio de procedimientos que respeten los derechos de los contribuyentes. En Perú, el procedimiento de fiscalización no cuenta con plazo de duración determinado. El numeral 1) del artículo 62°-A del Código Tributario (en adelante CT) ha establecido un plazo para requerir información al administrado, en consecuencia, la fiscalización podría continuar hasta el límite del plazo de prescripción. La ausencia de un plazo determinado genera incertidumbre jurídica, siendo que, esta problemática se agrava en los procedimientos de fiscalización donde se aplican normas de precios de transferencia, puesto que el numeral 3) del artículo 62°-A del CT excluye a estos procedimientos de un plazo determinado para requerir información. Asimismo, surge la duda si corresponde aplicar las causales de suspensión del procedimiento de fiscalización (Numeral 6) del artículo 62°-A del CT) y la causal de suspensión del plazo de prescripción (Literal f) del numeral 1) del artículo 46° del CT), lo que ha originado la existencia de pronunciamientos antagónicos entre el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal. En ese contexto, el presente trabajo tiene por objeto determinar si la regulación actual del procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia vulnera el debido procedimiento y el principio de seguridad jurídica, para lo cual hemos empleado el método jurisprudencial y comparado, concluyendo que, la falta de plazo para requerir en estos procedimientos genera incertidumbre jurídica y vulnera el debido procedimiento.

Palabras clave:

Fiscalización tributaria; Precios de transferencia; Plazo razonable; Prescripción tributaria; Debido procedimiento; Seguridad jurídica; Código Tributario.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO 1

ÍNDICE 3
INTRODUCCIÓN 4

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO 9

1.1. Procedimiento de fiscalización 9

1.2. Tipos de procedimiento de fiscalización 14

1.2.1. Procedimiento de Fiscalización Definitiva 14

1.2.2 Procedimiento de Fiscalización Parcial 16

1.2.3 Procedimiento de Fiscalización Parcial electrónica 16

1.3. Procedimiento de fiscalización que involucra el estudio sobre precios de transferencia. 17

1.3.1. Tipos de Fiscalización sobre Precios de Transferencia 20

1.3.1.1 Fiscalización Definitiva sobre Precios de Transferencia 20

1.3.1.2 Fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia 22

1.4. Ejercicio de la facultad discrecional en los procedimientos de fiscalización 26

1.5. Garantías y derechos de los contribuyentes ante un procedimiento de fiscalización 28

1.5.1. El Debido procedimiento 28

1.5.1.1. Ámbito de aplicación y contenido 30

1.5.1.2. Debido procedimiento en la fiscalización de precios de transferencia 33

1.5.2. Derecho al plazo razonable 37

1.5.2.1. El plazo razonable en la fiscalización de precios de transferencia 42

1.6. Principio de Seguridad jurídica 43

1.6.1. Seguridad jurídica en los procedimientos de fiscalización 46

1.6.2. Seguridad jurídica y prescripción 47

1.7 Conclusiones del marco teórico 48

CAPÍTULO II: LOS PLAZOS EN LA FISCALIZACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: IMPACTOS Y CONSECUENCIAS 51

2.1. Impacto de la ausencia de plazos en el procedimiento de fiscalización relacionado al análisis de precios de transferencia 53

2.1.1. Vulneración del derecho al debido procedimiento en la fiscalización tributaria parcial sobre Precios de Transferencia 55

2.1.2. Vulneración de la seguridad jurídica e incertidumbre en torno al plazo de prescriptorio 57

2.2. Análisis de los pronunciamientos divergentes relacionados a la aplicación de causales de suspensión de la prescripción 60

2.2.1. Posiciones de la SUNAT respecto a los plazos de fiscalización 63

2.2.2. Interpretación del Tribunal Fiscal sobre los plazos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia 64

2.3. Pronunciamiento de la Corte Suprema: Intento de armonización 65

2.4 Estudio Comparado: Análisis del Procedimiento de Fiscalización en la legislación comparada 70
2.4.1 Procedimiento de fiscalización en el Modelo de CT para América Latina 71
2.4.2 Procedimiento de fiscalización en Chile 74
2.4.3 Procedimiento de fiscalización en México 77
2.4.4 Procedimiento de fiscalización en Colombia 80
2.4.5 Procedimiento de fiscalización en España 83

CAPÍTULO III: DISCUSIÓN 86

3.1. Principales Hallazgos 87

3.1.1. Identificación de lagunas normativas y amplia discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización parcial de Precios de Transferencia. 87
3.1.2. Vulneración del principio de seguridad jurídica como certeza de la situación jurídica tributaria a propósito de la jurisprudencia. 90
3.1.3. Comprobación de la hipótesis 92

3.2 Lecciones extraídas del derecho comparado 93

3.3 Propuestas de solución y recomendaciones para la reforma del procedimiento de fiscalización 97

Conclusiones 100

Referencias Bibliográficas 102

INTRODUCCIÓN

En nuestro país, la facultad de fiscalización es ejercida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat[1] y, puede ser ejercida a través de procedimientos de fiscalización definitiva o parcial. Será definitiva cuando "se realiza una auditoría exhaustiva a los libros, registros y documentación del contribuyente con la finalidad de determinar de manera definitiva el monto de la obligación tributaria correspondiente a un determinado tributo y período tributario", mientras que será parcial cuando "la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y puede llevarse a cabo de forma electrónica" (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [SUNAT],sf).

Respecto al procedimiento de fiscalización definitiva, el numeral 1) del artículo 62°-A del CT, aprobado mediante Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, establece el plazo de un (1) año, para ejercer la labor fiscalizadora, el cual inicia cuando el sujeto fiscalizado entrega la totalidad de la información y/o documentación solicitada por la Sunat. En el caso de fiscalizaciones parciales, el plazo se reduce a (6) meses.

Es importante señalar que, el plazo regulado en el numeral 1) del artículo 62°-A esta referido al límite temporal que tiene la Sunat para requerir información al deudor tributario y, el efecto de que transcurra dicho plazo consiste en limitar la posibilidad de requerir mayor información al sujeto fiscalizado, pero no limita la facultad fiscalizadora[2]; por lo que, la Sunat podría seguir fiscalizando y obtener información de terceros para realizar el análisis de la determinación de la obligación tributaria dentro del plazo de prescripción correspondiente. Nótese que no existe un plazo de duración del procedimiento de fiscalización.

Este vacío normativo es particularmente crítico en el caso que la fiscalización verse sobre precios de transferencia, pues en este procedimiento no sólo no existe un plazo determinado

[1] *De acuerdo con las disposiciones establecidas en el CT, los órganos encargados de administrar los tributos son la Sunat y los gobiernos locales; sin embargo, para fines del presente trabajo nos referiremos a la SUNAT.*

[2] *Numeral 4) Art 62-A del CT: Efectos del plazo: Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar*

para concluir la fiscalización, sino que tampoco hay un límite para el tiempo para que la SUNAT requiera información al contribuyente.

Así tenemos que, el numeral 3) del artículo 62°-A del CT establece que el plazo de fiscalización no es aplicable a los procedimientos de fiscalización por precios de transferencia, es decir, se establece una excepción para estos procedimientos específicos. Situación que evidencia que, el plazo que limitaría dicha actividad (requerir información) sería el de la prescripción.

Adicionalmente a ello, causa preocupación que, a consecuencia de dicha exclusión, se han suscitado dudas en cuanto a si respecto de estos procedimientos específicos opera la causal de suspensión de prescripción establecida en el literal f) del numeral 1) del artículo 46° CT.

Al respecto, no cabe duda de que la fiscalización de precios de transferencia constituye un área clave para asegurar la equidad y transparencia en la tributación internacional y en la lucha para evitar la erosión de bases imponibles entre partes relacionadas. Así, las operaciones vinculadas a esta materia son de naturaleza compleja y requieren un análisis detallado de la información financiera. Sin embargo, es esencial que la labor fiscalizadora sobre dichas operaciones se realice dentro de un procedimiento que respete y proteja los derechos de los contribuyentes, garantizando un equilibrio entre el control fiscal y la seguridad jurídica.

El tema de nuestra investigación es analizar si la actual regulación del procedimiento de fiscalización parcial vinculada a los precios de transferencia resulta compatible con el derecho al debido procedimiento y con el principio de la seguridad jurídica.

En efecto, analizaremos cuál es el impacto de la falta de regulación de un plazo en el procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia a nivel de las garantías y derechos de los contribuyentes y a nivel de confianza de los administrados en el sistema legal nacional.

Asimismo, se abordarán las interpretaciones disímiles que se han generado sobre si corresponde la aplicación de las causales de suspensión de la prescripción dispuestas en el literal f) del numeral 1) del artículo 46° CT en los procedimientos de fiscalización parcial sobre normas de precios de transferencia.

En efecto, no existe consenso en la interpretación que realiza el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de Justicia. Dicha situación ha ocasionado que la Quinta Sala Constitucional y Social Transitoria de Derecho Social de la Corte Suprema, en virtud de su facultad unificadora, expida la Sentencia Casatoria N.° 17824-2023-Lima, que ha establecido como precedente vinculante que en los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia resulta aplicable las causales de suspensión del procedimiento de fiscalización, dispuestas en el numeral 6) del artículo 62°-A del CT respetando el plazo razonable, asimismo, para verificar si el plazo empleado es razonable deberá evaluarse los criterios establecidos en dicho precedente y de los que se comentará en el capítulo correspondiente.

La consecuencia inmediata de la interpretación contenida en el referido precedente vinculante es que, a los procedimientos de fiscalización definitiva o parcial que versen sobre precios de transferencia si le resultarían aplicables las causales de suspensión de la prescripción dispuestas en el literal f) del artículo 46° del CT.

En ese contexto, atendiendo al análisis normativo y jurisprudencial planteamos como hipótesis que la falta de plazo determinado en los procedimientos de fiscalización parcial de precios de transferencia vulnera el derecho al debido procedimiento y afecta de modo negativo al principio de la seguridad jurídica.

En efecto, la falta de regulación de plazos en los procedimientos fiscales sobre precios de transferencia expone al contribuyente a un riesgo de prolongación excesiva de los procedimientos de fiscalización.

La confirmación de la hipótesis nos revelará la necesidad de que se regule un plazo determinado en las fiscalizaciones parciales que involucre el estudio de normas de precios de transferencia, así como para fines de requerir información al contribuyente, de tal forma que, a su vez pueda serle aplicable los efectos del plazo, la suspensión del plazo y demás aspectos previstos en el artículo 62°-A del CT, teniendo en cuenta la incidencia que su regulación tiene en relación con el derecho a obtener una decisión en un tiempo oportuno y su relación con el cómputo del plazo prescriptorio.

El objetivo principal de la presente investigación es analizar las consecuencias de la falta de plazo en el procedimiento de fiscalización parcial de precios de transferencia y determinar cuál es

su efecto en el cómputo de la prescripción, con el fin de proponer recomendaciones que mejoren la regulación normativa y el cumplimiento tributario.

Los objetivos específicos serán los siguientes:

1. Examinar la regulación vigente sobre el procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia, identificando sus etapas y su impacto en el debido procedimiento.
2. Identificar los principios constitucionales y legales que respaldan el derecho al debido procedimiento en una fiscalización parcial vinculada a precios de transferencia demostrando su relevancia para abordar la afectación a la seguridad jurídica por la falta de un marco normativo con etapas preclusivas claramente diferenciadas.
3. Evaluar si la actual regulación del procedimiento es compatible con las causales de suspensión del plazo de fiscalización, que tienen incidencia en la suspensión del plazo de prescripción de la facultad de la Sunat para determinar la obligación tributaria.
4. Analizar las diferentes interpretaciones del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema respecto al cómputo de la prescripción en los procedimientos de fiscalización parcial vinculada a precios de transferencia, y cómo estas divergencias generan incertidumbre jurídica para los contribuyentes.
5. Comparar la normativa nacional e internacional relacionada con fiscalización por precios de transferencia y los plazos establecidos, con el propósito de identificar buenas prácticas y posibles áreas de mejora en el marco normativo nacional.

Con el fin de lograr nuestros objetivos, se analizará el tema desde el análisis de la normatividad aplicada, jurisprudencia y el método comparado. Esta elección metodológica responde a la necesidad de un análisis exhaustivo y multidimensional del impacto que la ausencia de límites temporales tiene en el procedimiento de fiscalización de precios de transferencia, así como en la aplicación de causales de suspensión del plazo de prescripción.

Es decir, además de la regulación normativa aplicable a los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia, se analizará la jurisprudencia administrativa y judicial, emitida en ocasión a la interpretación que han realizado respecto a la ausencia de un plazo expreso para requerir información y sus efectos colaterales, para lo cual, se analiza la opinión de la SUNAT contenida en el Informe N.°060-2014-SUNAT/5D0000; la posición del Tribunal Fiscal contenida

en la RTF N.° 7448-9-2020 y RTF N.° 674-9-2020, a través de las cuales, concluye que al plazo que rige estos procedimientos no le resulta aplicable los numerales del artículo 62°-A del CT y por ende no se ve incidido por causales de suspensión de la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria (En adelante "AT"). Finalmente, estudiaremos la posición del Poder Judicial respecto a las dos demandas interpuestas por la Sunat contra la RTF N.° 7448-9-2020 y RTF N.° 674-9-2020.

Los procesos judiciales son: 1) Expediente N.° 1855-2021 seguido por la Sunat contra PERÚ LNG S.R.L. y el Tribunal Fiscal, que concluyó con el precedente vinculante, contenido en la Sentencia de Casación N.° 17824-2023- Lima y, 2) Expediente N.° 3907-2020, seguido por la Sunat contra AVIANCA PERU SA en liquidación y el Tribunal Fiscal, que ha subido a instancia suprema pendiente de fallo.

Al respecto, se analizará la argumentación jurídica adoptada y su viabilidad en garantizar y/o respetar los parámetros legales y constitucionales que integran el derecho al debido procedimiento; poniendo especial énfasis en el precedente judicial y si las reglas propuestas -que integran el precedente- logra suplir la ausencia de regulación expresa en lo que respecta a los plazos del procedimiento de fiscalización parcial relativo a precios de transferencia.

Por otro lado, el método comparado enriquecerá la tesis al proporcionar un marco de referencia internacional para evaluar el procedimiento de fiscalización parcial de precios de transferencia. Al integrar perspectivas de diferentes jurisdicciones, se podrán formular recomendaciones más robustas y fundamentadas para mejorar el sistema vigente, basadas en experiencias y prácticas globales. Revisaremos en los siguientes capítulos de qué manera Chile, México, Colombia y España abordan la regulación de los plazos en materia de fiscalización.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Procedimiento de Fiscalización

En el presente capítulo estudiaremos el **procedimiento de fiscalización** con especial énfasis en el procedimiento que involucra el estudio sobre precios de transferencia, así como de los principios que inspiran el debido procedimiento administrativo (aplicables a los procedimientos de fiscalización), propios de un Estado Constitucional de Derecho, como el nuestro.

De forma previa a realizar dicho análisis, resulta pertinente aproximarnos a una definición de "fiscalización tributaria", dado que, el legislador tributario, la define, por un lado, como la facultad o potestad tributaria del Estado y, por otro lado, como el procedimiento administrativo a través del cual ejerce dicha facultad.

- **Fiscalización tributaria como facultad**

El artículo 61° del CT señala que, la determinación de impuestos realizada por el contribuyente está sujeta a control y revisión por parte de la autoridad fiscal, pudiendo ser modificada en caso corresponda.

Asimismo, el artículo 62° del CT señala que la facultad de fiscalización incluye la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, y se ejerce en forma discrecional conforme el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante "TPCT"), esto es, en el marco del interés público.

En ese sentido, tenemos que el CT reconoce que la autoridad fiscal tiene a su cargo la labor de revisión, investigación y control del cumplimiento de las normas fiscales, con la finalidad de que el contribuyente determine y pague correctamente los tributos que le corresponde. Dicho ejercicio se realiza considerando el "interés público".

En relación con el concepto "interés público", el Tribunal Constitucional, en la STC N.° 090-2004-AA/TC, ha señalado que es un principio político de la organización estatal y un concepto jurídico. Asimismo, citando a Sáenz Moreno, el interés público opera en el núcleo de la discrecionalidad. Es decir, la decisión administrativa debe encontrarse desprovista de arbitrariedad o en otras palabras debidamente justificada.

En este punto, Villanueva (2007, p.240), señala que por "interés público" no solo se debe tomar una decisión en pro de la recaudación sino también debe considerarse el respeto a los derechos de los administrados.

Al respecto, coincidimos con la posición del autor, en tanto que esta doble dimensión resulta acorde a un Estado Constitucional de Derecho, en consecuencia, la actuación de la autoridad administrativa tributaria no puede desconocer los límites dispuestos por la Constitución y desarrollados en la ley, como los derechos y principios que corresponde a los administrados, en este caso, a los contribuyentes

Es importante destacar que, el CT establece el deber del contribuyente respecto a permitir y colaborar con la labor de fiscalización (art. 87° del CT). En otras palabras, el contribuyente debe colaborar con la AT y en caso de no hacerlo puede ser sancionado con multas o sanciones dispuestas en el numeral 5) del artículo 172° del CT.

A nivel de la jurisprudencia, el Tribunal Fiscal, mediante las Resoluciones N.º 1010-2-2000 y 05214-4-2002, entre otras, ha señalado que la facultad de fiscalización es el "*poder del que goza la Administración según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios*".

La doctrina representada por Tartarini y Abregú, señalan que la fiscalización tributaria como facultad, se define como aquella otorgada a la Administración Tributaria para revisar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y, en caso de detectar omisiones o inexactitudes en la información suministrada, la Administración tendrá la potestad de

modificar dicha determinación, emitiendo, de corresponder, la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. (2017, p.10).

En ese sentido, la Administración Tributaria tiene a su cargo la tarea de revisar, controlar y corregir de oficio la determinación de tributos que haya realizado el contribuyente y sancionar las conductas que se contraponen a lograr una recaudación justa y eficiente, para lo cual emitirá los actos administrativos correspondientes.

Chau (2007, p.239) y Ruiz de Castilla (2008, p.193) señalan que la fiscalización tributaria, entendida como facultad, está referida a la potestad que tiene la administración para poder determinar si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias. Asimismo, dicha potestad tiene su origen en la ley.

En base a lo expuesto, podemos definir a la fiscalización tributaria como la facultad legal que permite comprobar y obtener certeza del hecho imponible y la correcta determinación de tributos de los administrados. Sin embargo, dicha labor tiene límites en los principios constitucionales y legales. En consecuencia, resulta legítima la determinación de oficio que realiza la Administración Tributaria siempre que se realice con sujeción al reconocimiento de los derechos y garantías que asisten a los contribuyentes.

- **Fiscalización tributaria como procedimiento**

El CT se refiere a la fiscalización como un procedimiento. Así tenemos que, en el artículo 75° señala que, concluido el "proceso de fiscalización" se emitirá la Resolución de Determinación o Resolución de multa, que corresponda.

En palabras de Liu y Chu, (p 633), el ejercicio de la facultad de fiscalización, ejercido por la Administración Tributaria da origen a un procedimiento administrativo y, le resulta aplicable la definición establecida el artículo 29° del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General. En consecuencia, la finalidad de los actos que lo comprenden tiene por finalidad el control de cumplimiento de obligaciones tributarias. En adición a lo anterior, tenemos

que, Zegarra (2004, p.18) sostiene que la finalidad de un procedimiento de fiscalización excede la determinación de la obligación puesto que busca obtener certidumbre del hecho imponible y de los elementos que lo integran.

Por su parte, Villanueva (2007, p.240), refiere que la fiscalización es un auténtico procedimiento tributario, a través del cual el contribuyente ejerce su derecho a la defensa y cuenta con etapas preclusivas.

Coincidimos con el autor, en tanto que, el ejercicio al derecho de contradicción debe ser garantizado en el procedimiento de fiscalización, dado que, el contribuyente tiene el derecho de ofrecer pruebas en la oportunidad y forma que la propia ley establezca y, la Administración Tributaria tiene el deber de realizar una valoración conjunta y razonada de esta, con la finalidad de lograr una correcta determinación de impuestos.

De modo similar, Ruiz de Castilla (2008, p.191), señala que la fiscalización tributaria es un procedimiento en tanto debe seguir las reglas del **debido proceso**, conforme a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los Expedientes N.° 461-96-AA/TC y 011-98-AA/TC.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, se ha referido al debido proceso como un principio constitucional que forma parte de las garantías que también inspiran al procedimiento administrativo y el procedimiento de fiscalización no es la excepción. En otras palabras, el procedimiento de fiscalización como instrumento del poder estatal para determinar obligaciones tributarias ha de encontrarse premunido de etapas, claramente diferenciadas, que armonice el ejercicio de la labor estatal y los derechos del contribuyente.

En cuanto a la definición que la propia ley le ha asignado al procedimiento como tal, tenemos que, el CT no brinda una definición al respecto, sin embargo, en el Reglamento de Fiscalización en su apartado e) del artículo I, se le define como un proceso a través del cual, se comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, así como el cumplimiento de obligaciones formales.

Con relación al procedimiento en el CT, el Estado a través de la AT realiza la determinación tributaria de oficio (Art. 61° CT), lo que incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, siendo que, su ejercicio se realiza en forma discrecional (Art. 62° CT).

Así, el inicio del procedimiento de fiscalización sucede cuando surte efecto la notificación de la Carta de Presentación del auditor fiscal y el Primer Requerimiento. Asimismo, en los términos del artículo 62-A del referido Código el plazo inicia cuando ocurre la entrega de toda la información solicitada.

Asimismo, el Código en el artículo 75° del CT, señala que, concluido el proceso de fiscalización, la Administración emitirá la Resolución de Determinación y Resolución de Multa que corresponda. Es decir, la comprobación de la correcta determinación tributaria se ve materializada en el acto administrativo denominado Resolución de Determinación y en caso se hubiesen detectado infracciones se emitirá la correspondiente Resolución de Multa.

Nótese que el inicio del procedimiento está sujeto a la condición de entrega de documentación solicitada en el primer requerimiento y, el término del procedimiento se materializa con la emisión del acto administrativo correspondiente. Sin embargo, nótese que el CT no ha establecido un plazo de duración del procedimiento de fiscalización.

En resumen, el procedimiento de fiscalización es un procedimiento administrativo, y como tal, se sustenta en un conjunto de etapas o fases que se suceden en el tiempo; tiene un inicio y culmina con la emisión de la Resolución de Determinación, siéndole aplicable la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como los principios que la inspiran.

1.2 Tipos de procedimiento de fiscalización

1.2.1 *Procedimiento de fiscalización definitiva*

El artículo 62°-A del CT regula el procedimiento de fiscalización definitiva, entendida como el procedimiento a través del cual la Administración Tributaria fiscaliza cualquier elemento o incluso todos los elementos de la obligación tributaria y establece en forma concluyente el monto o importe de dicha obligación, así como el crédito o saldo a favor del contribuyente.

El numeral 1) del referido artículo establece el plazo de 01 año para la realización de dicha labor, que empieza a contabilizarse a partir de que el contribuyente entrega la totalidad de la documentación o información requerida por la Administración Tributaria. Nótese que el legislador ha regulado una condición suspensiva a efectos del inicio del plazo que, en este caso, es atribuida a la conducta del administrado consistente en entregar la totalidad de la documentación o información requerida.

El numeral 2) establece que el plazo de 01 año podrá ser ampliado a otro periodo igual en caso concurra alguna de las siguientes circunstancias: por complejidad de la fiscalización, grupos empresariales, ocultamiento de datos y "otras circunstancias" que la Administración Tributaria considere para fines de dicha ampliación.

En este punto, nótese que la Administración Tributaria, previa evaluación del caso, puede ampliar el plazo para solicitar información respecto de circunstancias detalladas en el numeral 2) del referido artículo. Asimismo, debemos señalar que, existe un margen de discrecionalidad en favor de la Administración Tributaria para fines de evaluar cuales son las "otras circunstancias" que prolongarían la etapa de requerir información al sujeto fiscalizado en un periodo de 02 años. En tal sentido, la decisión de ampliar el plazo estipulado debe constar en un documento debidamente motivado.

Sin embargo, el legislador tributario ha establecido una excepción al plazo señalado, dado que, en el numeral 3) del citado artículo, precisa que a los procedimientos de fiscalización vinculados

al estudio sobre precios de transferencia y a en los que corresponda emitir el informe dispuesto en el artículo 62°-C no les resulta aplicable el plazo antes señalado.

De acuerdo con lo establecido en los numerales 4) y 5) de dicha norma, que regulan los efectos del plazo y el vencimiento de este, respectivamente, podemos apreciar que el plazo de 01 año únicamente está referido a la facultad de la Administración Tributaria de requerir información al sujeto fiscalizado. Es decir, no limita la facultad fiscalizadora, la misma que podrá ser ejercida con el único límite temporal de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria.

En este punto, es importante señalar que la norma tributaria no ha previsto un plazo de duración determinada para el procedimiento de fiscalización definitiva, sino que, únicamente ha establecido un plazo para que la Administración Tributaria pueda solicitar información al administrado, sin embargo, no aplica este límite temporal a los procedimientos de fiscalización por precios de transferencia y en donde se aplique la norma antielusiva.

En ese sentido, conforme a la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal en la RTF N.° 062-2-1999, la Administración Tributaria podrá fiscalizar al contribuyente durante el tiempo que juzgue necesario para realizar dicha investigación con el único límite impuesto por la prescripción a la facultad de determinar, regulada en el artículo 43° del CT.

De otro lado, el numeral 6) del referido artículo, establece que el plazo del procedimiento de fiscalización puede suspenderse en caso concurra alguno de los 7 supuestos previstos por la norma tributaria, que impedirían que la Administración Tributaria pueda proseguir con la evaluación del tributo fiscalizado.

Finalmente, conforme lo previsto por el artículo 75° del CT, el procedimiento concluirá con la notificación del acto administrativo que comunique al sujeto fiscalizado las conclusiones de la evaluación a la que ha sido sometido, es decir, con la notificación de la Resolución de Determinación, emitida por tributo y periodo específico.

1.2.2 Procedimiento de fiscalización parcial

El procedimiento de fiscalización parcial es el procedimiento a través del cual, la Administración Tributaria fiscaliza exclusivamente alguno de los elementos de la obligación tributaria. Asimismo, conforme con el numeral 1) del artículo 62°-A del CT, el plazo de duración de este procedimiento es de 06 meses.

Una primera diferencia con el procedimiento de fiscalización definitiva es el alcance u objeto de fiscalización, dado que es más restringido y, en virtud de ello, el tiempo del que goza la Administración Tributaria para requerir la información al sujeto fiscalizado es de 06 meses.

Sin embargo, tampoco se ha establecido un plazo de duración determinada para la conclusión de este procedimiento, quedando exceptuado del plazo de 06 meses los procedimientos de fiscalización parcial vinculados a precios de transferencia.

El límite temporal lo constituye el plazo de prescripción, siendo pertinente precisar que, el cómputo del plazo no se ve afectado por las causales de interrupción de la prescripción, pero sí, pueden incurrir y aplicarse causales de suspensión de la prescripción.

El procedimiento de fiscalización parcial concluye con la notificación de la Resolución de Determinación, emitida por el elemento y aspecto del tributo, materia de evaluación, y tiene por consecuencia, que la Administración Tributaria no podría volver a fiscalizar dicho elemento y aspecto; pudiendo evaluar los demás elementos de la obligación tributaria dentro del plazo de prescripción.

1.2.3 Procedimiento de fiscalización parcial electrónica

Mediante la Ley N.° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se incorporó el procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

Por su parte, el inciso h) del Artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización realizado por la Sunat, lo define como el procedimiento de fiscalización que se realiza producto del análisis de la información contenida en las declaraciones del deudor tributario, de terceros o de los libros, registros o documentos que la Administración Tributaria almacena, archiva y conserva en sus sistemas.

En otras palabras, en este procedimiento, el funcionario de la Sunat realiza el análisis de la información obtenida a través del propio contribuyente, terceros, libros o registros electrónicos y toda aquella documentación que la Sunat almacene, con fines de verificar alguno de los elementos de la obligación tributaria.

Asimismo, en el artículo 62-Bº del CT se han establecido las etapas del procedimiento y precisando que este procedimiento debe realizarse en un plazo de 30 días hábiles, contados desde que surte efectos la notificación del inicio de dicho procedimiento.

Así tenemos que, la Administración Tributaria comunicará al sujeto fiscalizado el inicio del procedimiento de fiscalización, así como un reporte preliminar del tributo y periodo fiscalizado. El contribuyente tiene un plazo de 10 días hábiles para presentar los descargos que considere correspondiente. Posteriormente, la Administración Tributaria tendrá un plazo de 20 días hábiles para evaluar y comunicar el resultado de su evaluación, notificando la Resolución de Determinación o de Multa, en caso corresponda.

Como podemos apreciar se trata de un procedimiento expeditivo que busca agilizar el control de la Administración Tributaria y aprovechar al máximo el empleo cada vez mayor de la tecnología.

1.3 Procedimiento de fiscalización que involucra el estudio sobre precios de transferencia

La evaluación que involucre el estudio sobre precios de transferencia representa todo un desafío y, a la vez, una imperiosa necesidad para los países que quieran aumentar su presión tributaria y con ello contar con mayores recursos para la satisfacción de sus necesidades como Estado.

Diaz Tong (2024; p-253-254), refiere que, de acuerdo con los estudios realizados por la OCDE, la presión tributaria por parte de los países que pertenecen a la OCDE es superior con relación a los países de Latinoamérica y el Caribe. Así, el promedio de presión tributaria del primer grupo de países es 55% mayor que el promedio del mismo indicador del segundo grupo de países.

En relación con lo indicado por el autor, podemos señalar que, existe una relación intrínseca entre la recaudación tributaria y el sistema legal de cada país. En efecto, mientras mayor seguridad jurídica ofrezca un país, mayor será el grado de confianza y de inversión privada, aumentando la recaudación por tributos. Sin duda no es el único factor, pero es un elemento importante para fines de comprender por qué los países que siguen los lineamientos de la OCDE tienen un mejor desarrollo económico.

En ese sentido, la necesidad de fiscalizar a las empresas multinacionales y los precios que estas establecen para el intercambio de bienes y servicios con sus pares vinculadas tiene su fundamento en lograr una mejor tributación. Sin embargo, las Administración Tributaria deben encontrarse debidamente preparadas para asumir esa tarea.

En efecto, se trata de un aspecto altamente especializado. Así, como lo explica Villegas, los precios de transferencia son aquellos que fijan las empresas o grupos que están relacionados entre sí, y pueden diferir de los precios que se aplicarían entre empresas independientes en situaciones similares. (2001, p. 629)

Estos precios se refieren a las transacciones internacionales realizadas entre entidades vinculadas, y a los ajustes fiscales que las autoridades tributarias exigen a raíz de dichas operaciones dentro del grupo. En términos sencillos, “los precios de transferencia son los valores que una empresa cobra a otra entidad del mismo grupo por productos o servicios prestados”. (Torre Delgadillo, 2012, p. 145).

Respecto a la naturaleza compleja de este tipo de fiscalizaciones, Tartarini y Abregú resaltan que la fiscalización de los precios de transferencia requiere un enfoque especial. Esta fiscalización plantea dificultades que no se presentan en los procedimientos generales, dado que involucra el

análisis de una gran cantidad de información diversa, desde datos financieros y contables hasta características de la industria y los mercados involucrados. (2017, p. 18).

Coincidimos con los autores, en tanto que el análisis de las operaciones que involucren precios de transferencia amerita de un conocimiento bastante especializado y, en ese sentido, la Administración Tributaria debe preparar a sus profesionales, así como dotarse de la logística necesaria que les permita realizar el estudio de modo eficiente.

En este punto, es bastante importante destacar que, las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE han destacado la naturaleza compleja de la revisión de precios de transferencia, **sugiriendo un procedimiento distinto al aplicable en otro tipo de revisiones**:

> *4.7. Los casos de precios de transferencia pueden plantear dificultades específicas en relación con las prácticas normales de inspección o comprobación, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente ya que ponen en juego un gran número de elementos fácticos y pueden exigir evaluaciones complejas por lo que respecta a la comparabilidad, los mercados y la información de naturaleza financiera u otra referente al sector. En consecuencia, algunas administraciones tributarias cuentan con inspectores especialistas en precios de transferencia y el proceso de inspección puede exigir más tiempo que otros y seguir procedimientos específicos*

En ese sentido, estando al carácter complejo del estudio sobre precios de transferencia, tenemos que, el procedimiento utilizado para su análisis pudiera ser distinto al procedimiento ordinario; sin embargo, dicho procedimiento debe estar premunido de todas las garantías que aseguren el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En nuestro caso, el CT regula dos modalidades de procedimientos de fiscalización, a través de los cuales, se puede realizar el estudio que involucre la materia de precios de transferencia: el procedimiento de fiscalización definitiva y parcial.

1.3.1 Tipos de Fiscalización sobre Precios de Transferencia

1.3.1.1 Fiscalización Definitiva sobre Precios de Transferencia

Conforme lo hemos indicado en el acápite "Procedimiento de fiscalización definitiva", el procedimiento de fiscalización no cuenta con un plazo determinado de duración, siendo que, el límite temporal reposa en la institución de la prescripción.

Debemos precisar que, el plazo regulado en el numeral 1) del artículo 62°-A del CT está referido a la potestad de requerir información al contribuyente y es de 01 año, contado, una vez que, el contribuyente entregue la totalidad de la información solicitada en el primer requerimiento. Sin embargo, conforme se aprecia del numeral 3) de la norma en citada, dicho plazo no ha sido contemplado en los casos de requerimientos por información sobre precios de transferencia.

Con relación a esta exclusión, debemos señalar que, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 981, que incorpora la excepción al plazo de fiscalización para los procedimientos de precios de transferencia no se especifican las razones de dicha decisión. Podemos presumir que esta excepción obedecerá a la alta complejidad de las operaciones involucradas en este ámbito y al análisis especial que requiere su evaluación.

En este punto, se aprecia la primera problemática en esta clase de procedimiento, dado que, ante la inexistencia de un plazo determinado de duración del procedimiento, tenemos que, tampoco se ha establecido un plazo determinado para requerir información al contribuyente, revelándose aquí, una amplia discrecionalidad, por partida doble, en favor de la autoridad estatal, que ya no solo tendría la posibilidad de concluir el procedimiento en el momento que lo decida, sino que, en el supuesto de precios de transferencia, también se haría demasiado extenso el período en que requeriría información al contribuyente, con un evidente peligro de prolongación excesiva del procedimiento de fiscalización.

Al respecto, merece atención, lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF N.° 3500-Q-2017, que declare fundada la queja del contribuyente y estableció como precedente vinculante: "*Vencido*

el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del CT sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionado con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración Tributaria no podrá requerir al administrado, información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

Al respecto, el Tribunal Fiscal, ha interpretado que, en una fiscalización del Impuesto a la Renta que tenga aspectos vinculados a precios de transferencia y a otros que no; entonces, la Administración Tributaria podrá requerir información al administrado, en un plazo mayor a un año, todo lo vinculado a precios; sin embargo, el límite del plazo de un año si aplicaría a aspectos distintos a Precios de Transferencia.

En este punto, consideramos que el Tribunal Fiscal, confirma que la norma tributaria en relación con la fiscalización sobre precios transferencia no cuenta con un plazo determinado; siendo este un tratamiento que difiere con los principios constitucionales y legales que, por el contrario, sugieren que los procedimientos administrativos cuenten con etapas preclusivas y que denoten claridad en cuanto a su desarrollo.

De otro lado, se debe mencionar que, el límite para fiscalizar, sería el plazo prescriptorio; sin embargo, por decisión del legislador tributario, en el artículo 45° del referido CT, se ha establecido en el literal c) del numeral 1) que el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se interrumpe *por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de dicha facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial".* Por consiguiente, el plazo de prescripción, que sería el límite temporal, podría verse interrumpido por actuación de la propia Administración Tributaria, y con ello, el inicio del cómputo de prescripción sería reanudado tantas veces se notifique un requerimiento, conclusión de requerimiento o el requerimiento realizado en

aplicación del artículo 75° del referido cuerpo normativo. Situación que, sugiere una prolongación excesiva de un procedimiento que debiera estar premunido de todas las garantías inherentes a un debido proceso, en tanto que, las consecuencias de una prolongación excesiva en el procedimiento acarrearía la generación de intereses moratorios y el uso de mayores recursos de los administrados a efectos de hacer valer sus derechos; así como, la potencial nulidad de procedimientos de fiscalización que pongan en peligro la eficiencia y el objetivo de desarrollar las fiscalizaciones sobre precios de transferencia.

Asimismo, por decisión del legislador tributario, en el numeral 6) del artículo 62°-A del CT se establecen supuestos de suspensión del procedimiento de fiscalización que, a su vez, marcan la pauta de suspensión de la prescripción, conforme con el literal f) del numeral 1) del artículo 46° del citado código, dado que, el plazo de prescripción se suspende en tanto se encuentren suspendido el procedimiento de fiscalización.

Dicho esto, no cabe duda de que, existe una abierta discrecionalidad en favor de la Administración Tributaria, a efectos de que depende de ella la duración del procedimiento de fiscalización y con esto, un potencial ejercicio arbitrario, que se agrava aún más cuando se involucra aspectos vinculados a precios de transferencia.

1.3.1.2 Fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia

En el caso de una fiscalización parcial, el elemento y el aspecto a fiscalizar se encuentra relacionado con el estudio sobre normas de precios de transferencia.

Sin embargo, el plazo de duración de seis meses para las fiscalizaciones de tipo parcial no le es aplicable a los procedimientos de fiscalización por precios de transferencia, por exclusión expresa dispuesta en el numeral 3 del artículo 62°-A del CT. Y como ya hemos indicado en el acápite precedente, no existe en la norma tributaria justificación que sustente dicha distinción.

Asimismo, tampoco existe un plazo de duración determinada para requerir información al contribuyente. En ambos supuestos, operaría el término de prescripción como límite a la labor de fiscalización.

Conforme hemos desarrollado en el acápite que precede, es evidente que **existe un potencial peligro de exacerbar el tiempo que dure este tipo de procedimiento de fiscalización parcial**, que incluso podría tener por límite el plazo prescriptorio de 04 años y con ello, surge la inquietud de sí un plazo tan largo justificaría la duración de una fiscalización parcial. Máxime el alcance en la revisión de este tipo de fiscalizaciones no debería resultar mayor al de una fiscalización definitiva.

Cabe añadir que, en este tipo de fiscalizaciones parciales, no se ve interrumpido el plazo de prescripción, conforme lo dispuesto por el artículo 45° del CT. Decisión del legislador que, a simple vista, podría estar justificada en tanto que no cuentan con plazo cierto para culminar y no se trata de una fiscalización definitiva.

Sin embargo, en el supuesto de suspensión del plazo para fiscalizar y su relación con la suspensión del plazo para prescribir la acción de determinar, tenemos que, existen posiciones encontradas que, han llevado a pronunciamientos contrarios entre el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, que analizaremos en el capítulo II.

Precisamente, en atención a que respecto de un mismo procedimiento existen posiciones distintas, se ha desarrollado el presente trabajo de investigación, dado que, ya no solo a nivel teórico se presentan interpretaciones distintas, sino que, en la práctica administrativa y judicial tenemos pronunciamientos cuyo análisis e interpretaciones desarrollaremos en el siguiente capítulo.

Es importante mencionar que la SUNAT en su Informe Institucional N.° 060-2014-SUNAT/5D0000, concluye que en los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia no le resulta aplicable el plazo dispuesto en el artículo 61° CT de conformidad a la excepción contenida en el numeral 3) del artículo 62°-A.

Asimismo, el Tribunal Fiscal, en dos casos vinculados a pedidos de prescripción de la acción para determinar, vinculado a precios de transferencia, ha establecido que, por disposición de la

normativa tributaria, la suspensión del procedimiento de fiscalización, dispuesta en el numeral 6) del artículo 62°-A CT no le resulta aplicable, por ende, tampoco resulta aplicable la suspensión de prescripción.

Cabe señalar que, en instancia judicial tenemos 02 procesos, el primero de ellos concluyó con la emisión de la Casación N.° 17824-2023- Lima (precedente vinculante); sin embargo, pese a dicha Casación, en el segundo caso, las instancias judiciales inferiores se han apartado de dicho precedente.

En ese sentido, la relevancia del presente trabajo de investigación reside en evaluar la necesidad de contar con un plazo en los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia que coadyuve a tener tratamiento uniforme respecto a la duración de este procedimiento, la suspensión de este y su incidencia con el plazo prescriptorio. Situación que, pese a haber sido expuesta ante los operadores jurídicos, a la fecha no tiene una solución convincente, conforme desarrollaremos en el siguiente capítulo.

Conclusiones respecto al procedimiento de fiscalización

Respecto a la regulación de los procedimientos de fiscalización ya sea definitiva o parcial, Julio Fernández señala que "La Administración Tributaria debe seguir procedimientos estrictos y garantizar que los contribuyentes tengan la oportunidad de presentar evidencia y argumentos en su defensa". (2013, p. 24).

Por su parte, Gamba (2021, p. 57) critica la falta de regulación respecto al establecimiento de un plazo máximo para la duración del procedimiento de fiscalización de precios de transferencia. Según el autor, esta omisión crea una situación inconstitucional al permitir que las actuaciones administrativas se prolonguen de manera indefinida, lo que vulnera el principio del plazo razonable. El autor, cita a la Resolución N. º 3500-Q-2017 que, valida un procedimiento de fiscalización sin límite temporal, señalando que, esta decisión del Tribunal Fiscal es objeto de crítica, dado que esta situación exige una revisión urgente para garantizar un marco normativo que respete los derechos fundamentales.

Además, Gamba (2021, p. 177) sostiene que el legislador infringe el derecho fundamental al plazo razonable al intentar regular el procedimiento de fiscalización de precios de transferencia sin fijar un límite temporal. El autor argumenta que, en todo caso, la extensión excesiva de este procedimiento debería conllevar la caducidad del mismo o, al menos, la suspensión del cómputo de intereses. En los siguientes apartados desarrollaremos el derecho al debido procedimiento y plazo razonable.

De lo revisado, apreciamos que la doctrina es unánime en señalar que, los procedimientos de fiscalización deben tener un plazo cierto que regule su duración, en concordancia con los principios constitucionales y legales que inspiran un ordenamiento jurídico constitucional.

En efecto, el actual diseño del procedimiento de fiscalización adolece de un elemento importante, es decir, del plazo de duración determinada, por lo que, el contribuyente no tiene certeza del tiempo que tardará en conocer el resultado de la fiscalización tributaria. Por su parte, la Administración Tributaria tiene como limite para ejercer su tarea fiscalizadora el plazo de prescripción, que puede ser de 4 o 6 años, según se cuente con declaración jurada de impuesto o no. Cabe añadir que, el plazo de prescripción admite causales de prescripción y de suspensión del plazo.

En tal sentido, el tiempo que se tarde la Administración Tributaria en fiscalizar la obligación tributaria podría potencialmente ser mayor a los 4 años o a los 6 años, en el supuesto de que concurran causales de suspensión y de interrupción.

Asimismo, ante la posibilidad de que los actos administrativos emitidos en el procedimiento de fiscalización padezcan de vicios de nulidad, existe el riesgo de prolongación en el tiempo de estos procedimientos superando los límites fijados por la prescripción[3].

Los procedimientos de fiscalización vinculados al estudio de normas sobre precios de transferencia no son exentos de los riesgos que trae consigo el no contar con un plazo de duración

[3] Al respecto, merece mención la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el proceso constitucional de amparo, recaído en el Expediente N.° 2051-2016-PA/TC, en relación con las nulidades de los actos administrativos emitidos en ocasión de una fiscalización tributaria, a través del cual se sancionó la falta de diligencia de la Administración Tributaria, pero que tendría impacto entre las partes del proceso, por tratarse de un proceso de amparo. En los seguidos por Industrial Paramonga SA contra la Sunat.

determinada, por lo que, compartimos la posición de la doctrina antes citada, en tanto que, la autoridad tributaria debe desarrollar su facultad a la luz de procedimientos que establezcan etapas claras que otorgue certeza en cuanto a su duración y que permita que en cada etapa cada parte (sujeto fiscalizado y autoridad fiscalizadora) realice su actuación con diligencia y de modo oportuno.

1.4. Ejercicio de la facultad discrecional en los procedimientos de fiscalización

El Art. 62° del CT señala que: "La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar". Por su parte, la Norma IV del mismo dispositivo legal habilita a la Administración a elegir la decisión administrativa que considere más adecuada para el interés público, siempre respetando el marco legal establecido.

En mérito a su facultad discrecional la Administración tiene una serie de potestades las cuales la amparan a fin de cumplir con las funciones de inspección, investigación y el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

No debemos olvidar que, la facultad de fiscalización debe ejercerse con pleno respeto a la Constitución Política del Perú y a las leyes vigentes, la Administración debe actuar siempre con respeto al principio de legalidad. En este sentido, la Administración Tributaria puede proceder de manera reglada o discrecional. Las potestades regladas son aquellas en las que la actuación del sistema tributario está estrictamente delimitada por la ley, sin margen para la interpretación o el juicio subjetivo del funcionario encargado. En cambio, las potestades discrecionales otorgan a la Administración un cierto grado de libertad para ejercer un juicio valorativo en algunos aspectos, aunque siempre dentro de los límites establecidos por el marco legal.

De La Vega señala que actuar de manera discrecional no debe confundirse con arbitrariedad, puesto que la discrecionalidad debe estar guiada por principios de justicia, razonabilidad y legalidad, de manera que no se generen situaciones de inseguridad jurídica ni se contravenga el principio de igualdad ante la ley, pues lo contrario afectaría negativamente la seguridad jurídica del contribuyente (2005, p.42).

La afirmación del autor es relevante para nuestro tema de estudio, puesto que, si bien la Administración tiene un amplio margen de discrecionalidad en el ejercicio de su facultad fiscalizadora, esta potestad, no puede contravenir el debido procedimiento y la seguridad jurídica, exponiendo al administrado indefinidamente a un procedimiento fiscalizador.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha señalado que la facultad de la Administración Tributaria no puede ser ejercida de manera absoluta, sino que debe aplicarse con razonabilidad como límite de la discrecionalidad. De lo contrario, se estaría ante un actuar arbitrario.

Este principio fue confirmado en la STC N.° 07279-2013-AA/TC, donde se reafirma la necesidad de que la actuación administrativa respete los límites de la razonabilidad para evitar vulneraciones de derechos fundamentales; en la sentencia mencionada el Tribunal Constitucional, superpone el respeto de la persona y su dignidad, derechos fundamentales sobre el deber del Estado de exigir el cumplimiento de las deudas tributarias, sustentando su posición en el artículo 74° de la Constitución Política, la cual según el máximo intérprete constitucional, este artículo pone como límite al ejercicio de la potestad tributaria el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

De esta forma el Tribunal Constitucional reconoce que la facultad discrecional no es absoluta, sino que tiene que ser manejada con razonabilidad a fin de excluir la arbitrariedad y asegurar una solución justa para cada situación.

En la misma línea Julio Fernández menciona que: *"la facultad discrecional no es una libertad total, ya que su límite está marcado por lo que dice la ley. Es la propia ley la que debe fijar los criterios dentro de los cuales debe ejercerse esa facultad"* (2013, p. 87).

Por su parte, De La Vega refiere que la Administración Tributaria goza de facultades discrecionales para programar el inicio de la fiscalización, la materia y periodo a fiscalizar siempre que no haya operado prescripción entre otros y agrega que esta facultad debe ser ejercida respetando los principios de razonabilidad, justicia y legalidad (citado en Fernández,2013, p. 88).

Como se puede observar, aunque la administración cuenta con facultades discrecionales, no sería correcto aplicar esa discrecionalidad al tiempo de duración de un procedimiento de

fiscalización. Ya que hacerlo, atentaría contra el derecho que tienen los administrados a ser fiscalizados en un plazo razonable, cuyo concepto explicaremos en las siguientes secciones.

1.5 Garantías y derechos de los contribuyentes ante un procedimiento de fiscalización

En el curso de un procedimiento de fiscalización tributaria, es obligación del Estado, velar por el cumplimiento de las garantías constitucionales protectoras de los derechos fundamentales del ciudadano. A continuación, abordaremos las principales que a nuestro juicio son de interés para nuestro tema de investigación:

1.5.1 *El debido procedimiento*

El término "debido procedimiento", tiene su origen en el "debido proceso" el cual se encuentra reconocido como un principio de garantía de la administración de justicia en el artículo 139° de la Constitución Política del Perú[4], (en adelante "Constitución Política").

El debido proceso, recogido en el inciso 3) del artículo 139° de la CPP, se constituye en un principio y un derecho de la función jurisdiccional, el cual no solo respalda el cumplimiento formal de un procedimiento debidamente regulado, sino que, también vela porque dicho procedimiento se lleve a cabo con todas las garantías correspondientes con el fin de obtener un resultado sustentado en criterios de justicia.

Fernández (2013, p.63) señala que el debido proceso es un principio esencial antes que una garantía o un derecho fundamental, este principio para el autor, busca asegurar la correcta administración de justicia, y tiene por finalidad que los procesos se lleven a cabo respetando el valor de justicia protegiendo así los derechos y garantías de los contribuyentes.

[4] Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
(…)
3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

Al respecto, no cabe duda que el debido procedimiento es un principio esencial de carácter constitucional, el cual se constituye en un pilar para garantizar un estado de Derecho, donde el ciudadano se vea protegido en su interacción con el poder estatal.

Por su parte, Francisco Manotas describe al debido proceso como una garantía básica con el que cuenta todo administrado en circunstancias en donde sus derechos puedan verse vulnerados, ya sea en su interacción con el Estado o con otras personas. De acuerdo con el autor, forma parte de esta garantía el conocimiento del administrado respecto de las actuaciones administrativas a las que será sometido, y del tiempo que durará el desarrollo del procedimiento (2023, p.3,20).

Daniel Yacolca, señala que el debido proceso nace como principio y derecho, el cual cuenta con principios fundamentales que lo sustentan. Como principio el debido proceso sirve de guía y fuente de inspiración a legislador para la creación de normas y procedimientos y requiere la colaboración de cualquier poder de índole pública, especialmente de cada juez, así como de todo ciudadano en general, para garantizar que un proceso sea desarrollado con cada garantía procesal que protegen a los justiciables según lo establecido en la constitución política.

Por otro lado, el autor señala que el debido proceso como derecho implica una serie de garantías para el contribuyente, que incluyen el acceso libre a las instancias administrativas y judiciales, el derecho a un juez independiente, competente e imparcial, el derecho a la defensa, a presentar pruebas, a recibir una motivación adecuada, a tener múltiples instancias de carácter judicial y administrativo, al plazo razonable del procedimiento tributario, a una resolución basada en el derecho, a ser escuchado, a no auto incriminarse, al cumplimiento de las resoluciones en el plazo establecido por la ley o, en su defecto, en el menor tiempo posible, entre otras garantías. (Yacolca, 2012, p. 193).

Sobre el particular, coincidimos con Yacolca, al describir al debido procedimiento como un principio – derecho, el cual como principio debe ser considerado por el legislador al regular el ordenamiento jurídico, por lo que, es imperativo que el legislador al regular el iter del procedimiento de fiscalización en general, establezca un procedimiento con todas sus etapas y temporalidad aplicable, considerando que, el debido proceso a su vez tiene la naturaleza de

derecho, cuyo objetivo es garantizar el acceso a un procedimiento premunido de garantías procesales básicas que permitan al administrado sentirse protegido al conocer el desarrollo del procedimiento al cual será sometido.

1.5.1.1 Ámbito de aplicación y contenido

Si bien la Constitución hace referencia a que el debido proceso es un principio y derecho de la función jurisdiccional (proceso judicial) , la doctrina y jurisprudencia, han reconocido que el debido proceso extiende su ámbito de aplicación más allá de los procesos judiciales, aplicándose a todo tipo de procedimientos, ya sean administrativos, municipales, militares, etc., este razonamiento se justifica en que el debido proceso lleva implícitas garantías constitucionales, las cuales deben ser aplicadas en todos procedimientos desarrollados en la sociedad. (Anibal Quiroga citado por Fernández, 2013, p. 35).

En el mismo sentido Morón Urbina, señala que el principio del debido procedimiento es la aplicación en sede administrativa del debido proceso. Asimismo, destaca que este principio comprende una serie de derechos que forman parte de un conjunto mínimo de garantías para los administrados. Para efectos de nuestra investigación, nos interesa resaltar el derecho a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, dictada por autoridad competente y dentro de un plazo razonable (2023, p.80).

Asimismo, Francisco Manotas, afirma que el debido proceso no es exclusivo del fuero jurisdiccional, sino que se extiende al ámbito administrativo, teniendo un enfoque distinto, en el sentido que el debido procedimiento se ciñe al marco del ejercicio del órgano administrativo para satisfacer un interés general, a diferencia del fuero jurisdiccional el cual se orienta generalmente a resolver conflictos particulares. (2023, p.15).

En el mismo sentido, Cesar Gamba, refiere que el debido procedimiento es una garantía procesal, plenamente aplicable a los procedimientos tributarios, y sustenta su postura en lo señalado por la jurisprudencia y la regulación de la LPAG. (2006, p.48)

Al respecto, coincidimos con los autores, en que el debido proceso extiende su aplicación al ámbito extrajudicial, ya que no existe razón válida para desconocer este derecho en otros ámbitos, considerando que las garantías y derechos consagrados en la Constitución deben aplicarse de manera transversal, teniendo en cuenta que el fin supremo del Estado es la defensa y el respeto de la dignidad humana.

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional, también ha reconocido los alcances del debido proceso en el ámbito del procedimiento administrativo. En ese sentido ha señalado que este derecho, al tener la categoría de derecho fundamental recogido en el artículo 139.3 de la CPP, su contenido esencial no puede ser desconocido en ningún ámbito ni procedimiento, extendiéndose inclusive a las relaciones entre particulares. (STC 4241-2004-AA/TC) y (STC 4944-2011-PA/TC).

Esta afirmación del supremo intérprete de la Constitución, parte del hecho que tanto el órgano jurisdiccional como la Administración están sujetos a los alcances de la Carta Magna, por lo que no existe razón por la cual dentro de un procedimiento administrativo no se respeten los derechos fundamentales que ampara la Constitución.

Respecto a lo señalado por la doctrina y la jurisprudencia, efectivamente el debido procedimiento se encuentra reconocido por el Art. IV del Título Preliminar Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N.º 27444)[5], (en adelante, "LPAG"). Esta norma reconoce al debido procedimiento como un principio fundamental que sustenta la actuación administrativa, considerando el derecho a exponer argumentos, a ofrecer pruebas y obtener decisiones motivadas como derechos intrínsecos de dicho principio.

[5] Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo
1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:
(…) 1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. (…)

En referencia a este último derecho “obtener decisiones motivadas”, Cesar Gamba señala que este derecho queda lesionado, cuando no se obtiene una resolución que ponga fin al procedimiento de fiscalización en un plazo razonable. (2006, p. 58)

Es importante considerar la afirmación de Gamba, toda vez que como se ha expuesto previamente, la problemática central de nuestra investigación radica en la ausencia de un plazo de duración en la fiscalización tributaria, lo cual concede a la Administración Tributaria la potestad de decidir en qué tiempo puede emitir el acto administrativo que concluye con dicho procedimiento. Asimismo, cuando la fiscalización implica la revisión de las normas de precios de transferencia la SUNAT no tiene un plazo determinado para solicitar información al administrado. Esta situación pone en duda si la regulación actual del procedimiento de fiscalización de precios de transferencia, ya sea general o parcial, garantiza el respeto a los derechos contenidos en el debido procedimiento.

Por su parte, el Tribunal Constitucional resalta la importancia de este principio; y señala que el legislador debe respetar el debido procedimiento al establecer los procedimientos legales. Por lo tanto, cualquier normativa que transgrede las garantías contenidas en este “principio – derecho” son cuestionables en la vía constitucional, a través de las acciones constitucionales que correspondan. (STC Expediente N.° 026-97 -AA/TC, de fecha 2 de julio de 1998)

En el mismo sentido, Cesar Gamba, sostiene que una regulación que no respete las garantías mínimas del debido procedimiento es constitucionalmente reprochable. El autor reafirma que los procedimientos tributarios, entre ellos el de fiscalización, no deben constituir una excepción a esta regla, por lo que cualquier transgresión al derecho fundamental del debido procedimiento en una fiscalización tributaria es inconstitucional. (2006, p.49)

A continuación, examinaremos lo indicado por el Tribunal y el autor a la luz de nuestro tema de investigación:

Como se ha mencionado, en el procedimiento de fiscalización relacionado con precios de transferencia[6], la ausencia de plazos determinados de duración y para requerir información, pueden afectar potencialmente el derecho a ser fiscalizado dentro de un plazo razonable[7], un derecho inherente al debido procedimiento. Si bien es posible recurrir a los mecanismos de protección de derechos constitucionales en la vía constitucional, recordemos que el uso de esta vía tiene un carácter residual, según lo establecido por el código procesal constitucional, es una causal de improcedencia que existan vías procedimentales igualmente satisfactorias, para nuestro caso de estudio la vía contencioso-administrativa.

En relación a lo señalado por el TC y Gamba, se comprende que, ante una vulneración de un derecho fundamental, el contribuyente tiene a su disposición las herramientas constitucionales para enmendar dicha situación. Sin embargo, esta sería la última ratio, ya que antes de recurrir a la vía constitucional deberían agotarse los mecanismos legales correspondientes en la vía contencioso-administrativa.

Al respecto sostenemos que, en lo que respecta al desarrollo de un procedimiento administrativo de fiscalización, en general, la necesidad de acudir al órgano jurisdiccional debería ser la excepción y no la regla. Para ello es pertinente que el legislador asegure la regulación de un procedimiento adecuado que garantice el ejercicio de la potestad tributaria y el respeto a los derechos fundamentales de los administrados.

1.5.1.2 El debido procedimiento en la fiscalización de precios de transferencia

De acuerdo con lo revisado en la sección anterior, se puede señalar que el debido procedimiento viene a ser la aplicación del debido proceso en sede administrativa.

[6] De acuerdo a lo revisado en capítulos anteriores, podemos apreciar que el procedimiento de fiscalización en general no cuenta con un plazo determinado de duración, y que cuando la fiscalización involucra el estudio de precios de transferencia tampoco se tiene un plazo para requerir información; para efectos del desarrollo de nuestro trabajo de investigación haremos especial énfasis a las fiscalizaciones de precios de transferencia ya que se ajusta a nuestra problemática central de investigación.

[7] En la siguiente sección estudiaremos el contenido y aplicación del derecho al plazo razonable.

A continuación, analizaremos la postura de la doctrina sobre el debido procedimiento en el ámbito tributario y los procedimientos de fiscalización.

Considerando la naturaleza intervencionista del Derecho Tributario[8], Daniel Yacolca resalta la importancia de que la normativa de los procedimientos tributarios sea rigurosa y garantice plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes, (2012, p.176)

En el ámbito del procedimiento de fiscalización tributaria, Fernández, señala que el debido procedimiento es relevante en este tipo de procedimientos, ya que la administración tributaria debe seguir reglas estrictas y garantizar que los contribuyentes puedan presentar pruebas y argumentos en su defensa. El autor sostiene que la importancia del respecto de este principio radica en que los valores constitucionales inherentes al debido procedimiento protegen al contribuyente de cualquier acto arbitrario". (2013, p.63, 70).

En el mismo sentido, Cesar Gamba sostiene que el debido procedimiento es un punto de equilibrio entre la soberanía fiscal y los derechos fundamentales de la persona. El autor refiere que, si bien la actividad inspectora es necesaria para verificar la distribución equitativa de la carga fiscal, esta actividad debe desarrollarse dentro del respeto a los principios y derechos constitucionales que son reconocidos a los ciudadanos, caso contrario nos encontraríamos frente a una actuación arbitraria por parte de la Administración Tributaria. (2006, p.48)

Los autores antes mencionados coinciden en que el procedimiento de fiscalización tributaria debe ser garantista de los derechos fundamentales del contribuyente, no obstante, cada autor nos aporta un enfoque distinto el cual resulta importante para nuestro análisis. Así tenemos que, Yacolca, destaca la relevancia de una adecuada normativa que garantice el derecho de defensa del contribuyente. Por su parte, Fernández resalta la necesidad de un procedimiento transparente en donde el contribuyente pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa. Por otro lado, Gamba, destaca la necesidad de que exista un equilibrio entre la potestad tributaria y el respeto por los

[8] El autor sustenta la naturaleza intervencionista del derecho tributario en el sentido que su normatividad exige el cumplimiento estricto del deber de contribuir para asegurar los recursos financieros al Estado para que este pueda subsistir y cumplir con sus fines.

derechos fundamentales de los ciudadanos, sugiriendo que la fiscalización no debe convertirse en un procedimiento que vulnere los principios constitucionales.

Sin embargo, al analizar estos enfoques en el contexto de los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia, es claro que uno de los aspectos más críticos es la falta de plazos determinados para requerir información al contribuyente, lo cual puede crear incertidumbre, y afectar directamente el derecho de defensa del contribuyente

Como ya se ha expuesto, el numeral 3 del artículo 62°-A del CT, regula una regla de excepción del plazo a los procedimientos de fiscalización donde se revisa precios de transferencia, esta situación expone potencialmente al contribuyente que de por sí, no cuenta con un plazo determinado para que la Administración emita el acto administrativo que concluya el procedimiento en el cual se ve sometido.

Al respecto, Zegarra critica el actual procedimiento de fiscalización; señalando que no satisface las exigencias de un debido procedimiento en la medida que, todo procedimiento debe contener una serie o conjunto de actos coordinados entre sí, los cuales deben estar debidamente regulados, de tal forma que el sujeto fiscalizado conozca la secuencia de actos que van a desarrollarse, la duración del procedimiento entre otros aspectos (unidad formal del procedimiento). En ese sentido el autor sostiene que: (…) “Si dicha unidad formal se deja al amparo de los auditores es discutible que en estricto exista un debido procedimiento de fiscalización”. (2004, p.17).

En el apartado anterior, el autor expone que el procedimiento de fiscalización regulado carece de previsibilidad debido a la escasa regulación de los actos que forman parte del procedimiento. Esta situación impacta en el nivel de certeza que tendría el contribuyente respecto al desarrollo del procedimiento de fiscalización, situación que resulta cuestionable desde el punto de vista del debido procedimiento y la seguridad jurídica.

En la misma línea, Tirado considera que una de las garantías con las que cuenta el administrado frente al ejercicio de la potestad fiscalizadora de la SUNAT es el derecho a que los procedimientos tengan una duración determinada y razonable. En este sentido, señala que el procedimiento de

fiscalización no es compatible con los preceptos constitucionales, si la potestad fiscalizadora en un caso concreto se extiende de manera indefinida, manteniendo al administrado en un estado de incertidumbre mientras dure dicho proceso (2011, p. 260).

En cuanto al procedimiento de fiscalización por aplicación de las normas de precios de transferencia Tartarini & Abregú señalan que, uno de los principales aspectos cuestionables de este tipo de procedimientos es su duración, puesto que las normas no han previsto un límite temporal para que la SUNAT pueda culminar este tipo de auditorías, precisando que la complejidad de la materia no puede justificar la inexistencia de un plazo en el procedimiento, afirmando que existe inequidad entre las potestades de la Administración y las obligaciones del sujeto fiscalizado. Los autores concluyen que la normativa vigente respecto a este procedimiento no ofrece un marco normativo adecuado para llevar a cabo dicho procedimiento, lo que conlleva a generar espacio para interpretaciones diversas concluyendo finalmente en una falta de transparencia en todo el proceso. (2017, p.16-19).

Por su parte, Gamba precisa que la falta de un plazo legal en los procedimientos de fiscalización no podría justificar de modo alguno un ejercicio irrazonable, desproporcionado o irracional de la potestad de fiscalización por parte de la Administración. (2006, p.58).

Coincidimos con Gamba, en el sentido que si bien la regulación actual del procedimiento de fiscalización de Precios de Transferencia no regula un plazo legal, no se puede desconocer los derechos fundamentales de las personas a contar con todas las garantías necesarias para que los procedimientos en los que sean parte, los provea de seguridad y certeza respecto al tiempo de duración del mismo, en el mismo sentido la Corte Suprema se ha pronunciado en la Sentencia Casación N.° 17824-2023- Lima, la cual afirma que si bien el CT excluye de la aplicación de un plazo legal a los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia, estos procedimientos deben desenvolverse dentro de un tiempo que no exceda el plazo razonable. En el siguiente capítulo desarrollaremos a fondo los criterios vertidos en esta jurisprudencia.

Para ilustrar los conceptos discutidos por los autores, citemos como ejemplo el caso de un contribuyente notificado sobre el inicio de un procedimiento de fiscalización donde se analizarán

normas de precios de transferencia. Conforme a la normativa vigente, el contribuyente debe atender los requerimientos de la Administración, no obstante, no existe un plazo legal que regule el tiempo en que deberá hacerlo, dado que no existe un plazo determinado para que la Administración Tributaria solicite información, según lo establecido en la regla de exclusión contenida en el numeral 3 del artículo 62° A del CT.

Este tipo de situaciones pone en evidencia una de las principales críticas al procedimiento "la falta de un plazo legal establecido" lo cual se contrapone a un procedimiento con reglas claras, predecibles y transparentes, que permita el adecuado ejercicio del derecho de defensa dentro del marco de un plazo cierto.

1.5.2 *Derecho al plazo razonable*

El derecho al plazo razonable tiene origen en el derecho penal, como un principio que reconoce el derecho a ser juzgado en un tiempo necesario que permita al órgano jurisdiccional el desarrollo de actividades necesarias y pertinentes para el caso en concreto.

Este derecho ha sido reconocido en Convenios Internacionales. Así tenemos que el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ratificada por el Perú, reconoce expresamente este derecho: "Toda persona debe ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable (…)". Por su parte el artículo 9.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos señala que: "(…) Toda persona tendrá derecho a ser juzgada dentro de un plazo razonable (…)", y el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 1950 establece que: "Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable (…)" (Kihara,2021, p.555).

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente Nº 618-2005-HC/TC reconoce el derecho a ser juzgado en un plazo razonable como un derecho implícito, que emana de la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución[9].

[9] **Constitución Política del Perú**
Disposiciones Finales y Transitorias

En su análisis el Tribunal refiere que este derecho busca que los procesos tengan un ***límite temporal de inicio y de fin***, lo cual forma parte del núcleo de derechos reconocidos por el sistema internacional de protección de los derechos humanos.

Al comentar esta sentencia, Cesar Landa destaca que el plazo razonable debe entenderse como una manifestación implícita del derecho al debido proceso, el cual se basa en el respeto a la dignidad humana. Su finalidad principal es establecer un margen de temporalidad para que los acusados no se encuentren indefinidamente en un proceso. (2012, p. 127)

Podemos apreciar que el derecho a contar con un plazo razonable para llevar a cabo los procedimientos tiene como objetivo fundamental la defensa del ser humano, quien no debería quedar expuesto de manera indefinida a la incertidumbre y angustia de desconocer las consecuencias jurídicas de su situación, lo cual vulneraría su dignidad humana.

Si bien, este derecho nace en el contexto del derecho penal, el mismo extiende sus alcances a todos los ámbitos del derecho, es así que el Tribunal Constitucional, en las sentencias recaídas en los expedientes N.° 04179-2014-PHC/TC, 00295-2012-PHC/TC, 04532-2013-PA/TC concluye que el derecho a contar con un plazo razonable forma parte del debido proceso, y que este derecho se extiende a todos los ámbitos del derecho.

La doctrina también se ha pronunciado en ese sentido, postulando que el derecho al plazo razonable es considerado como una materialización del derecho al debido proceso, el cual extiende su aplicación a los procedimientos administrativos. Así Gamba sostiene que el Estado se encuentra obligado a concluir un proceso o procedimiento en un plazo que se estime razonable. (2021, P.137).

En el derecho administrativo, el plazo razonable se encuentra contenido en el numeral 1.2 del Art. IV del Título Preliminar de la LPAG – Ley 27444 como parte de las garantías del debido procedimiento por la cual el administrado tiene derecho a que se le emita una decisión motivada dentro de un plazo razonable.

Cuarta: "Las normas relativas a los derechos y las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú."

Carlos Moreano (2021, p.719) define el plazo razonable como un principio protector del administrado tributario el cual no es cuantificable, no obstante, existe jurisprudencia internacional que ha delimitado criterios para determinar si el plazo razonable ha sido vulnerado, tales como: complejidad del asunto, actividad procesal del administrado y la conducta de la Administración.

Nos expone el autor que el TC reconoce expresamente el alcance del principio del plazo razonable en la Sentencia recaída en el expediente N.° 05350-2009-PHC/TC. Esta sentencia establece que, en mérito a las características inherentes del Estado Constitucional, y a las obligaciones internacionales asumidas en materia de derechos humanos, es imperativo la necesidad de que la justicia sea impartida dentro de un plazo razonable y sin dilaciones injustificadas. (2021, p. 720)

Asimismo, Moreano citando a Amado nos precisa que el plazo razonable no se encuentra regulado, pues de ser así, se convertiría en un plazo legal y que la transgresión de este plazo legal vulnera el derecho al plazo razonable. Señala el autor que, aunque existan plazos legales máximos, esto no implica que dicho plazo sea irrazonable en tanto sobrepase el plazo estrictamente necesario para realizar determinadas actuaciones (2021, p. 721)

En cuanto a su alcance, Landa y Kihara señalan que el derecho a contar con un plazo razonable, tiene naturaleza de concepto jurídico indeterminado, y como tal no puede ser medido, por ende, es importante reconocer parámetros para validar si en un procedimiento de fiscalización se ha vulnerado el plazo razonable. (Landa, 2012, 12 7) (Kihara, 2021, p. 557)

Lo señalado por Landa y Kihara, destaca la importancia de establecer parámetros objetivos dentro de un procedimiento de fiscalización, pues es la única manera de abordar la naturaleza indeterminada del concepto de plazo razonable y garantizar la seguridad jurídica.

Para Kihara (2021, p. 561) el fiscalizador debe respetar la garantía del plazo razonable en dos aspectos dentro de un procedimiento de fiscalización de Precios de Transferencia: 1) en el plazo que se otorga al contribuyente para ejercer su derecho de defensa lo que se manifestaría en la absolución de requerimientos dentro de un plazo razonable; y 2) en el plazo que tiene el auditor para revisar la información y culminar con el procedimiento de fiscalización.

La autora resalta dos aspectos fundamentales en cuanto a la necesidad de cautelar el plazo razonable en los procedimientos de fiscalización sobre Precios de Transferencia, no obstante, como ya lo ha establecido la doctrina, la definición de plazo razonable es un concepto jurídico indeterminado, que como tal requiere de una estricta regulación, especialmente en un contexto tan técnico y complejo como el análisis de las reglas de Precios de Transferencia. El segundo aspecto señalado por Kiahara, representa un desafío para la Administración en cuanto a la determinación del plazo razonable sin que se afecte la efectividad de la fiscalización.

Elmer Contreras, también considera que el derecho a que un proceso finalice dentro de un plazo razonable es una facultad de contenido indeterminado, lo cual implica que su vulneración debe evaluarse en cada caso en concreto. El autor concluye que lo más conveniente para garantizar el respeto de este derecho sería que el legislador fije plazos específicos de duración de los procesos (2023, 59).

Podemos apreciar que el autor antes mencionado, siguiente la línea de Moreano Valdivia, considera que el contenido del plazo razonable es un tanto subjetivo, puesto que no es posible cuantificar ni determinar qué tiempo es el razonable.

No obstante; lo señalado por el autor, ya la jurisprudencia ha sentado precedente de los elementos a considerar para determinar si un determinado procedimiento ha vulnerado este derecho.

Por su parte Rocío Liu, es de la postura que el plazo de un determinado procedimiento será razonable sólo si su realización comprende un lapso que resulte necesario para llevar a cabo las actuaciones que sean necesarias y para que las partes puedan hacer valer sus derechos en línea con sus intereses. (2021, p.641)

Morón Urbina (2023, p.88) sostiene que el derecho a obtener una decisión en un plazo razonable implica el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. De esta manera, exceder el plazo constituye una vulneración a este derecho fundamental y debe traer como consecuencia la nulidad o cancelación del procedimiento administrativo así seguido.

El autor al igual que la jurisprudencia del TC, evalúa varios criterios para apreciar si la duración de un proceso es o no razonable. Son los siguientes:

- **La complejidad del asunto:** En este criterio debe considerarse la naturaleza del asunto en revisión, el análisis jurídico que requiera el caso, los recursos que para resolver el caso y el volumen de documentación presentada por el administrado entre otros aspectos relevantes.
- **El comportamiento del administrado:** En este caso se debe tener en cuenta la diligencia del administrado en el impulso del proceso. Se toma en cuenta si su comportamiento promueve que el proceso se lleve a cabo con celeridad o si, por el contrario, ha realizado acciones dilatorias dentro del procedimiento.
- **La forma en que ha sido llevado el asunto por las autoridades administrativas:** este criterio examina si la Administración ha desarrollado sus actuaciones conforme a las disposiciones legales, Constitucionales y convencionales en lo que respecta a plazos en busca de una pronta resolución del procedimiento administrativo.
- **Consecuencias dañosas que efectivamente la demora produce a las partes:** Este criterio implica efectuar un análisis de los efectos perjudiciales que puede ocasionar la dilación de un procedimiento para las partes.

Es importante resaltar que la verificación y validación del cumplimiento del derecho al plazo razonable en los procedimientos de fiscalización debe efectuarse caso por caso. Esta situación, lejos de ofrecer seguridad jurídica al administrado, lo coloca en una situación compleja, ya que en muchos casos se verá obligado a judicializar su procedimiento para poder obtener una respuesta que atienda su pedido.

Así lo señala el TC, en cuanto señala que la determinación del carácter razonable de duración de un proceso implica revisar cada caso concreto y tener en cuenta los criterios antes mencionados (STC Exp. 02589-2007-AA/TC, FJ. 6).

De lo señalado por los autores y la jurisprudencia del TC, podemos concluir que el principio del plazo razonable extiende su alcance a todos los procedimientos, ya que las autoridades administrativas y los órganos jurisdiccionales deben tener en cuenta el derecho al plazo razonable en las actuaciones propias del procedimiento y en el tiempo que se tomen estas actuaciones hasta obtener el resultado final. Consideramos que este derecho es aplicable a los procedimientos con o sin plazo legal regulado como es el de fiscalización de precios de transferencia, razón por la cual

la Administración Tributaria tiene la obligación de salvaguardar el derecho al plazo razonable de duración de los procedimientos.

Tomando en cuanto lo expuesto en el párrafo precedente, si bien a la luz de este principio, no puede haber un procedimiento de duración indeterminada en el tiempo, es necesario considerar que se debe revisar cada caso concreto para validar si se ha cumplido o no con el respeto de este derecho. Lo cual atenta contra el principio del debido procedimiento y seguridad jurídica, puesto que el ciudadano que se vea afectado con un tiempo prolongado de fiscalización, tendría que recurrir primero al Tribunal Fiscal y luego al Poder judicial para discutir su derecho al plazo razonable, con la incertidumbre si su derecho será reconocido, puesto como se ha mencionado en la exposición de la problemática de investigación, el órgano administrativo y judicial no tienen la misma interpretación de la norma aplicable en torno a los plazos aplicables a las fiscalización sobre PT.

1.5.2.1 *El plazo razonable en los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia*

Analizaremos en el siguiente apartado, los comentarios de la doctrina nacional, respecto a la regulación actual del procedimiento de fiscalización tributaria específicamente el de Precios de Transferencia, es nuestra finalidad, analizar si la regla de excepción contenida en el numeral 3 del artículo 62-A del CT se condice con el derecho a contar con un procedimiento debidamente regulado con plazos perentorios que generen certeza al administrado del tiempo por el cual se encontrará sometido a revisión y posible determinación de sanciones.

Al respecto, Rocío Liu, señala que la regulación actual en torno al plazo del procedimiento de fiscalización constituye un estado de cosas inconstitucional, que no se enmarca dentro de los principios del derecho administrativo y tampoco se condicen con el estándar que aplican otros países con tradiciones jurídicas similares a la nuestra. (2021,638)

Por su parte, Cesar Gamba (2012, p.32,34) señala que el procedimiento de fiscalización se encuentra desprovisto de una adecuada regulación, el cual debe estipular una serie de garantías y derechos que asistan al ciudadano durante el curso del procedimiento, entre ellos el derecho a que

el procedimiento de fiscalización culmine en un plazo razonable, con la emisión de las resoluciones correspondientes

El autor antes mencionado sostiene que la vulneración del plazo razonable debe generar consecuencias para la AT[10]. De esta forma, la AT se verá motivada a actuar diligentemente en relación con los plazos en el que llevará a cabo la fiscalización, toda vez que la consecuencia del incumplimiento puede conllevar efectos negativos para la facultad recaudadora

En línea con los autores, consideramos que la complejidad en la revisión de las reglas de precios de transferencia, no amerita un plazo indefinido o indeterminado para que la AT requiera información y en consecuencia prolongue el lapso de duración del procedimiento de fiscalización, pues ello vulnera el derecho a ser fiscalizado en un plazo razonable el cual es un derecho humano reconocido.

1.6 El principio de seguridad jurídica

Partimos el presente subcapítulo, citando a Antonio Pérez Luño, quien señala que la seguridad es una necesidad básica para el desenvolvimiento del ser humano en la sociedad, ya que la incertidumbre y la imprevisibilidad generan un temor constante para él. En este contexto, la seguridad jurídica se presenta como una necesidad fundamental que el derecho debe satisfacer, para ello se requiere ofrecer un sistema jurídico investido de certeza y protección frente a los riesgos e inseguridades de la vida en sociedad. (Perez,1994, p.24)

El autor considera la seguridad como una condición esencial para que la persona pueda desenvolverse en la sociedad, en ese contexto, la legislación y las instituciones jurídicas se convierten en una herramienta fundamental para otorgar certeza y protección del individuo en la sociedad.

Ávila define a la seguridad jurídica como una norma y principio que exige a los poderes del estado actuaciones que contribuyan a la presencia de un elevado estado de confiabilidad y

[10] Gamba, propone dos consecuencias:
1. Caducidad de pleno derecho de las actuaciones de fiscalización.
2. Confirmación definitiva de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente.

calculabilidad jurídica basado en un alto nivel de conocimiento. De esta forma la seguridad jurídica se convierte en una herramienta que garantiza el respeto de los derechos del administrado, evitando frustración, engaño o sorpresa con relación al derecho (2012, p.262)

Podemos apreciar que la seguridad jurídica del individuo está ligada con el respeto a su dignidad humana, ya que toda persona requiere tener certeza de que se encuentran protegidas y conocer las consecuencias jurídicas de sus acciones.

El principio de seguridad jurídica es considerado un principio implícito que se deriva del propio texto constitucional. En ese sentido el Tribunal Constitucional en el expediente recaído en la sentencia N.° 016-2002-AI/TC, señala que. "El principio de seguridad jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad"

A pesar de que la seguridad jurídica no está explícitamente citada en la Constitución Política del Estado, el Tribunal Constitucional ha afirmado que es un principio intrínseco al Estado de Derecho y se encuentra implícito en la Carta Magna (Morón Urbina, 2019, p.35).

Efectivamente, aunque la Constitución peruana no menciona directamente este principio, la Sentencia recaída en el Expediente N.° 0016-2002-AI/TC, la cual resuelve que el principio de seguridad jurídica está presente en nuestro sistema legal al estar fundamentado en la certeza del derecho y servir como una protección para los individuos.

Ávila resalta la importancia de la seguridad jurídica, señalando que esta es fundamental para el principio del Estado de Derecho y primordial para garantizar la consideración y respeto a las personas dentro de la sociedad. Teniendo en cuenta esto, el autor sostiene que la codificación de las normas es uno de las principales herramientas que contribuye a promover la seguridad jurídica (2012, p.262)

García Novoa, sostiene que parte de las exigencias mínimas de seguridad en el ordenamiento es que la norma jurídica, sea creada tras una actividad legislativa racional. Por lo tanto, debe excluirse la ausencia de regulación que cree vacíos normativos, ya que ello provocaría inevitablemente desconcierto. (2006, p. 29)

Respecto a lo señalado por los autores, advertimos que en los procedimientos tributarios como el de fiscalización, es fundamental que exista normativa clara y coherente que garantice la confiabilidad y predictibilidad en el sistema tributario, de esta manera el ciudadano pueda anticipar de manera adecuada los efectos de sus acciones dentro del marco normativo tributario. Es decir, si existiera un plazo regulado para la duración que incluya un plazo para requerir información en el procedimiento de fiscalización, el contribuyente puede planificar tiempo y recursos para atender los requerimientos de la AT; no obstante, en el marco de una fiscalización de Precios de Transferencia, no existe ningún plazo, quedando el contribuyente a la expectativa de que los requerimientos puedan darse de manera indefinida.

La doctrina desarrolla que la seguridad jurídica abarca dos perspectivas. Una es objetiva e incluye aspectos relacionados con la certeza del derecho, expresada en muchas ocasiones con certeza sobre el ordenamiento jurídico o la normativa aplicable y los intereses que se protegen por la ley. La otra dimensión es subjetiva y se refiere a la capacidad de prever cómo actuarán los poderes públicos al aplicar el derecho, lo que crea una expectativa razonable en los ciudadanos (Ugartemendia, 2006).

En cuanto a la dimensión subjetiva; Pérez señala que el principio de seguridad jurídica, lleva implícita la confianza del ciudadano en que su caso, o su pretensión, será resuelto o merecerá la misma respuesta que se dio en casos anteriores e iguales. (1994, p.43)

Es relevante la seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas, puesto que, si los órganos administrativos o administradores de justicia no condicen en la aplicación de una determinada norma, esto genera inestabilidad e incertidumbre en el administrado, quedando desprovisto de la certeza que necesita para organizar su actuación dentro del marco legal.

Así tenemos que, la seguridad jurídica, como presupuesto de un Estado de Derecho, debe regular las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, este principio deviene en un límite en la actuación de la Administración en el curso de las fiscalizaciones. (Medrano; 2005; p.20)

En el ámbito de los procedimientos administrativos, Pérez sostiene que las dilaciones injustificadas o indebidas en la tramitación de los procesos, constituyen un ataque directo a las garantías funcionales de la seguridad jurídica. De esta manera, afirma que las dilaciones

injustificadas o indebidas lesionan el derecho a obtener de los tribunales un fallo dentro de plazos razonables (Pérez, 1994, p.36)

Kihara, vincula el acceso al derecho a un plazo razonable con el principio de seguridad jurídica, la cual permitiría al ciudadano conocer los efectos que el derecho le atribuirá en el futuro, adicionando que esta dimensión del principio de seguridad jurídica no se limita a exigir el cumplimiento de las normas, sino que estas se apliquen correctamente. (2021, p. 554 – 555)

Pérez y Kihara resaltan que el incumplimiento de plazos regulados no solo afecta la eficiencia del sistema administrativo, sino que dicho cumplimiento es una condición primordial para garantizar la certeza y la protección de los derechos de los individuos, es decir es necesario para garantizar la seguridad jurídica.

1.6.1 *Seguridad jurídica en los procedimientos de fiscalización*

En el ámbito tributario, la seguridad jurídica es una garantía básica del derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas. (García, 2006, p. 38)

Villegas sostiene que, seguridad jurídica, implica tener certeza sobre el importe de la deuda tributaria de esta manera el administrado tiene previsibilidad respecto a sus obligaciones, y no está expuesto a una potencial determinación de manera indefinida. (1994, p.36)

Como sabemos la facultad determinadora de la Administración se manifiesta a través del procedimiento de fiscalización, el cual debe estar provisto de todas las garantías inherentes a un Estado constitucional de derecho, por lo cual proveer seguridad jurídica en la actividad fiscal es fundamental para garantizar asegurar que los contribuyentes tengan certeza y previsibilidad respecto a las acciones que efectuará la Administración Tributaria.

En el contexto de los procedimientos de fiscalización, la seguridad jurídica se manifiesta con la notificación de la resolución de determinación que pone fin al procedimiento. Así lo señala García Novoa, quien sostiene que el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria se pronuncia respecto a la cuantía de la obligación tributaria tiene por finalidad generar certidumbre al sujeto fiscalizado. En este sentido nos precisa el autor: “la seguridad jurídica exige

determinación rápida y definitiva de la deuda tributaria". Para ello es importante que la Administración adopte un plazo razonable para dictar la liquidación tributaria. (2006, p.37)

Conforme a lo mencionado por el autor, la regulación de plazos, procura generar estabilidad y certeza respecto a la actuación de la administración, por ende, es indispensable que un procedimiento trascendental para la determinación de obligaciones tributarias tenga un plazo regulado de duración.

Por su parte, José Castillo hace referencia al plazo regulado en el artículo 62° A del CT y señala que no existe un plazo máximo en el cual la Administración Tributaria debe concluir el procedimiento de fiscalización, por lo cual el deudor tributario sometido a un procedimiento de fiscalización podrá tener certeza del inicio del procedimiento pero no cuando culmina, lo cual resulta inadmisible, y vulnera el principio de seguridad jurídica, ya que el contribuyente debe someterse a la voluntad de la Administración Tributaria en cuanto al momento que decida concluir el procedimiento de fiscalización. (citado en Gamba, 2021, p. 142).

En efecto, la regulación de un plazo, constituirá un límite para que la Administración lleve a cabo sus funciones fiscalizadoras de manera eficiente y sin demoras injustificadas, y permitiría que el contribuyente conozca de manera cierta el tiempo máximo durante el cual estarán sujetos a procesos de fiscalización, garantizando así un debido procedimiento y seguridad jurídica.

En el derecho comparado García refiere que en España todos los procedimientos tributarios ya tienen un plazo máximo de duración. (2006, p. 39)

1.6.2 *Seguridad jurídica y prescripción*

En torno a la seguridad jurídica surge el instituto de la prescripción, como contribución a la certeza del derecho, el cual produce que por el transcurso del tiempo cese la facultad del ente fiscal para revisar y determinar una mayor obligación para el contribuyente. De esta forma el administrado conoce que puede ser sujeto de fiscalización dentro de un lapso de tiempo determinado.

Así tenemos que Ávila, señala que el instituto de la prescripción y la caducidad tiene por objetivo regular de modo general, el periodo dentro del cual el Estado debe ejercer su pretensión.

Estas instituciones favorecen un estado de confiabilidad y son instrumentos que promueven seguridad jurídica (2012, p. 270)

En el mismo sentido, García Novoa sostiene que, una de las instituciones que coadyuva al logro de seguridad jurídica en materia tributaria es el instituto de la prescripción de la facultad de determinación, puesto que mediante esta figura se pone fin a un estado de pendencia, consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida de la facultad fiscalizadora de la Administración. (2006, p.38). De esta manera, la prescripción tributaria se convierte en una institución imprescindible para un sistema jurídico que proteja la seguridad jurídica por lo que cualquier regulación normativa que evite la consumación de la prescripción atenta contra la seguridad jurídica.

Novoa reprocha las interrupciones injustificadas, y sugiere la implementación de mecanismos que limiten el efecto interruptor con la finalidad de garantizar que la actividad procedimental tenga un plazo máximo de duración cuyo incumplimiento tenga algún efecto, entre ellos ´por ejemplo, que no se vea interrumpida la prescripción.

A manera de conclusión, podemos decir que contar con procedimientos con plazos determinados coadyuvan a garantizar la seguridad jurídica y la eficiencia en los procedimientos de fiscalización. Los plazos definidos permiten a los contribuyentes planificar y preparar su defensa, y evitan que la AT prolongue innecesariamente los procedimientos.

En los siguientes capítulos analizaremos con mayor detalle como la regulación actual del procedimiento de fiscalización de precios de transferencia, impacta con esta institución de la prescripción.

1.7. Conclusiones del marco teórico

Conforme a lo analizado, podemos apreciar que, el procedimiento de fiscalización tributaria al ser un procedimiento administrativo, debe contener todas las garantías inherentes al debido procedimiento en su regulación y en su desarrollo. En consecuencia, la Administración Tributaria tiene la obligación de asegurar que el administrado goce de todas las garantías procesales contenidas en el debido procedimiento. Esto implica entre otros derechos, el conocer previamente cuál es el tiempo de duración del procedimiento de fiscalización, el cual potencialmente puede

concluir en un acto administrativo que afecte sus intereses jurídicos mediante un reparo que incremente su base imponible y una sanción.

También se revisó, que el debido procedimiento es reconocido constitucionalmente como un principio – derecho, que asegura que los actos de la administración se dicten con estricto cumplimiento de un procedimiento legal establecido y además dichos actos se emitan considerando el respeto de los derechos de la persona.

Adicionalmente, podemos observar que la validez de un acto administrativo que afecte la esfera jurídica de un administrado, dependerá de que este se emita como resultado de un procedimiento preestablecido que garantice los derechos del administrado, tales como el derecho de defensa, el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, así como el derecho a obtener dicha decisión dentro de un plazo razonable.

El derecho al plazo razonable, constituye un derecho convencional, con reconocimiento constitucional en nuestro país, y deriva del derecho al debido procedimiento, este derecho garantiza que el procedimiento de fiscalización sólo puede desarrollarse por un "lapso de tiempo que resulta necesario y suficiente" a fin de que la Administración Tributaria se pronuncie poniendo fin al procedimiento de fiscalización.

En este apartado, debemos precisar que no es nuestra pretensión cuantificar el plazo legal que debiera ser establecido como duración de un procedimiento de fiscalización o el plazo legal para requerir información en los casos de precios de transferencia. Dicha tarea legislativa queda a manos del llamado por ley a realizarla, sin embargo, debiera ser brindado a la luz de las características propias de un procedimiento como el que involucra analizar precios de transferencia y tomando como un aspecto a considerar la experiencia en otras regiones, así como la preparación de las Administraciones Tributarias.

En lo que respecta al principio de seguridad jurídica encontramos que contar con procedimientos con plazos determinados coadyuvan a garantizar la seguridad jurídica y la eficiencia en los procedimientos de fiscalización. Los plazos definidos permiten a los contribuyentes planificar y preparar su defensa, y evitan que la administración tributaria prolongue innecesariamente los procedimientos.

La doctrina es unánime en señalar que, los procedimientos de fiscalización deben tener un plazo cierto que regule su duración, en concordancia con los principios constitucionales y legales que inspiran un ordenamiento jurídico constitucional. En ese sentido, no compatibiliza con un estado constitucional de derecho el tener procedimientos donde los plazos no se encuentren expresamente dispuestos por norma, máxime, si se trata de normas instrumentales a través de las cuales se ejercita una potestad trascendente para la vida de un estado.

CAPÍTULO II: LOS PLAZOS EN LA FISCALIZACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: IMPACTOS Y CONSECUENCIAS

En el presente capítulo, abordaremos detalladamente el problema de investigación planteado, el cual se encuentra directamente relacionado con la falta de regulación de un plazo aplicable a las fiscalizaciones parciales sobre normas vinculadas a precios de transferencia y su incidencia en el cómputo de la prescripción de la acción para determinar obligaciones tributarias. Para dicho efecto, se llevará a cabo una revisión de la normativa aplicable y de la jurisprudencia relevante que se ha suscitado en torno a esta problemática.

Adicionalmente, se hará una comparación del marco normativo de las auditorías tributarias regulada en diversos países con un sistema jurídico similar al nuestro; centrándonos principalmente en identificar si existe una regulación específica respecto a plazos aplicables para las auditorías vinculadas a precios de transferencia; y de ser afirmativo, analizar la estructura legal adoptada y cómo esta regulación impacta en el respeto de los derechos fundamentales del ciudadano así como en el plazo de prescripción. Con esta comparación buscamos identificar similitudes y diferencias que faciliten la comprensión de la problemática en nuestra regulación nacional.

La elección de la metodología, se justifica en la necesidad de analizar los fallos judiciales y resoluciones administrativas en los que se ha deliberado la problemática planteada en nuestra investigación, máxime si tomamos en cuenta que la jurisprudencia es fuente de derecho tributario.

El criterio de selección de los casos se basó en su relevancia respecto al tema central de nuestra investigación, así como en su impacto sobre principios fundamentales como la seguridad jurídica y la prescripción.

En ese sentido, analizaremos la Sentencia Casatoria N.° 17824-2023-Lima, emitida por el máximo órgano judicial, que ha establecido un precedente vinculante, en el que ha fijado criterios o reglas que deberán evaluarse para determinar si en un procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia se ha vulnerado la garantía del plazo razonable y su incidencia en el cómputo de la prescripción. Cabe añadir que analizaremos las resoluciones judiciales emitidas con posterioridad a dicho precedente, en tanto existe un apartamiento de la referida Casación, por parte del juzgado y sala superior.

De otro lado, analizaremos las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que guardan relación con nuestro objeto de estudio, para lo cual hemos realizado la búsqueda de jurisprudencia en su página institucional, desde el año 2012, dado que en ese año se modificó el CT y se introdujo la modalidad de fiscalización parcial. Así, tenemos a las RTF N.° 7448-9-2020 y RTF N.° 674-9-2020, a través de las cuales el colegiado administrativo analiza si en el actual procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia le resulta aplicable la suspensión de la prescripción en los términos expuestos por el CT.

Asimismo, consideramos pertinente revisar la opinión de la SUNAT, contenida en el Informe N.°060-2014-SUNAT/5D0000, que resulta de obligatorio cumplimiento para sus órganos dependientes de acuerdo con el artículo 94° del CT, teniendo en cuenta que, ante las resoluciones del Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria ha interpuesto sendas demandas contenciosas.

Por otro lado, en cuanto al uso del método comparado, hemos previsto efectuar una revisión sistemática y comparativa de la regulación fiscal respecto al tiempo de duración de un procedimiento de fiscalización tributaria en general y si existe alguna regulación específica en las auditorías que versan sobre precios de transferencia, así como su relación con la prescripción.

Los países seleccionados son Chile, Colombia, México y España en base a la similitud de los sistemas fiscales y económicos de estos países con el Perú, lo que hace relevante el análisis comparado.

Resulta pertinente señalar que, Chile, México, Colombia y Perú integran la Alianza del Pacifico y comparten políticas dirigidas a fomentar la libre circulación de bienes, servicios, capital y personas, con la finalidad de lograr un mejor desarrollo económico. En tal sentido, apreciar la estructura del procedimiento de fiscalización con fines recaudatorios de cada país miembro, estableciendo similitudes y diferencias, nos permitirá contar con mayores elementos que nos permitan confrontar y comprobar la hipótesis del presente trabajo de investigación.

Asimismo, España, Chile, Colombia y México son países miembros de la OCDE[11], organización que promueve sistemas fiscales eficaces, transparencia y la armonización de

[11] España fue uno de los países fundadores de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) desde el 3 de agosto de 1961. Información extraída de la página web del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa de España:

normativas fiscales y el Perú aspira ser parte de esta organización por lo cual se encuentra en proceso de adhesión[12].

Es por ello que consideramos valioso para nuestro estudio, identificar las prácticas y mecanismos tributarios adoptados por estos países en torno a los plazos de duración de los procedimientos de fiscalización, y las medidas adoptadas ante el incumplimiento de dichos plazos en salvaguarda del principio de seguridad jurídica. Esta revisión nos permitirá tener una visión más amplia, a fin de establecer una propuesta de solución a la problemática materia de estudio.

2.1 Impacto de la ausencia de plazos en el procedimiento de fiscalización relacionado al análisis de precios de transferencia

El problema central de esta investigación es que el procedimiento tributario de fiscalización carece de un plazo de duración determinado, puesto que únicamente se ha dispuesto un límite temporal a la facultad de requerir información al contribuyente lo que puede generar inseguridad jurídica al administrado y transgredir los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento.

En efecto, en el artículo 62°-A del CT se encuentra regulado el plazo para requerir información al contribuyente, el cual una vez transcurrido la SUNAT no podrá seguir requiriendo información al contribuyente; sin embargo, **dicho límite no se aplicaría en los procedimientos de fiscalización relacionados a precios de transferencia**.

Así tenemos que, en el procedimiento de fiscalización donde se revisen normas de Precios de Transferencia, existe un vacío normativo del "plazo legal" para llevar a cabo la acción fiscalizadora de la SUNAT. Esta situación puede colocar al sujeto fiscalizado en un estado de indefensión al desconocer el tiempo de duración del procedimiento lo cual se aleja del principio del debido procedimiento el cual tiene la categoría de derecho fundamental.

En el entendido de que no existe un plazo que limite la acción de la Administración, el contribuyente se encuentra expuesto a un procedimiento sin fecha de finalización, esta situación

https://comercio.gob.es/PoliticaComercialUE/OMCOrganismosInternacionales/Paginas/ocde.aspx#:~:text=Espa%C3%B1a%20es%20miembro%20desde%20el,Su%20sede%20est%C3%A1%20en%20Par%C3%ADs.

[12] "Mediante el Decreto Supremo N.° 041- 2023-PCM, publicado el 24 de marzo de 2023, se declara de interés nacional el proceso de adhesión del Perú a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)"

no se condice con el derecho a ser fiscalizado en un plazo razonable. Este derecho es una de las garantías fundamentales del debido procedimiento, cuya finalidad es proteger al ciudadano de procedimientos infinitos, y de esta forma evitar la incertidumbre respecto a su situación jurídica tributaria. (Moreano, 2021, p. 716-721)

Podemos señalar que, la ausencia de plazos determinados en un procedimiento de fiscalización afecta de modo negativo la confianza del contribuyente que, a su vez, genera rentas de tercera categoría, por lo que, también se afecta la planificación financiera de las empresas.

La relevancia de nuestro estudio, radica en proponer soluciones de cara al vacío normativo identificado, puesto que no es jurídicamente aceptable que una persona o entidad se vea sometida al ius imperium del Estado de manera indefinida sin un plazo que limite la potestad fiscalizadora de la Administración. Como se explicó en el marco teórico, el Estado tiene el deber de cautelar que los procesos se lleven a cabo respetando las garantías constitucionales inherentes al debido procedimiento, evitando una facultad discrecional ilimitada que podría generar actos arbitrarios. (De la Vega, 2005, p.42).

En línea con De la Vega, el Estado tiene la obligación de asegurar que los procedimientos se efectúen respetando las garantías que la Constitución regula, para ello es necesario contar con mecanismos que permitan materializar esta finalidad, de tal manera que pongan un límite a la discrecionalidad de la Administración Tributaria en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia. La regulación de plazos perentorios que delimiten la acción fiscalizadora en los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia y establecer consecuencias ante el incumplimiento de dicho plazo parecen ser una alternativa razonable.

Cabe referir que los mecanismos de protección deben salvaguardar la potestad fiscalizadora de la Administración; la cual, mediante la recaudación, permite redistribuir el ingreso al Estado para que este pueda cumplir con sus fines, a través de mecanismos de extensión de plazos para fiscalizar o supuestos de suspensión del plazo para efectuar la fiscalización.

Por otro lado, si bien existe la posibilidad de que el contribuyente busque tutela jurisdiccional para hacer cumplir sus derechos, tenemos que, a pesar de los esfuerzos de los órganos

administradores de justicia de aminorar el impacto de este vacío normativo, la falta de regulación específica sigue siendo un detonante de inseguridad jurídica.

Una muestra de este problema es la Sentencia Casatoria N.° 17824-2023-Lima, la cual recoge y desarrolla el principio del plazo razonable en su argumentación, reafirmando la aplicación de este principio en los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia. Sin embargo, a pesar del precedente vinculante, no se ha logrado unificar criterios. Por el contrario, pese al precedente, existe un litigio en curso en la Corte Suprema, debido a que los órganos judiciales de instancia no se han alineado al criterio vinculante. Esto demuestra la necesidad urgente de una regulación normativa puntual, que impida interpretaciones antojadizas y permita contar con un procedimiento dotado de predictibilidad de las conductas de la Administración y de los órganos administradores de justicia.

En este apartado, responderemos nuestra pregunta principal de investigación: ¿Cómo afecta la falta de plazos regulados en la fiscalización de precios de transferencia en Perú la seguridad jurídica y el ejercicio del derecho al debido procedimiento?

2.1.1 *Vulneración del derecho al debido procedimiento en la fiscalización tributaria*

Prolongación excesiva del procedimiento de fiscalización

La problemática planteada genera incertidumbre respecto al tiempo de duración del mismo; a esto se suma la exclusión del plazo prevista en el numeral 3 del artículo 62° A del CT para los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia.

Esta falta de temporalidad genera potencialmente una prolongación indeterminada del procedimiento de fiscalización por Precios de Transferencia, lo cual afecta el derecho a ser fiscalizado dentro de un plazo razonable, contraviniendo negativamente la seguridad jurídica, y por ende la planificación financiera de las empresas y su capacidad de operar en un ambiente competitivo.

Cabe añadir que ante la ausencia de un tiempo límite de duración del procedimiento de fiscalización de Precios de Transferencia, la Administración Tributaria cuenta con un alto grado de discrecionalidad; a esto se suma que la SUNAT tiene la facultad de conceder prórrogas,

extender plazos de fiscalización ocasionando que el tiempo de duración del procedimiento fiscalizador pueda prolongarse más allá de un plazo razonable.

Al respecto, si bien los procedimientos de fiscalización que involucran estudios sobre Precios de Transferencia tienen un alto grado de complejidad, dado que están referidos a transacciones entre partes relacionadas, también es cierto que precisamente por dicha complejidad el procedimiento de fiscalización a través del cual se verifiquen la correcta determinación del valor de las operaciones involucradas, debe realizarse a través de un procedimiento con reglas preestablecidas que doten de certeza sobre la situación jurídica en la que se encuentra el contribuyente. Así también lo señalan las Guías sobre Precios de Transferencia (Comentario 4,4).

El debido procedimiento dentro de una fiscalización tributaria es una garantía esencial que para el caso en concreto, presupone la existencia de actos ordenados y sucesivos en el tiempo que inician con la notificación de la carta de presentación junto al primer requerimiento y culminan con la notificación de los resultados de la evaluación fiscal, materializados en las Resoluciones de Determinación y de Multa, de corresponder; sin embargo en el caso de los procedimientos de fiscalización definitivo y parcial de Precios de Transferencia, nuestra norma legal no ha dispuesto el tiempo que tiene la SUNAT para culminar con dicho procedimiento por lo que no se encuentra enmarcado dentro del debido procedimiento.

En este orden de ideas, coincidimos con los autores estudiados en el sentido que la falta de regulación legislativa genera incertidumbre jurídica, respecto al tiempo que el contribuyente se encontrará sometido a un procedimiento donde finalmente puede verse afectado con una mayor determinación de su obligación tributaria. Esta situación presupone una vulneración al debido procedimiento, al exponer al administrado a una suerte de indefensión, quien tiene el deber de colaborar con la fiscalización de acuerdo con el artículo 87° CT.

Otro punto crítico se presenta en el aumento de la potestad discrecional de la Administración, dado que, la culminación de las auditorías se encuentra supeditadas a lo que ésta disponga.

Es importante precisar que, en un procedimiento de fiscalización, el periodo de prescripción se interrumpe con la notificación de cualquier acto que se lleve a cabo en el desarrollo del procedimiento, de acuerdo a lo estipulado en el inciso c) numeral 1 del artículo 45° del CT. Esta

interrupción constante, exacerba la posibilidad de una prolongación excesiva de las fiscalizaciones definitivas.

Asimismo, en cuanto a las fiscalizaciones parciales, si bien no se ven incididas por las causales de interrupción de la prescripción, se debe señalar que, si les resulta aplicables las causales de suspensión de la prescripción, con lo cual, el procedimiento de este tipo puede tener una duración prolongada en el tiempo.

A manera de conclusión, somos de la opinión que la falta de un plazo determinado para fiscalizar y requerir información en los casos de auditorías en materia de precios de transferencia no resulta acorde con los principios del debido procedimiento, el cual requiere un procedimiento debidamente regulado, investido de garantías básicas reconocidas a nivel constitucional, como el de obtener una resolución que culmine su procedimiento dentro de un plazo razonable.

2.1.2 *Vulneración de la seguridad jurídica e incertidumbre en torno al plazo prescriptorio*

En este acápite, describiremos cómo la estructura actual del procedimiento de fiscalización impacta en la seguridad jurídica del contribuyente.

El principio de seguridad jurídica garantiza el adecuado funcionamiento de cualquier sistema jurídico, puesto que permite a los ciudadanos prever las actuaciones del órgano administrativo y planificar cómo afrontar un procedimiento de fiscalización en base a normas explícitas y confiables.

Respecto a la figura de la prescripción tributaria, podemos afirmar que se presenta como una manifestación del principio de seguridad jurídica puesto que las obligaciones tributarias si bien deben ser cumplidas, las acciones para su cobro coercitivo y/o verificación del correcto cumplimiento no puede existir sin un límite de tiempo definido (Meléndez, 2012, p.311)

Debemos considerar, que la prescripción es una institución jurídica que permite formalizar una situación de hecho que ocurre por el transcurso del tiempo, cuya consecuencia es la extinción de la obligación. (Herrera, 2019, p. 8-9), y que castiga la inactividad de la Administración pública.

Sin embargo, conforme lo hemos indicado en los acápites precedentes, el procedimiento de fiscalización no tiene un plazo de duración determinada y en el caso de fiscalizar precios de

transferencia, trátese de una fiscalización definitiva o parcial, no existe plazo determinado para requerir al contribuyente. Siendo que, el límite temporal sería el término prescriptorio.

Al respecto, consideramos que la finalidad de la institución de la prescripción no es establecer un plazo para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, sino que, la prescripción sanciona la inacción de la Administración limitando el ejercicio de su labor inspectora dentro de un margen de tiempo determinado, con la finalidad de garantizar seguridad jurídica en cuanto a su situación tributaria.

- **Potencial inaplicación de la prescripción en el procedimiento de fiscalización definitiva que involucre el estudio de normas de precios de transferencia**

Respecto a este punto se aprecia que la norma tributaria, al establecer una excepción al plazo para requerir información en el caso de fiscalizaciones sobre precios de transferencia, vulnera en el derecho del ciudadano a ser fiscalizado dentro de un periodo razonable de tiempo convirtiendo potencialmente a la prescripción como el único límite temporal a la potestad fiscalizadora.

Tal y como se encuentra estructurado el procedimiento de fiscalización en nuestro ordenamiento jurídico, la Administración Tributaria tiene la potestad de ejercer la labor fiscalizadora dentro del plazo de prescripción, conforme se aprecia del tenor del artículo 43° del CT, el cual es de 4 años si el sujeto presentó la declaración y 6 años en caso no la haya presentado.

Al respecto, algunos autores sostienen que sí debe existir un límite para fiscalizar, pues indicar lo contrario implica contravenir distintos derechos y principios que tutelan el debido procedimiento y que el límite temporal que tienen estos procedimientos es el término prescriptorio (Chávez, 2020, p.6), (Pantigoso, 2012, p.72)

Con relación a ello, consideramos que resulta necesario contar con un plazo determinado para culminar la fiscalización y para requerir información al contribuyente en los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia.

Esta afirmación, cobra relevancia considerando que, en un procedimiento de fiscalización definitiva, el periodo de prescripción se interrumpe con la notificación de cualquier acto que se

lleve a cabo en el desarrollo del procedimiento, de acuerdo con lo estipulado en el inciso c) numeral 1 del artículo 45° del CT[13].

A manera de ejemplo, tenemos que en el procedimiento de fiscalización definitiva donde se revisen Precios de Transferencia, la Sunat no tiene un plazo establecido para culminar con los requerimientos al administrado, por lo que con cada notificación en la cual se requiera información en el curso de la fiscalización interrumpiría el plazo de prescripción, esto trae como consecuencia que el contribuyente no pueda invocar la prescripción ya que la misma se ve interrumpida con cada acto notificado por la Sunat.

El ejemplo antes mencionado, y que es materia de nuestro estudio, amplía la posibilidad de una prolongación excesiva de las fiscalizaciones creando un estado de incertidumbre respecto a la situación jurídica tributaria del contribuyente quien se encuentra desprovisto de certeza y previsibilidad respecto a las acciones que efectuará la Administración Tributaria.

Impacto de la excepción al plazo para llevar a cabo una fiscalización parcial que involucre el estudio de normas sobre precios de transferencia y su correlación con las causales de suspensión reguladas en el artículo 46° del CT:

Como se ha referido de manera reiterada, en una fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia, el plazo límite para requerir información al administrado es el de la prescripción. Asimismo, el plazo límite para concluir con dicha fiscalización sería el de la prescripción.

Al respecto, la fiscalización parcial sobre precios de transferencia, por disposición del legislador, no sería afectada por causales de interrupción. Sin embargo, sí podría verse afectada por causales de suspensión, siguiendo la interpretación de la Sentencia de Casación N.° 17824-2023- Lima.

[13] Artículo 45°. - **INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN**

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: (...)

c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

De lo expuesto, podemos apreciar que, un procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia podría 04 o 06 años y, en caso concurra alguna causal de suspensión de la prescripción, el tiempo de duración pudiera ampliarse, lo que a nuestro criterio resulta excesivo y negativo de cara a los derechos del contribuyente a contar con plazos determinados.

En otras palabras, establecer un plazo de duración determinada y así como un límite temporal a la etapa de requerir información al contribuyente evitaría el riesgo de llevar a casi todas las fiscalizaciones de este tipo al límite previsto por el tiempo de prescripción, máxime si se trata de fiscalizaciones de tipo parcial cuya finalidad de su inclusión en nuestro ordenamiento jurídico obedeció a dotar a la Administración Tributaria de una herramienta que permita un control más expeditivo, por lo que, el tiempo de su duración será menor al de un procedimiento definitivo y permitiría acceder a un mayor número de contribuyentes fiscalizados.[14]

A continuación, pasaremos a hacer el análisis de los pronunciamientos relacionados a nuestra problemática.

2.2 Análisis de los pronunciamientos divergentes relacionados a la aplicación de causales de suspensión de la prescripción

En este apartado, analizaremos los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, relacionados a los procedimientos de fiscalización parcial que involucren el estudio sobre Precios de Transferencia y su impacto con el plazo de prescripción

Con relación a la jurisprudencia, debemos señalar que es fuente de derecho tributario conforme con lo dispuesto por la Norma III del TPCT, sin embargo, su aplicación no siempre resulta uniforme. Así tenemos que, a nivel judicial, la jurisprudencia vinculante que emite la Corte Suprema tiene fuerza vinculante respecto de los órganos jurisdiccionales, sin embargo, estos últimos tienen la posibilidad de apartarse del precedente, de conformidad con lo establecido por el artículo 37° del TUO de la Ley N.° 27584. Por su parte, a nivel administrativo, el Tribunal Fiscal no se encuentra obligado a resolver conforme los precedentes vinculantes del Poder Judicial.

Al respecto, los casos que a continuación analizaremos evidencian que existe una discrepancia de criterios interpretativos a nivel judicial y administrativo, e incluso entre los mismos órganos

[14] Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nº 1113, publicado el 5 de julio de 2012.

judiciales, lo que genera inseguridad jurídica en los contribuyentes, dado que, a nivel administrativo obtendrían un resultado favorable, sin embargo, en caso de ser judicializado no correría la misma suerte.

En tal sentido, la falta de unidad en la interpretación no es compatible con el principio de seguridad jurídica, y genera costos altos para los administrados y para la Administración Tributaria, dado que, el tiempo que tarda en resolverse definitivamente la controversia compromete costos inherentes a la defensa judicial y el crecimiento de intereses moratorios respecto de los pagos que deban realizarse.

La materia controvertida en los casos analizados versa sobre si en los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia le resulta aplicable las causales de suspensión de prescripción. Fueron analizados 02 casos, que a nivel administrativo concluyeron con la emisión de las RTF N.° 7448-9-2020 y RTF N.° 674-9-2020.

Seguidamente, la Sunat interpuso demanda contenciosa contra dichas resoluciones, dando lugar a los procesos judiciales N.° 1855-2021 y 3907-2020, siendo que, en el primero de ellos se ha emitido la Sentencia Casatoria N.° 17824-2023 que establece un importante precedente vinculante. Sin embargo, con relación al segundo caso, se aprecia que los órganos judiciales se estarían apartando del precedente judicial.

A continuación, presentamos un cuadro resumen de los fallos, precisando que, se ha incluido el Informe de la Sunat N.° 060-2014-SUNAT/5D0000, con fines de lograr una comprensión cabal del criterio de la Sunat, en su calidad de parte de los procesos judiciales.

Síntesis de la jurisprudencia relacionada a la aplicación de plazos en fiscalización parcial de precios de transferencia:

Órgano	Pronunciamiento	Interpretación	Referencia
SUNAT	Informe N.° 060-2014-SUNAT/5D0000	El plazo del artículo 62-A no es aplicable a fiscalización	Artículo 62°-A del CT

Órgano	Pronunciamiento	Interpretación	Referencia
		parcial sobre precios de transferencia.	
	Resoluciones de Intendencia N.° RI N.° 0120200000187 y N.° 0120200000186/SUNAT	Declara infundada la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, considerando que, se aplican causales de suspensión del plazo fiscalización.	Resoluciones SUNAT
Tribunal Fiscal	RTF N.° 7448-9-2020 y N.°674-9-2020	En la fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia (62-A) no es aplicable la suspensión del procedimiento de fiscalización y tampoco es aplicable la causal de suspensión de prescripción.	Resoluciones del Tribunal Fiscal
Poder Judicial	Expediente N.° 1855-2021	**Casación N.° 17824-2023-Lima**: Establece que, cuando se vulnera el plazo razonable en el procedimiento de fiscalización parcial sobre PT, el tiempo transcurrido no suspende el plazo de prescripción.	Sentencia Casación N.° 17824-2023-Lima
	Expediente N.° 3907-2020	A pesar del precedente vinculante, se confirma la sentencia de primera instancia	Expediente N.° 3907-2020

Órgano	Pronunciamiento	Interpretación	Referencia
		que declara infundada la demanda de Sunat, en tanto, a los procedimientos de fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia no es posible aplicarle las causales de suspensión de la prescripción.	

2.2.1 ***Informe N.° 060-2014-SUNAT/5D0000.- La Sunat concluye que en el procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia no se le aplica el plazo dispuesto en el artículo 61° CT*****.**

En el Informe N.° 060-2014-SUNAT/5D0000, la Sunat no responde a la consulta ¿cuál es el plazo aplicable al procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia?, sino que, se remite al texto literal de los artículos 61° y 62°-A del entonces vigente CT y, reconoce la inaplicabilidad de los plazos establecidos en dichos artículos en el contexto de una fiscalización parcial sobre precios de transferencia.

En tal sentido, no se satisface lo regulado en el artículo 92° y 94° del CT, así como, el derecho de petición dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo General, aplicada de forma supletoria, en cuanto al derecho que les asiste a los contribuyentes a formular consultas a la Administración Tributaria y obtener una respuesta de su parte.

De otro lado, cuando la Administración Tributaria refiere que los plazos dispuestos en el artículo 61° CT no son aplicables a una fiscalización parcial por precios de transferencia, tenemos que, estaríamos ante un procedimiento específico sin plazo determinado para requerir información al administrado, por lo que, los contribuyentes fiscalizados pudieran ser requeridos por la Administración Tributaria por tiempo indefinido, siempre sujeto a la "consideración" de la Sunat respecto a que el contribuyente haya presentado toda la documentación que requiera ser fiscalizada. Asimismo, debe precisarse que, en caso el contribuyente no satisfaga la consideración de la Sunat, esta última podría imponer multas por no colaborar con las labores de fiscalización.

Nótese que el amplio margen de discrecionalidad de la Sunat ante la ausencia de un plazo determinado para requerir tendría como único límite a la prescripción de 4 años, el que pareciera demasiado extenso, para fines de requerir información al administrado y que, en caso ocurran causales de suspensión podría prolongarse aún más, lindando con los límites de la razonabilidad y seguridad jurídica.

2.2.2 ***El criterio interpretativo del Tribunal Fiscal sobre la aplicación de la suspensión de la prescripción en los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia, a propósito de las RTF N.° 674-9-2020 y 7448-9-2020.***

De forma previa a referirnos a las Resoluciones N.° 674-9-2020 y 7448-9-2020**,** es pertinente referirnos brevemente a la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N.° 03500-Q-2017 (En adelante JOO), mediante la cual se indicó que: "*Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62-A del CT sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia*".

Como podemos apreciar el TF, confirma su posición respecto a la no sujeción al plazo de fiscalización "regular", cuando se trata de aspectos vinculados a la aplicación de Precios de Transferencia. Esta posición es el punto de partida para el análisis posterior sobre las consecuencias de esta exclusión del plazo. Así tenemos:

1. Resolución del Tribunal Fiscal N.°7448-9-2020

En la RTF N.° 7448-9-2020, el TF analiza si los supuestos de suspensión del plazo de fiscalización previstos en el numeral 6 del artículo 62-A del CT resultan aplicables a las fiscalizaciones de precios de transferencia, toda vez que dichas fiscalizaciones no se sujetan a plazo alguno.

En ese sentido, el Tribunal ha señalado una posición que no solo corrobora la ausencia de un plazo expreso y contenido en el literal b del tercer párrafo del artículo 61° y 62°-A del CT para casos vinculados a precios de transferencia sino que ha **analizado el impacto de esta ausencia**

para fines de la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, siendo que, al no serle aplicable la causal de suspensión al plazo de fiscalización dispuesto en el numeral 6 del artículo 62-A tampoco es posible aplicar la causal de suspensión de la prescripción dispuesta en el literal f) del artículo 46° del CT.

2. **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 674-9-2020**

En esta resolución el Tribunal Fiscal ratifica su postura en cuanto a que en las fiscalizaciones que versan sobre precios de transferencia, no es de aplicación el plazo de fiscalización previsto en el artículo 61° y 62°-A del CT, por lo que, tampoco corresponde aplicar la suspensión del plazo dispuesto en el numeral 6 del artículo 62°-A del referido código y en esa lógica tampoco podría aplicarse la suspensión del plazo de prescripción dispuesto en el inciso f) del artículo 46° del mencionado CT.

Como podemos apreciar, el Tribunal Fiscal ha realizado una interpretación literal del texto contenido en los artículos 61°, 62°-A y el literal f) del numeral 1) del artículo 46° del CT; concluyendo que el texto del artículo 62°-A se refiere al plazo expreso de 01 año y 06 meses, por lo que, la suspensión del plazo de fiscalización estaría condicionada a dicho tiempo, y al haberse excluido del plazo a los procedimientos sobre Precios de Transferencia, en consecuencia, no podría suspenderse un plazo de fiscalización "no determinado" y, por lo tanto, no se podría correlacionar con la suspensión de la prescripción de la acción para determinar.

Con relación a la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, tenemos que si bien es literal y restrictiva del alcance del artículo 62°-A del CT, consideramos que resulta más acorde a garantizar y respetar que el procedimiento no dure más allá del tiempo de prescripción, estando a la finalidad de inclusión de los procedimientos de fiscalización parcial en nuestra legislación y obligando a la Administración Tributaria a actuar con la máxima diligencia para fines de llevar a cabo este tipo de fiscalizaciones.

2.3. Pronunciamiento de la Corte Suprema: Intento de armonización

A propósito de una reciente Casación, contenida en la Resolución Casatoria N.° 17824-2023-Lima, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema, declaró la nulidad de la RTF N.°7448-9-2020, en el proceso judicial signado con Expediente N.° 1855-2021, seguido por la Sunat contra el Tribunal Fiscal y Perú LNG SRL.

Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema en relación con los plazos de fiscalización: Resolución Casatoria N.° 17824-2023

- **<u>Breve descripción de los hechos</u>**

Mediante la Carta N.°180011599690-01 SUNAT y el Requerimiento N.° 01221800014503, notificados el 3 de julio de 2018, se inició a PERÚ LNG S.R.L. un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2013 a enero de 2014.

Dentro de dicho procedimiento de fiscalización, la Administración emitió, entre otros, los Requerimientos N.° 0122180001450, 0122180001643, 0122180001994, 0122190000265 y 0122190001422.

Como consecuencia del mencionado procedimiento de fiscalización, el 6 de noviembre de 2019 la Administración emitió la Resolución de Determinación N.° 012-003-01078165 a PERÚ LNG S.R.L., en su calidad de responsable solidario de Repsol Comercializadora de Gas S.A. (España), por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2013.

Mediante el escrito presentado el 19 de julio de 2019 PERÚ LNG S.R.L. solicitó la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, vinculadas al Impuesto a la Renta de No Domiciliados, que en su calidad de responsable solidario pudieran atribuirle.

La mencionada solicitud de prescripción fue resuelta por Resolución de Intendencia N.° 0120200000187/SUNAT, emitida el 18 de septiembre de 2019, que declaró improcedente la misma. Ante ello, PERÚ LNG S.R.L. interpuso recurso de apelación.

Mediante RTF N.° 07448-9-2020, el Tribunal Fiscal resolvió revocar la Resolución de Intendencia N.° 0120200000187/SUNAT de 18 de septiembre de 2019, al considerar que la fecha en que PERÚ LNG S.R.L. invocó la prescripción (16 de julio de 2019), ya había prescrito la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, vinculadas al Impuesto a la Renta de No Domiciliados, que en su calidad de responsable solidario.

En este contexto, la SUNAT interpuso demanda contenciosa, con el fin de que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.°07448-9-2020, la cual precisó que al no aplicarse

el plazo de los seis meses previsto en el artículo 62-A, las demás reglas de suspensión del plazo tampoco son aplicables a la fiscalización parcial.

Resolución Casatoria N.° 17824-2023-Lima

La Corte Suprema estableció el siguiente precedente de observancia obligatoria en relación con el caso en estudio:

1.- Para poder determinar si, dentro de un procedimiento administrativo de fiscalización parcial o definitiva referido a los precios de transferencia, se ha vulnerado la garantía del plazo razonable, se tiene que analizar y evaluar los siguientes criterios: i) que la fiscalización parcial o definitiva efectuada por la administración tributaria está referida a la aplicación de normas de precios de transferencia; ii) que se trate de empresas vinculadas hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición; iii) la complejidad para conseguir la información y si la misma se encuentra en otros ámbitos territoriales; iv) la conducta del contribuyente en la entrega de información y/o las prórrogas solicitadas; v) la conducta de la administración; y vi) la evaluación en conjunto de los factores precedentemente señalados.

2.- En la fiscalización parcial y/o definitiva en que se aplican las normas de precios de transferencia, resulta aplicable la suspensión del plazo de fiscalización regulada por el numeral 6) del artículo 62°-A del Texto Único Ordenado del CT, respetando el plazo razonable.

Al respecto tenemos que el aspecto controvertido era determinar si en el caso en concreto, procedimiento de fiscalización parcial sobre precios de transferencia resulta aplicable las causales de suspensión en el procedimiento dispuestas en el numeral 6) del artículo 62°-A CT y como consecuencia de ello, si le resultan aplicables las causales de suspensión del plazo de prescripción.

La Casación concluye que estas fiscalizaciones especiales deben ser ejecutadas en el marco del respeto al principio del plazo razonable y cuando la demora en la tramitación no pueda ser justificada por alguno de los 6 criterios establecidos en el precedente, el tiempo prescriptorio opera de modo irremediable. Asimismo, señala que para estos procedimientos existe un plazo límite que es susceptible de ser suspendido, siendo aplicable las causales de suspensión del procedimiento dispuesto en el numeral 6) del artículo 62°-A CT.

En principio, corresponde validar la premisa de la Sala Suprema respecto a que en los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios de transferencia existe un plazo límite, entendido como un plazo de fiscalización distinto al plazo de prescripción.

Con relación a lo señalado por la Sala Suprema, cabe precisar que la norma tributaria contenida en los artículos 61°, 62° y 62°-A del CT no hacen referencia a ningún "plazo límite" referido a este procedimiento especial, por el contrario, del texto expreso se evidencia la exclusión que ha realizado el legislador de no establecer plazo para la fiscalización parcial sobre precios de transferencia. por lo que, se advierte que la sentencia parte de una premisa que no es válida y que lo llevó a concluir de modo contrario a lo establecido por el legislador tributario.

De otro lado, la interpretación del artículo 62°- A CT debe ser realizada en su conjunto, esto es, como una unidad, donde no cabe interpretar de modo aislado como lo hace la sentencia casatoria, puesto que, se trata de un artículo que regula el plazo para requerir en fiscalización, donde existen dos supuestos exceptuados de dicho plazo.

En ese sentido, al haber extraído a los precios de transferencia del plazo señalado en el artículo 62°-A no sería posible considerar que son aplicables las causales de suspensión del plazo y por ende tampoco sería posible aplicar las causales de suspensión de la prescripción.

Siendo la prescripción la institución que tiene por finalidad otorgar seguridad jurídica, es importante señalar que, será posible su aplicación en tanto que ocurran todas las condiciones previstas por el CT.

En base a lo anterior, tenemos que la sentencia casatoria ha realizado una interpretación extensiva de las normas contenidas en el artículo 62°-A, vulnerando el principio de legalidad y la Norma VIII del Título Preliminar del CT, que lo llevan a asumir que las reglas de suspensión del plazo de fiscalización dispuestas en el referido artículo resultan aplicables a los procedimientos relacionados a precios de transferencia, pese a que, no es posible extender los alcances de lo expresamente regulado, así tenemos que, el plazo señalado en dicho articulado únicamente se refiere a los procedimientos de fiscalización definitiva o parcial distintos a aquellos que involucren precios de transferencia.

En esa línea de pensamiento, el contar con un procedimiento debidamente delimitado con plazos ciertos y claros, que no generen dudas, es sinónimo de brindar seguridad jurídica a los

involucrados y contener en el procedimiento mismo las controversias que pudieran derivar ante la ausencia de reglas expresas. Eso reduce notablemente la ocurrencia de más conflictos inspirados en ausencia de regulación.

De otro lado, en cada procedimiento debe respetarse la garantía del plazo razonable, sin embargo, evaluar en cada caso la concurrencia de los 06 criterios señalados por la Sala Suprema, implicaría un ejercicio que sería oneroso para cada contribuyente, que tendría que acudir al órgano jurisdiccional, previo agotamiento de la vía previa, para hacer valer su derecho.

Incluso en el supuesto de considerar la existencia de un plazo no determinado, a propósito de lo señalado por Talledo Mazú, que advierte que, de lo que se trataría es de un plazo indeterminado cuyo tiempo concreto se encuentra en manos del auditor fiscal, es decir, discrecionalidad sujeta a parámetros de razonabilidad y proporcionalidad. (2021, p.32)

Al respecto, consideramos que ello implicaría otorgar un amplio margen de discrecionalidad a la Administración Tributaria aunado al hecho de que no se ha establecido un plazo para finalizar el procedimiento de fiscalización más allá de la prescripción, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica e impacta de modo negativo en el principio del debido procedimiento, lo que a todas luces es inconstitucional y amerita una reflexión por parte del legislador tributario.

Asimismo, cabe señalar que, en relación con el Expediente N.° 3907-2020, donde se tramita un proceso con casuística similar al que corresponde al precedente (CAS 17824-2023-LIMA), a pesar de la existencia de este precedente, el juzgado y la sala superior se han apartado del precedente.

En efecto, Sétima Sala Superior, emitió la Resolución N.° 20[15], mediante la cual, se aparta de la Casación N.° 17824-2023-Lima y, entre sus fundamentos, señala que el propio texto del artículo 62°-A excluye de un plazo determinado a los procedimientos de fiscalización parcial sobre precios

[15] Sumilla de la Resolución N.° 20 – Expediente N.° 3907-2020: "La suspensión de un plazo presupone la existencia de un marco temporal definido que pueda ser reanudado o reiniciado, aspecto que no existe en los casos para precios de transferencia, según el numeral 3 del artículo 62°-A del CT, por lo que no le resultan aplicables las causales de suspensión del plazo de fiscalización, así como tampoco opera el supuesto de suspensión del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, previsto en el inciso f) del numeral 1 del artículo 46 del CT. No cabe interpretación distinta a la anterior, pues ello implicaría apartarse del texto expresado en el CT respecto del plazo con el que cuenta la Administración para fiscalizar y para determinar la obligación tributaria, escenario que, a todas luces, vulneraría el principio de legalidad, el cual constituye un principio constitucional tributario, recaído en el artículo 74° de la Norma Constitucional".

.

de transferencia, por lo que, no podría suspenderse un plazo que no ha sido determinado, por consiguiente no puede serle aplicable las causales de suspensión de la prescripción, por lo que, el precedente vinculante habría incurrido en una vulneración de la Norma VIII del Título Preliminar del CT. La Sala Superior confirmo la posición de la sentencia de primer grado, emitida por el 21° Juzgado Contencioso Administrativo que, a su vez, concluyó que el procedimiento de fiscalización sobre Precios de Transferencia no calza en el supuesto de suspensión del procedimiento dispuesto en el numeral 6) del artículo 62°-A del CT, no siéndole aplicable las causales de suspensión de la prescripción.

Los hechos expuestos evidencian que la incertidumbre respecto a las consecuencias de la exclusión del plazo a estos procedimientos específicos continua y nos confirma que se hace necesaria una reforma legislativa que zanje de modo definitivo la problemática analizada.

2.4 Estudio comparado: Análisis del Procedimiento de Fiscalización en la legislación comparada

Como ya se ha referido, en este apartado se realizará una revisión comparativa de la normativa de países como Chile, México, Colombia y España. También examinaremos cómo se regula el procedimiento de fiscalización en el CT modelo para América Latina. Este texto constituye una referencia importante para las Administraciones Tributarias de los países de América latina.

A continuación, compartimos un cuadro realizado con la finalidad de hacer más didáctica la comparación de la legislación comparada:

	PERÚ	CHILE	COLOMBIA	MÉXICO	ESPAÑA	MODELO CÓDIGO TRIBUTARIO CIAT
Plazo de duración de fiscalización	NO	9 meses 12 meses - Precios de Transferencia 18 meses - Req. De información al extranjero.	6 meses - Con DDJJ 5 años - Sin DDJJ	12 meses	18 meses 27 meses casos complejos	SI
Plazo para requerir información	1 año	NO	NO	NO		
Extensión del plazo de fiscalización	1 año adicional en determinados supuestos	6 meses adicionales en determinadas condiciones.	NO	* 18 meses - Sistema financiero *24 meses - Req. De información al extranjero	SI 6 mseses	SI
Extensión del plazo para requerir información	*Complejidad de la materia * Ocultamiento de ingresos * Grupos empresariales	NO	NO	NO	NO	NO
Diferencia en el plazo en Fiscalización de Precios de Transferencia	Exclusión del plazo para requerir	*12 meses ampliable a 18 meses	NO	NO	NO	NO
Causales de suspensión del plazo de Fiscalización	SI	NO	SI	SI	SI	NO
La fiscalización tiene efectos en el cómputo de prescripción	* **Interrupción :** Notificación de cualquier acto dirigido al ejercicio de la facultad de fiscalización - Sin Límite * **Suspensión:** Suspensión del plazo del 62-A - Sin Límite	* **Interrupción :** Notificación de giro o liquidación - sujeto a límite.	NO	**Plazo de caducidad** * Suspensión: Ejercicio de facultades de comprobación - sujeto a límite.	*Interrupción por acciones de inspección - sin límite.	*Interrupción por actuaciones dentro del procedimiento. Sujeto a límite.
Medidas o consecuencias del no cumplimiento del plazo para fiscalizar	La Administración no puede requerir información adicional	Finalización del procedimiento.	Declaración de Firmeza de las Declaraciones	Conclusión de la revisión y se deja sin efecto los actuados.	Requerimientos previos no interrumpen plazo prescriptorio Interrupción de cálculo intereses	Actuaciones previas al exceso no interrumpen plazo prescriptorio.

* En Perú el plazo para fiscalizar se refiere únicamente plazo para requerir información de acuerdo al artículo 62 A del Código Tributario. Por lo que toda alusión a un plazo debe entenderse referido al plazo para requerir información.

2.4.1 *Procedimiento de fiscalización en el Modelo de CT para América Latina*

Perú es miembro del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), cuyo objetivo primordial es fortalecer las Administraciones Tributarias (AT) y promover el desarrollo equitativo entre sus países miembros. El CIAT se compromete a ofrecer un servicio integral para la modernización, fortalecimiento y tecnificación de las AT en sus países miembros (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT], 2024)

El Modelo de CT del CIAT se presenta como una herramienta fundamental para orientar la regulación de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, con el objetivo de promover un funcionamiento armonizado de los sistemas tributarios (CIAT, 2015).

El procedimiento de fiscalización se encuentra considerado en el artículo 130° del Código Modelo, el cual establece **un plazo máximo para la conclusión de las actuaciones de fiscalización**. Este artículo también contempla situaciones excepcionales en las que el plazo puede ser prorrogado, siempre que la prórroga sea debidamente motivada.

La extensión del plazo es aplicable en: 1) casos complejos, 2) cuando se descubra ocultamiento de actividades empresariales o profesionales por parte del contribuyente.

Además, el artículo menciona las consecuencias de exceder el plazo máximo de fiscalización:

> (...)
>
> - La prescripción no se considerará interrumpida por las actuaciones realizadas antes del exceso.
>
> - Durante el período de exceso, no se generarán intereses adicionales sobre la obligación tributaria que pueda determinarse.
>
> (...)

El Comentario N.° 2 del artículo 130° subraya la necesidad de enmarcar el acto de fiscalización en normas preestablecidas y en un procedimiento que garantice el carácter reglado del acto, asegurando así las debidas garantías para el contribuyente.

Por otro lado, el Comentario N.° 3 sugiere que los países especifiquen los casos en los que se pueda enfrentar una fiscalización de especial complejidad. Este comentario refleja la necesidad de desarrollar el procedimiento de fiscalización bajo el imperativo de evitar la suspensión innecesaria y de limitar su duración a un plazo razonable.

Podemos apreciar que el Código modelo, propone un plazo de duración de los procedimientos de fiscalización, lo cual se condice con los principios constitucionales protectores de los derechos fundamentales y garantías de un Estado de derecho que hemos revisado en el capítulo anterior. El Código del CIAT, propone plazos prorrogados para las fiscalizaciones sobre materias complejas, dentro de la cual nuestro legislador podría considerar las fiscalizaciones que revisan normas de Precios de Transferencia, las cuales como hemos planteado en nuestro problema de investigación, se encuentran desprovistas de un plazo regulado para llevarse a cabo, exponiendo al contribuyente en un estado de incertidumbre e indefensión.

Efectos en el plazo prescriptorio

Las actuaciones dentro del procedimiento de fiscalización si interrumpen el cómputo del plazo de prescripción.

Así tenemos que el artículo 66° y siguientes del Código Modelo regula el instituto de la prescripción tributaria. El artículo 69° regula las causales de interrupción de la prescripción; señalando como uno de los supuestos de interrupción, la notificación de cualquier acto administrativo notificado al obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización, aseguramiento, comprobación, verificación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.

La propuesta legislativa prevista en el Código modelo, establece un límite en el plazo total de la prescripción; incluyendo los nuevos plazos de cómputo a partir de generarse las causales de interrupción, esto con la finalidad de proveer seguridad jurídica del ciudadano, evitando interrupciones sucesivas e interminables que comprometan este principio.

Respecto a las causales de suspensión del plazo, el artículo 70° establece supuestos de suspensión del cómputo del plazo, los cuales están vinculados al ejercicio del derecho de defensa del contribuyente por medio de los recursos administrativos o judiciales más no se encuentran relacionados con el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

A manera de conclusión, apreciamos que el CIAT, propone un modelo de regulación garantista de los derechos fundamentales del contribuyente, considerando que en su propuesta modelo se fija un plazo límite para llevar a cabo las fiscalizaciones, brindado la posibilidad que la Administración amplíe dicho plazo en los casos de revisiones complejas, en buena cuenta, se busca garantizar procedimientos transparentes con plazos regulados.

Asimismo, se verifica un alto nivel de protección de la seguridad jurídica del administrado, en cuanto a que también regula un tiempo límite mediante el cual el plazo prescriptorio puede ser interrumpido debido a las actuaciones realizadas dentro del procedimiento de fiscalización. Y por el lado de la Administración, se prevén supuestos de ampliación del plazo regulado en determinados supuestos a fin de preservar la potestad fiscalizadora y la finalidad recaudado de las Administraciones.

Finalmente, no se ha previsto un plazo diferenciado para las fiscalizaciones que revisen Precios de Transferencia.

2.4.2 *Procedimiento de fiscalización en Chile*

El procedimiento de fiscalización en Chile, se encuentra regulado en el artículo 59° del CT, aprobado por el Decreto Ley 830.

El dispositivo legal establece que, el Servicio de Impuestos Internos, dispone de un plazo máximo de 9 meses, para liquidar o formular giros en caso corresponda, o declarar que no existen diferencias derivadas del proceso de fiscalización.

Así tenemos que, el plazo regular para la fiscalización es de 9 meses. No obstante, se establecen determinados supuestos que revisten una especial complejidad en donde el plazo máximo será de 12 meses. Estos casos son:

a) ***Cuando la materia a fiscalizar sea Precios de transferencia***

b) Cuando el nivel de ingresos sea superior a 5,000 unidades tributarias

c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.

d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

Por otro lado, se regula un plazo ampliado de 18 meses, extensible mediante resolución debidamente fundamentada por un máximo de 6 meses entre otros en los casos que **se solicite información a una autoridad extranjera** o cuando 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 CT.

El artículo 59° del CT de Chile, establece como consecuencia del no cumplimiento del plazo que se dé por finalizado el procedimiento de fiscalización a solicitud del contribuyente.

<u>Efectos en el plazo prescriptorio</u>

El artículo 200° y siguientes del CT de Chile, regula el plazo de prescripción de 3 años para liquidar impuestos, revisar y girar los impuestos cuando haya deficiencia en su liquidación, otorgando un plazo de 6 años cuando el sujeto no haya presentado declaración o la misma fuera maliciosamente falsa.

El artículo 201° señala que; el plazo de prescripción se interrumpirá con la notificación administrativa de un giro o liquidación; sin embargo, de ocurrir la interrupción de la prescripción

por esta causa, el nuevo término prescriptorio será de tres años, el cual ya no se podrá volver a interrumpir por esta causa.

Así mismo, se prevé como supuesto de suspensión del plazo prescriptorio el periodo en que el Servicio esté impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación, cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria.

Como podemos apreciar, las causales de suspensión del cómputo del plazo prescriptorio no se encuentran vinculadas a las actuaciones propias del procedimiento de fiscalización.

Análisis

De lo expuesto, se aprecia que, en la legislación chilena, el proceso de fiscalización cuenta con plazos máximos de duración, y se contempla un plazo diferenciado cuando la materia de fiscalización implique un alto grado de complejidad, como es el caso de las fiscalizaciones donde se revisen Precios de Transferencia. Así tenemos que las fiscalizaciones de Precios de Transferencia deben llevarse a cabo en un plazo 12 meses, el cual puede ser ampliado a 6 meses adicionales por causas justificadas.

A diferencia de Perú, donde el efecto del incumplimiento del plazo implica la restricción a seguir requiriendo información durante el procedimiento de fiscalización; En Chile, el incumplimiento del plazo sin que el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) se haya pronunciado, origina que el procedimiento se considere concluido. Esta regulación resalta el alto grado de seguridad jurídica que el Estado Chileno busca ofrecer a sus administrados, al cautelar que los plazos sean respetados.

Esta consecuencia es relevante para la eficacia de la Administración, puesto que limita su capacidad de determinar obligaciones una vez transcurrido el plazo de duración del procedimiento. Esta regulación, viene a ser un mecanismo que protege los derechos del contribuyente, ya que busca asegurar que la fiscalización se realice dentro de los plazos establecidos, y brinda certidumbre sobre la duración del procedimiento evitando arbitrariedades por parte de la Administración.

De la comparación del artículo 59° del CT de Chile, con nuestro CT, se observa una diferencia significativa en el tratamiento de las fiscalizaciones de precios de transferencia. En Chile, se

establece un plazo específico de 12 meses para llevar a cabo la revisión de los precios de transferencia, sin embargo, cuando el procedimiento implica la validación de información con administraciones tributarias de otros países, el plazo puede extenderse hasta 24 meses, disposición que busca resguardar la facultad de determinación de la Administración, quien se encuentra sujeta a la disposición del tiempo y soberanía de otro Estado.

En Perú, el numeral 2 del artículo 62°-A del CT, establece que el plazo inicial de 12 meses puede ampliarse por uno adicional en situaciones excepcionales, como cuando se presenta una **alta complejidad en la fiscalización** debido al elevado volumen de operaciones, dispersión geográfica de las actividades, la complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias. No obstante, el legislador ha optado por excluir de cualquier plazo legal a los procedimientos donde se verifiquen reglas de precios de transferencia. Somos de la posición que esta exclusión va en contra al principio de seguridad jurídica y del derecho al debido procedimiento, considerando que no existe una causa justificada para apartarse del principio de seguridad jurídica, la cual sirve como herramienta para garantizar el respeto a los derechos del administrado y es fundamental en todo Estado de Derecho.

En este contexto, resulta pertinente citar al CIAT, que, en sus notas sobre Desafíos y Tendencias Mundiales en Administración Tributaria, señala: "(...) para lograr la generalización niveles adecuados de cumplimiento tributario, es necesario que las Administraciones proyecten una imagen de confiabilidad y diligencia hacia la sociedad (...)". (2012, p. 16). Esta afirmación refleja el esfuerzo de las Administraciones Tributarias por generar un entorno de confianza, en ese sentido, podemos apreciar que la legislación chilena, ha desplegado todos sus esfuerzos en regular una norma que protegen los derechos fundamentales del ciudadano estableciendo reglas claras, ofreciendo previsibilidad, seguridad jurídica y promoviendo un nivel adecuado de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.5.3 *Procedimiento de fiscalización en México*

En México, el proceso de fiscalización se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 46 – A del Código Fiscal de México, establece que la fiscalización se puede desarrollar a través de visitas domiciliarias o a través de la revisión contable que se efectúe en las oficinas de la Administración. En cualquiera de los casos, la revisión debe completarse en un plazo máximo de 12 meses.

Asimismo, se estipula plazos específicos de **18 meses** cuando los contribuyentes fiscalizados integren el sistema financiero y de **24 meses** cuando la autoridad fiscal solicite información a autoridades fiscales o aduaneras en otros países.

En México, se ha previsto como supuesto de suspensión del plazo para concluir el procedimiento, entre otros, cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos. La suspensión opera desde el vencimiento del plazo otorgado hasta que se reciba la respuesta. No obstante, la norma establece un **límite** para la suspensión del plazo, la cual no puede exceder los seis meses o un año en el caso de dos o más solicitudes de información no atendidas.

Culminado el plazo regulado para efectuar la revisión fiscal, ésta se considerará concluida al vencimiento del plazo establecido, dejando sin efecto la orden la orden de visita o revisión y las actuaciones que de ella se derivaron.

Efectos en el plazo de Caducidad

A diferencia de Chile y Perú, el Código Fiscal de México regula un plazo de caducidad; así tenemos que el artículo 67° del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales tienen un plazo de cinco años para **ejercer sus facultades** de determinación. Este plazo se extiende a diez años si el contribuyente no está registrado en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleva contabilidad o no conserva la contabilidad durante el tiempo que establece el Código.

El plazo de caducidad no se interrumpe; no obstante; la norma mexicana establece causales que suspenden el término de caducidad en los siguientes casos:

1. ***Ejercicio de facultades de comprobación: Cuando las autoridades fiscales ejercen sus competencias conforme a ciertas fracciones del artículo 42 del Código.***

2. Interposición de recursos o juicios: Cuando se presenta un recurso administrativo o judicial. (...)

Además, el plazo se suspende durante huelgas, desde su inicio hasta su finalización, y en caso de fallecimiento del contribuyente, hasta que se designe un representante legal. También se suspende cuando se realiza una comprobación fiscal en una sociedad integradora respecto a sus sociedades integradas.

El Código fiscal de la Federación, limita el tiempo por el cual el plazo de caducidad se encuentra suspendido, teniendo como límite el vencimiento del plazo para efectuar la comprobación regulada en el artículo 46 –A. Señala la norma que, si no se emite resolución, se entiende que no hubo suspensión del cómputo del plazo.

Análisis:

La normativa mexicana establece plazos específicos para llevar a cabo los procedimientos de comprobación, ya sea se efectúen en las oficinas de la Administración Tributaria o en las del contribuyente. A diferencia de Perú y Chile, la legislación mexicana no regula plazos diferenciados ni excepción de plazos para casos en que la comprobación implique revisión de normas de precios de transferencia.

El sistema fiscal mexicano, establece un plazo de caducidad, el cual extingue la facultad de la Administración para comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria por el periodo y tributos sujetos a verificación. Este plazo de caducidad, garantiza que, una vez que transcurran los plazos estipulados para llevar a cabo la comprobación tributaria, y esta no concluye, la misma por imperio de la norma se dará por concluida, quedando la Administración impedida de realizar una nueva fiscalización sobre los mismos hechos, tributos y períodos, a menos que surjan nuevos hechos para aperturar el procedimiento.

Si bien, se establecen causales de suspensión al plazo de caducidad, las mismas están sujetas a límites. Por ejemplo, si el procedimiento de fiscalización no culmina dentro del plazo regulado por

el artículo 46 – A del Código Fiscal de la Federación; se asume que el plazo de caducidad no se suspendió. Por lo tanto, si la administración incumple con notificar oportunamente o no emite el acto administrativo que pone fin al procedimiento, la facultad de fiscalización podría extinguirse, lo cual protege al contribuyente al evitar una fiscalización por tiempo indefinido.

En este sentido, apreciamos una finalidad garantista en el sistema fiscal mexicano, que busca equilibrar el control fiscal con la protección de los derechos de los contribuyentes, ya que establece plazos y consecuencias ante el incumplimiento de dichos plazos.

Esta regulación proporciona certeza al contribuyente sobre el tiempo durante el cual estará sujeto a fiscalización.

Por otro lado, de la revisión de la literatura, se evidencia que en México la administración tributaria ha realizado esfuerzos significativos para establecer fundamentos, políticas y programas que incrementen la eficacia de los procedimientos de fiscalización. De esta forma ha mejorado la percepción de riesgo relacionada con el incumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes (Mancilla, 2010, p. 480).

En relación con las auditorías por precios de transferencia, la legislación mexicana ha establecido directrices fiscales específicas para las auditorías de precios de transferencia, no obstante; a diferencia de Chile, no ha regulado un plazo diferenciado de duración a las auditorías vinculadas a dicha materia.

En conclusión, podemos apreciar, la normativa mexicana, regula plazos para cada etapa de la auditoría fiscal. Las tipificaciones de estos plazos son primordiales para garantizar que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente actúen dentro de un marco temporal predecible. Esta regulación, asegura que el contribuyente cuente con un plazo razonable en el procedimiento de fiscalización, y ofrece certeza sobre las etapas que comprende el procedimiento que se le está efectuando.

2.5.4 *Procedimiento de fiscalización en Colombia*

En Colombia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) puede llevar a cabo varios tipos de procedimientos, incluyendo requerimientos ordinarios, emplazamientos para declarar y corregir, inspecciones tributarias, requerimientos especiales y pliegos de cargos.

La facultad de determinación de la DIAN se encuentra reglada por el Estatuto Tributario, el cual prevé dos supuestos de determinación de impuestos, la Liquidación Oficial de Revisión y la Liquidación Oficial de Aforo.

Las inspecciones tributarias se encuentran reguladas en el artículo 779° del Estatuto Tributario.

La legislación Colombia, establece dos supuestos de determinación de impuestos a través de la Liquidación Oficial de Revisión, cuando el contribuyente ha determinado su deuda presentando la declaración tributaria; y a través de la Liquidación Oficial de Aforo cuando el contribuyente no ha presentado declaración.

Respecto al primer acto administrativo **"Liquidación Oficial de Revisión"** tenemos que, el artículo 702° del Estatuto Tributario, establece que la DIAN puede modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes, previo requerimiento especial el cual contenga la propuesta de modificación que propone la DIAN, debidamente sustentado.

En cuanto a los plazos, se regula que la DIAN tiene tres años para notificar el requerimiento especial, este plazo cuenta a partir del vencimiento del plazo para efectuar la declaración o desde la fecha de presentación de la misma, en caso de extemporaneidad.

El artículo 710° del Estatuto Tributario, establece que la Administración Tributaria debe notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para responder al Requerimiento Especial o su ampliación, de corresponder.

Este término se suspende por tres meses si se realiza una inspección tributaria de oficio, o mientras dure una inspección contable solicitada por el contribuyente. También se suspende por dos meses si la prueba solicitada requiere documentos que no están en el expediente.

En cuanto al procedimiento de **"Liquidación Oficial de Aforo"**, este se origina cuando el contribuyente no ha determinado su obligación tributaria, es aquí donde la Administración será la encargada de determinar la carga impositiva para el administrado. El artículo 717° del Estatuto

Tributario, regula que, si el contribuyente no determinó su obligación tributaria, la Administración tiene la facultad de determinarla, para ello cuenta con un plazo de 5 años siguientes del plazo que se tuvo para presentar la declaración.

Firmeza de las declaraciones

Es importante rescatar que Colombia, regula la figura de **"firmeza de las declaraciones"**, según el artículo 714° del Estatuto Tributario se establece que las declaraciones tributarias quedarán firmes si dentro del plazo que la Administración tiene para efectuar requerimiento especial (tres años desde el vencimiento del plazo para declarar, o contados desde la presentación de la declaración en caso extemporaneidad), no lo realiza.

Para los casos de contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia[16], el término de firmeza es más amplio, así lo estipula el artículo 714 del Estatuto, cuyo plazo será de 5 años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.

Efectos en el plazo prescriptorio

En Colombia la prescripción opera directamente en la gestión de cobro de las obligaciones tributarias, fijando el término de 5 años para el cobro de los impuestos.

El estatuto tributario regula supuestos de suspensión de la prescripción, sin embargo, estos supuestos no están vinculados al desarrollo del procedimiento de inspección tributaria, sino más bien a las actuaciones dirigidas a realizar el cobro de la deuda.

Análisis:

Podemos apreciar que el Estatuto Tributario de Colombia, establece plazos específicos y razonables de duración de la labor fiscalizadora (inspecciones tributarias). Por ejemplo, cuando el contribuyente determinó previamente su deuda, la Administración tiene 6 meses para pronunciarse sobre su correcta determinación a través de la liquidación oficial de revisión. El plazo para iniciar el procedimiento de liquidación oficial de revisión es de 2 años. Para el caso de la liquidación de aforo el plazo que tiene la DIAN para iniciar dicho procedimiento es de 5 años.

[16] Modificado por el Art. 117 Ley 2010 de 2019

En este sentido, la regulación del procedimiento de fiscalización en Colombia proporciona una estructura diferenciada por cada tipo de revisión de las obligaciones tributarias y establece plazos para que la DIAN notifique las liquidaciones correspondientes al contribuyente. Esta regulación busca garantizar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de manera eficiente, a través de un proceso que permite ajustes y correcciones, asegurando así la precisión en la determinación de impuestos y el cumplimiento normativo.

Sin embargo, en el contexto del debido procedimiento y el principio de seguridad jurídica, encontramos que la norma colombiana, si bien regula plazos máximos para dar inicio a los procedimientos de inspección, existen aspectos que podrían generar cierta incertidumbre al contribuyente, como el plazo de 5 años con el que cuenta la DIAN para determinar obligaciones en ausencia de declaraciones es extenso, lo que podría impactar negativamente la previsibilidad y seguridad jurídica del administrado quien se encontraría bajo la expectativa por ese lapso de tiempo a que su situación tributaria se confirme.

Por otro lado, a pesar de este aspecto, la norma colombiana prevé la figura de declaración de firmeza, la cual ofrece una relevante protección al contribuyente, quien tendrá la certeza que su declaración quedará firme en un periodo determinado y la misma no podrá ser revisada por la Administración Tributaria. Respecto a esta figura, la norma sí regula una diferencia sustancial para los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, dándole un plazo ampliado de 5 años, para que recién la declaración quede firme en caso el fisco no se haya pronunciado al respecto.

Apreciamos que la legislación colombiana se enfoca en balancear la potestad fiscalizadora con la protección de los derechos del contribuyente, aunque sería conveniente que los plazos se encuentren regulados de manera más organizada a fin de que el contribuyente tenga conocimiento de cada una de las etapas de los procedimientos a los cual pueda verse sometido y que las diferencias en los plazos sean más armónicos y no tan diferenciados únicamente por la complejidad de la materia a revisar.

De la revisión de jurisprudencia colombiana[17], los tribunales reconocen la protección del principio de seguridad jurídica sobre la potestad fiscalizadora y recaudadora de la Administración, señalando:

> "(…) el término de firmeza prevalece sobre la posibilidad que tiene la administración para discutir y modificar la declaración privada, en virtud del principio de seguridad jurídica, que convierte en indiscutible la misma ante cualquiera de las partes".

2.5.5 *Procedimiento de fiscalización en España*

El artículo 150° de la Ley General Tributaria Española establece un marco detallado para el procedimiento de inspección tributaria, definiendo plazos específicos para su conclusión.

En general, las actuaciones inspectoras deben finalizar en un plazo de 18 meses, pero este período se extiende a 27 meses en situaciones que incluyen grandes cifras de negocios o contribuyentes sujetos a regímenes especiales como el de consolidación fiscal.

Este alargamiento del plazo permite una fiscalización más exhaustiva en casos complejos o de alta relevancia económica, y tiene por finalidad cautelar la potestad fiscalizadora del Estado ante situaciones complejas que requieran revisión exhaustiva.

El artículo también aclara que, si se detectan circunstancias que justifiquen el plazo extendido durante la inspección, este se aplicará a todas las obligaciones y períodos incluidos en el procedimiento.

Además, el artículo especifica cómo se cuenta el plazo del procedimiento inspector, que comienza con la notificación del inicio de la inspección y termina con la notificación del acto administrativo correspondiente.

Podemos apreciar que el modelo español, regula un plazo determinado para llevar a cabo el procedimiento en sí, lo que va en línea con el principio del debido procedimiento, por el cual el

[17] Providencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 05001-23-31-000-2011-00111-01(20908) de 2018, https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/t_3_jurisprudencia_tributaria.html

legislador debe regular los procedimientos de manera adecuada, a fin de que el administrado tenga certeza y cuenta con los derechos y garantías inherentes a este derecho fundamental.

La Ley General Tributaria, establece causales de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, así tenemos que el cómputo del plazo se suspende en caso de intentos fallidos de notificación o situaciones que impidan la continuación del procedimiento, lo que puede afectar el tiempo total disponible para concluir la inspección. Las causas de suspensión pueden incluir la remisión del expediente a autoridades judiciales o la recepción de comunicaciones que ordene la paralización de la inspección.

Finalmente, el artículo prevé medidas para la extensión del plazo bajo ciertas condiciones. Si el contribuyente no proporciona la información solicitada en el plazo requerido, el procedimiento puede extenderse por tres o seis meses adicionales dependiendo del momento en que se aporte la información.

En cuanto al incumplimiento del plazo para llevar a cabo la inspección tributaria, la legislación establece que no opera la caducidad del procedimiento, el cual seguirá llevándose a cabo hasta que culmine; sin embargo, no se considera interrumpida la prescripción por las actuaciones previas llevadas a cabo, tampoco se exigirán intereses moratorios desde que se produzca el incumplimiento, hasta que finalice el procedimiento.

Efectos en el plazo prescriptorio

El artículo 66° de la Ley General Tributaria Española, estipula que prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Por su parte el artículo 68 del mismo dispositivo legal, regula como supuesto de interrupción del plazo de prescripción cualquier acción de la Administración Tributaria, con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la obligación tributaria, incluso si la acción se refiere inicialmente a una obligación distinta debido a una declaración.

La norma española no regula supuestos de suspensión del término prescriptorio.

Análisis

Podemos apreciar, la legislación española establece plazos máximos para los procedimientos de fiscalización, similar a lo que ocurre en otros sistemas jurídicos. Sin embargo, a diferencia de las normativas chilena y mexicana, el vencimiento de estos plazos en España no resulta en la terminación del procedimiento de fiscalización. En lugar de ello, la ley española elimina los efectos de interrupción de la prescripción que había sido causada por las actuaciones realizadas durante el plazo máximo de fiscalización. Además, suspende el cómputo de intereses de demora desde el vencimiento del plazo hasta la finalización del procedimiento.

En España, el sistema está diseñado para incentivar a la administración tributaria a concluir el procedimiento lo más rápido posible, dado que la prescripción no se interrumpe con el procedimiento de inspección y los intereses de demora no se acumulan durante el retraso. De este modo, el marco normativo español busca equilibrar la necesidad de una revisión exhaustiva con la eficiencia en la resolución de los procedimientos fiscales.

Consideramos que aún quedan algunos aspectos por ajustar en la regulación del procedimiento de inspección de esta jurisdicción, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, ya que, es necesario establecer mecanismos que, si bien aseguren la recaudación del estado, también garanticen en igual o mayor medida la protección de los derechos humanos. Al no considerarse un límite para la interrupción de prescripción, se deja abierta la posibilidad que las interrupciones sean indeterminadas ocasionando una potencial inalcanzabilidad de la prescripción, factor relevante para garantizar seguridad jurídica al administrado.

CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

El propósito de nuestra investigación es analizar las consecuencias de la falta de plazos en el procedimiento de fiscalización en el Perú, con énfasis en las fiscalizaciones parciales que involucran el estudio sobre precios de transferencia, así como determinar el impacto de esta falta de regulación en el cómputo del plazo prescriptorio. La finalidad de nuestro estudio es proponer recomendaciones que contribuyan contar con mayores herramientas para que el procedimiento de fiscalización de Precios de Transferencia se encuentre investido de todas las garantías que el Estado ofrece a los ciudadanos.

En nuestro estudio se planteó como hipótesis que la falta de plazos en los procedimientos de fiscalización parcial donde se revisan precios de transferencia genera incertidumbre jurídica y vulnera el derecho al debido procedimiento. Pretendemos demostrar que el vacío normativo respecto al plazo de la Administración para fiscalizar y requerir información genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes, afectando así el derecho fundamental al debido procedimiento y el principio constitucional de seguridad jurídica.

Para analizar nuestra hipótesis, se ha revisado la normatividad legal aplicable, hemos utilizado el método jurisprudencial y el método comparado. Estos enfoques han permitido no solo estudiar cómo la jurisprudencia nacional interpreta y crea precedente en torno a nuestra problemática estudiada, sino también nos permitió revelar como otros sistemas jurídicos con sistemas tributarios similares al nuestro regulan el tema de los plazos para la fiscalización. El enfoque comparado nos ha resultado de gran importancia ya que los países seleccionados forman parte de la OCDE, organismo al cual el Perú aspira incorporarse, por lo que estudiar la dinámica de sus procedimientos de fiscalización ha sido un valioso aporte a fin de plantear una propuesta de solución a nuestro problema de investigación.

Los resultados de estudio de nuestro marco teórico revelan que el debido procedimiento es un derecho fundamental reconocido por la Constitución Política del Perú, el cual debe ser garantizado por el Estado en su interacción con el sujeto administrado. A nivel doctrinario, se reconoce el derecho a contar con un plazo razonable en los procedimientos como un componente indispensable del debido procedimiento y que la regulación de plazos para llevar a cabo fiscalizaciones respalda

que el proceso sea eficiente y con un marco temporal que garantice el respeto a dicho derecho, así como el principio de seguridad jurídica.

En ese sentido, investigadores como Aguayo, resaltan que la falta de regulación de plazo para requerir información en los procedimientos de fiscalización vinculados a precios de transferencia ocasiona una doble afectación al principio de seguridad jurídica, pues por un lado existe una falta de predictibilidad e incertidumbre al no contar un límite temporal; es decir, por un lado, el contribuyente se encontrará sometido a una revisión fiscal indefinida y por otro lado; el acceso a la prescripción es impracticable debido a las interrupciones potenciales que podrían generarse en un procedimiento de fiscalización definitiva donde se revisen Precios de Transferencia; ya que la Administración Tributaria tiene la libertad de requerir información sin un límite de tiempo. (Aguayo, 2020, p.60).

Al respecto, si bien el análisis del autor se dirige a los procedimientos de fiscalización definitiva, resulta plenamente aplicable a los procedimientos de fiscalización parcial, debido a que no cuentan con plazo determinado para concluir el procedimiento ni para requerir información al administrado, por lo que, los procedimientos de fiscalización de este tipo pueden prolongarse demasiado.

De otro lado, es importante señalar que, de acuerdo con la Sentencia de Casación 17824- 2023-Lima, analizada en el capítulo anterior; a los procedimientos de fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia si le serían aplicables las causales de suspensión de la prescripción, con lo cual, tenemos que el tiempo de duración de estos procedimientos podrían prolongarse de manera tal que vulnera las garantías y derechos revisados en el capítulo I.

3.1. Principales Hallazgos

3.1.1. *Identificación de lagunas normativas y amplia discrecionalidad de la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización parcial de Precios de Transferencia*

El resultado de nuestra investigación, muestra que el legislador tributario ha optado por no establecer un plazo de duración determinada en los procedimientos de fiscalización, siendo que, en el artículo 62°-A del CT únicamente se ha regulado un plazo para requerir información, y sobre este plazo (para requerir) se desprenden diversas consecuencias detalladas en los numerales del artículo 62°-A.

En lo que respecta a fiscalización sobre Precios de Transferencia, ya sea definitiva o parcial; el legislador tributario ha establecido una excepción al plazo para requerir información.

Específicamente para el caso de fiscalizaciones parciales de Precios de Transferencia, la falta de regulación en cuanto a plazos, ha generado interpretaciones disímiles entre el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, tal y como se aprecia de los casos analizados en el capítulo II y la jurisprudencia relacionada. En estos casos, se aprecia que la ausencia de plazo definido para requerir información en las fiscalizaciones parciales por Precios de Transferencia ha generado dudas en relación con el término prescriptorio.

En principio, esta situación es incompatible con el debido procedimiento administrativo, ya que el Estado no tendría un tiempo límite para culminar su labor fiscalizadora. En consecuencia, el administrado, se encuentra expuesto a la discrecionalidad de la Administración Tributaria, lo cual resulta potencialmente vulneratorio del derecho a contar con un plazo razonable y por ende impacta en el debido procedimiento.

Así tenemos que la fiscalización definitiva y parcial de Precios de Transferencia, no ha sido regulada siguiendo los principios que emanan del debido procedimiento, lo cual implica que no se ha previsto un respeto por las garantías mínimas que respaldan este principio - derecho, como el respeto por el derecho de defensa, el derecho a tener reglas claras en el desarrollo del procedimiento y que este sea finalizado en un plazo razonable.

Si bien, la jurisprudencia ya se ha pronunciado que el plazo razonable aplica a todos y cada uno de los procedimientos, inclusive a los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia, este plazo no es cuantificable por lo que para determinar su cumplimiento se debe recurrir a los criterios esbozados por la jurisprudencia tales como: complejidad del asunto, actividad procesal del administrado y la conducta de la administración.

Estos criterios, implican que determinar la vulneración o no del derecho al plazo razonable implica evaluar cada caso en particular, es por ello que la doctrina se ha pronunciado en el sentido de que la mejor forma de salvaguardar este derecho es que el legislador fije plazos específicos de duración de los procedimientos. (Contreras, 2023) (Kihara, 2021) (Moreano, 2021).

Considerando el carácter indeterminado del plazo razonable, resulta necesario regular un plazo legal. De esta forma se lograría el respeto a la dignidad humana, puesto que no es aceptable que una persona se encuentre sometida de manera indeterminada a un procedimiento (Landa, 2012).

De esta forma, podemos concluir que la normatividad aplicable al desarrollo del procedimiento de fiscalización no respeta el derecho al plazo razonable y por ende contraviene el derecho fundamental al debido procedimiento.

En el mismo sentido se han pronunciado Rocio Liu (2021) y Cesar Gamba (2021) quienes refuerzan nuestra postura de que la regulación actual del procedimiento de fiscalización de Precios de Transferencia al no tener plazo legal expone al administrado a una situación de incertidumbre vulnerando la seguridad jurídica e infringe el derecho fundamental al plazo razonable. Enfatizando los autores que, en que la regulación actual del procedimiento de fiscalización constituye un estado de cosas inconstitucional.

La investigación nos muestra también, que la Administración Tributaria cuenta con un amplio margen de discrecionalidad dentro del procedimiento de fiscalización. Efectivamente, la Sunat dispone de un tiempo indeterminado para fiscalizar, pues el plazo regulado en la norma tributaria es sólo un plazo para requerir información al contribuyente, más no para limitar sus actuaciones fiscalizadoras, es decir, Sunat puede requerir información a terceros sin ninguna limitación. Asimismo, podría tomarse el tiempo que considere necesario para culminar con la fiscalización y notificar la resolución de determinación que da por finalizado el procedimiento.

Se ha verificado también, que las auditorías sobre Precios de Transferencia están dotadas de un alto grado de discrecionalidad, lo cual pone en riesgo un procedimiento comprometido con los principios que sostienen un estado de derecho, y que garantice los derechos fundamentales del contribuyente, tornándose en un procedimiento arbitrario y desprovisto de las garantías recogidas en la Constitución Política. En este punto cabe destacar a De la Vega (2005) y Fernandez (2013) quienes son contundentes al precisar que la discrecionalidad no debe rebasar los límites del principio de justicia, razonabilidad e igualdad pues de hacerlo nos encontraríamos ante una actuación arbitraria.

De acuerdo con lo antes mencionado, resulta pertinente que exista una adecuada delimitación de la discrecionalidad que ostenta la Sunat en este tipo de procedimientos.

A nivel jurisprudencial, se pondera la garantía de los derechos fundamentales, el respeto a la persona y su dignidad humana por sobre el deber de contribuir. (STC recaída en expediente N.° 07279-2013-AA/TC).

Efectivamente, si bien existe una potestad fiscalizadora contenida en el artículo 74° de la Constitución Política, esta potestad encuentra como límite el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Para finalizar, es necesario reflexionar que la carencia de una regulación en torno a los plazos aplicables en un procedimiento de fiscalización parcial de Precios de Transferencia podría interpretarse como una vulneración del debido procedimiento, pues no se permite a los contribuyentes conocer con certeza los tiempos y límites dentro de los cuales deben ejercer su derecho de defensa. Este vacío normativo, lejos de proporcionar certeza y protección, crea un entorno de inseguridad jurídica que pone en riesgo los derechos fundamentales de los contribuyentes, lo cual ha sido objeto de análisis en esta investigación.

En este orden de ideas, es oportuno postular por una regulación expresa del tiempo de duración del procedimiento de fiscalización, y un plazo para requerir información en las fiscalizaciones donde se revise Precios de Transferencia ya sea que la fiscalización sea definitiva o parcial.

3.1.2. *Vulneración del principio de seguridad jurídica entendida como certeza de la situación jurídica tributaria a propósito de la jurisprudencia.*

Entre los resultados de nuestro estudio, encontramos que en la práctica administrativa y jurisprudencial existen posiciones divergentes en torno a la aplicación o no de las causales de suspensión de la prescripción aplicables a los procedimientos de fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia.

El asunto controvertido que dio origen a esta jurisprudencia radica en determinar si es aplicable o no la causal de suspensión del procedimiento de fiscalización y por ende si resulta aplicable la causal de suspensión de la prescripción recogida en el inciso f) del numeral 1 del artículo 46° del CT a los procedimientos de fiscalización parcial donde se revisa Precios de Transferencia.

Esta situación genera incertidumbre, inestabilidad e inseguridad respecto a la situación jurídica del administrado, máxime si la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en virtud de la Norma III del Título Preliminar del CT es fuente de derecho.

La existencia de criterios distintos de interpretación entre SUNAT, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, genera incertidumbre sobre la correcta interpretación y aplicación de las normas relacionadas a fiscalización en materia de Precios de Transferencia ya que, el contribuyente no dispone de certeza y previsibilidad respecto a la aplicación de las normas vinculadas a este tipo de procedimiento, lo que resulta vulneratorio del principio de seguridad jurídica.

Apreciamos que este entorno de inseguridad tiene su origen en el marco regulatorio deficiente establecido en el numeral 3 del artículo 62° A del CT, el cual excluye a las fiscalizaciones donde se revisan normas sobre Precios de Transferencia la aplicación de un plazo específico para requerir información al contribuyente.

En virtud de lo antes expuesto, nos reafirmamos en la posición que debe regularse un plazo legal de duración y plazo legal para requerir información en las fiscalizaciones de precios de transferencia.

La falta de uniformidad en la jurisprudencia analizada en el capítulo II de esta investigación, nos revela que la interpretación judicial, contenida en la Casación N.° 17824-2023- Lima; no termina de zanjar el problema de la inseguridad jurídica en la aplicación del derecho. Al respecto, es importante precisar que si bien la Casación reconoce que el procedimiento de fiscalización parcial sobre Precios de Transferencia si dispone de un plazo razonable para ser llevado a cabo, dicho plazo debe ser evaluado en función a cada caso en concreto y a través de un análisis riguroso de los criterios[18] ya establecidos por la jurisprudencia, luego de lo cual recién sería posible evaluar si un determinado procedimiento ha superado o no el plazo razonable.

Para poner un ejemplo, a la fecha las instancias inferiores del Poder Judicial se han apartado de lo dispuesto por el precedente vinculante, tal y como ha ocurrido con las sentencias, emitidas por la Sétima Sala Contenciosa y el 21° Juzgado Contencioso Administrativo, recaída en el Expediente N.° 3907-2020, analizado en el capítulo II de la presente investigación.

[18] Los criterios a considerar son: Complejidad del asunto, actividad procesal del administrado, la conducta de la administración y las consecuencias dañosas que efectivamente la demora produce a las partes.

En el marco teórico encontramos que la prescripción tributaria contribuye con la seguridad jurídica tributaria, ya que la prescripción concluye con la incertidumbre del contribuyente sobre su situación tributaria al extinguir la posibilidad que la Administración Tributaria ejerza su facultad de fiscalización sobre un periodo prescrito.

Considerando lo antes mencionado, tenemos que la exclusión del plazo para requerir información en la fiscalización definitiva de Precios de Transferencia, genera una suerte de inalcanzabilidad del término prescriptorio; toda vez que la norma establece que la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora interrumpe el cómputo prescriptorio. Esta disposición, nos lleva a interpretar que cualquier requerimiento que se efectúe en el desarrollo de una fiscalización, interrumpe la prescripción. En ese sentido, cuando en la fiscalización se revisen normas de Precios de Transferencia, el ente fiscalizador tiene plena potestad para requerir información de manera indefinida, lo cual origina que la prescripción se interrumpa indefinidamente, afectando de esta forma el principio de seguridad jurídica.

Si bien algunos autores sostienen que el plazo prescriptorio se conjuga como un plazo de duración de la fiscalización, somos de la posición que no es posible considerar el término prescriptorio como un plazo de fiscalización; sino más bien como un plazo para que la Administración Tributaria inicie con la fiscalización. Así tenemos que la finalidad de cada institución es distinta, máxime si la prescripción no opera de oficio, sino que debe ser pedida por el administrado en el procedimiento correspondiente. (Pantigoso; 2012), (Chávez, 2020).

Finalmente, encontramos en la doctrina (Tarsitano, 2016, p.216), (Del Castillo, 2021) una posición unánime al considerar que no existe justificación para que el CT no considere una regulación temporal de los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia, y que no se haya previsto el impacto de esta medida en el principio de seguridad jurídica. Esta situación impacta en la calidad de la gestión administrativa del Estado y la confianza del contribuyente en el sistema tributario afectando el cumplimiento tributario.

3.1.3. *Comprobación de la hipótesis*

El análisis del texto de la norma, la revisión de la doctrina jurisprudencial y jurídica, confirma que la ausencia de un plazo legal para los procedimientos de fiscalización de Precios de

Transferencia en el Perú genera incertidumbre jurídica y vulnera el derecho al debido procedimiento de los contribuyentes.

3.2. Lecciones extraídas del derecho comparado

El análisis de la legislación comparada sobre la regulación de los procedimientos de fiscalización tributaria en los países que conforman la Alianza del Pacífico y España, revelan diferencias notables en su regulación, podemos apreciar que existen algunos países que han denotado esfuerzos por equilibrar la potestad de la Administración Tributaria con los derechos de los contribuyentes, estableciendo plazos máximos de duración, mecanismos de protección del administrado ante el incumplimientos de plazos, límites a los períodos de suspensión que puedan originarse en el curso del procedimiento, entre otros.

Presentación de resultados:

- **Regulación de plazo de duración de los procedimientos de fiscalización**

Chile, México y España regulan plazos específicos para llevar a cabo las auditorías, lo cual refleja un alto nivel de compromiso en cuanto a la protección del principio de seguridad jurídica, el cual como ya hemos revisado proscribe incertidumbre en cuanto al tiempo de duración de los procedimientos que se lleven a cabo. Es importante precisar que, de acuerdo a la doctrina, la seguridad jurídica otorga confianza al contribuyente impulsando su cumplimiento tributario.

Respecto a los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia, Chile es el único país estudiado que regula un plazo específico para este tipo de procedimientos. Así encontramos en el artículo 59° del CT chileno establece un plazo de 12 meses cuando la materia a fiscalizar es Precios de Transferencia. Al regular un plazo diferenciado para este tipo de fiscalizaciones, el legislador establece que la revisión de esta materia tiene un alto grado de complejidad y requiere de un mayor tiempo para ejercer adecuadamente la revisión de una correcta determinación tributaria.

Hemos de precisar que, si bien existe un alto grado de protección de los derechos del contribuyente al darle un marco de tiempo razonable y tipificado, el Estado chileno también cautela la potestad fiscalizadora de su Administración Tributaria estableciendo una extensión al plazo de 12 meses, extendible por única vez por 6 meses, para ello se requiere resolución fundamentada.

Esta última disposición equilibra la potestad de fiscalización con los derechos del contribuyente, quien tiene reglas ciertas respecto a las acciones de la Administración.

De la misma forma, México y España regulan supuestos de extensión del plazo de fiscalización.

México extiende su plazo de fiscalización cuando el sujeto a fiscalizar sea una entidad financiera o cuando para el adecuado desarrollo de la inspección se requiera información de países extranjeros. Estos supuestos de extensión del plazo salvaguardan el adecuado desarrollo del procedimiento fiscalizador ante situaciones que revistan un alto grado de complejidad en la revisión u obtención de información por lo cual amerita un mayor lapso de tiempo.

España, por su lado, regula una extensión al plazo para fiscalizar cuando el contribuyente no proporciona información dentro del plazo otorgado.

Estos supuestos de extensión, equilibran el control fiscal con el derecho del administrado de tener certeza jurídica y que su procedimiento se desarrolle con respeto a sus derechos fundamentales; entre ellos el de ejercer su derecho defensa adecuadamente, pues para ello necesita planificar sus estrategia de cómo enfrentar una auditoria, y sin plazos delimitados el ejercicio de este derecho se complica.

En el caso de Colombia, si bien se regulan plazos, Colombia delimita dos supuestos de inspección tributaria a través de la "Liquidación oficial de revisión" y " Liquidación oficial de aforo", dependiendo si el contribuyente presentó o no la declaración jurada, estableciendo un plazo ampliado de 5 años en los casos en que no se haya presentado la declaración. En este punto consideramos que en el caso del plazo de 5 años se asimila al plazo regulado en Perú para ejercer la facultad de fiscalización. Por lo que concluimos que en realidad no existe un plazo en sí para el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria, sino un plazo para ejercer la facultad de fiscalización.

Por otro lado, con el fin de brindar seguridad jurídica, Colombia ha previsto la figura de "Firmeza en las Declaraciones", lo cual implica que una vez transcurridos los plazos establecidos por el estatuto tributario las declaraciones quedarán firmes. Esta figura nos da alcances de los esfuerzos de la DIAN para brindar certeza al administrado que su situación jurídica tributaria quedará firme en un tiempo determinado.

- **Efectos del vencimiento del plazo de fiscalización**

A diferencia de Perú, en Chile, si el Servicio de Impuestos Internos (SII) no emite una resolución dentro del plazo, el procedimiento se considera concluido. Esta consecuencia afecta directamente la eficacia de la Administración puesto que vería frustrada su capacidad de determinar obligaciones.

De la revisión de la legislación chilena apreciamos que existen esfuerzos por brindar una alta protección de los derechos del contribuyente al contar con plazos legales que permita que el contribuyente tenga certeza respecto al tiempo que será sujeto de fiscalización.

En cuanto a la legislación mexicana, se prevé un plazo de caducidad. Esto implica que si la administración no cumple con notificar el acto determinativo dentro del plazo para llevar a cabo la fiscalización, su facultad fiscalizadora se extingue y no se podrá realizar una nueva fiscalización sobre los mismos hechos, tributos y períodos, a menos que surjan hechos nuevos con el respaldo necesario.

La doctrina señala que México ha mejorado la percepción de riesgo relacionada con el incumplimiento fiscal, debido a los esfuerzos significativos para establecer políticas y programas que incrementen la eficacia de la fiscalización. (Mancilla, 2010, p. 480).

México ha implementado un sistema de auditoría con plazos específicos y consecuencias que se materializan en la pérdida de la facultad fiscalizadora. Por lo que podemos afirmar que esta regulación fiscal, supone un alto nivel de protección de las garantías inherentes al debido procedimiento.

En España a diferencia de Chile y México, el vencimiento de los plazos para realizar las actuaciones inspectoras, no implica la conclusión del procedimiento, sino que suspende los efectos de interrupción de la prescripción y los intereses de demora no se acumulan durante el retraso en la fiscalización. Este sistema tiene como objetivo incentivar a la Administración Tributaria a resolver los procedimientos con eficiencia, garantizando a la vez que los derechos de los contribuyentes no sean vulnerados por demoras excesivas. A través de esta normativa, España busca equilibrar la necesidad de una revisión exhaustiva con la eficiencia en el desarrollo de los procedimientos fiscales.

Esta experiencia podría ser una referencia para la legislación peruana, sugiriendo que la inclusión de incentivos para concluir los procedimientos fiscales de manera más ágil podría mejorar la previsibilidad y la confianza de los contribuyentes, sin sacrificar el control fiscal necesario para garantizar el cumplimiento tributario.

En este acápite es preciso citar a Moreano (2021, p.738) quien señala que para que la Administración Tributaria sea más eficiente resulta conveniente una reforma legislativa que garantice la aplicación del principio del plazo razonable.

Efectivamente, como hemos visto en la experiencia comparada, la eficiencia de la Administración está directamente relacionada con el cumplimiento de plazos legales que buscan cautelar los derechos de los administrados y garantizar un ejercicio eficiente de la facultad fiscalizadora.

Por su parte, el CIAT en su revista de Administración Tributaria señala que: *"Las administraciones tributarias son conscientes de que, para mejorar y mantener niveles adecuados de cumplimiento de las obligaciones tributarias, es necesario que converja una actitud de acatamiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes y, asimismo, de integridad por parte de sus funcionarios. La forma de lograr la generalización de esas actitudes es, externamente, proyectando una* ***imagen de confiabilidad y diligencia hacia la sociedad"*** (CIAT, p.16)

De manera general, observamos que existe una práctica común en la legislación comparada de establecer un plazo para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización, así tenemos que de la revisión de los países que conforman la Alianza del Pacífico no encontramos países en la región con estructuras similares a la nuestra. Por lo que afianzamos nuestra posición de que debe efectuarse una reforma legislativa que garantice una adecuada protección al derecho fundamental al debido procedimiento y la seguridad jurídica que todo Estado de Derecho debe tener.

- **El procedimiento de fiscalización tiene efectos en el cómputo del plazo de prescripción**

En el caso chileno, se aprecia que se establece como causal de interrupción de la prescripción la notificación de un giro o liquidación; sin embargo, la interrupción no es ejercida de modo ilimitado, sino que ocurrirá con la primera notificación de la liquidación. Esta limitación en la interrupción de la prescripción coadyuva a la seguridad jurídica y refuerza la garantía del contribuyente de tener claridad y certeza en los procedimientos tributarios.

En el caso mexicano, se aprecia que se ha regulado la caducidad de la determinación de oficio de la Administración Tributaria, siendo que, si bien se han establecido causales de suspensión, su aplicación no se ejerce de modo irrestricto, sino que también encuentra límites. En ese sentido, se aprecia que la legislación mexicana, incentiva a su Administración Tributaria a lograr sus objetivos de modo más eficiente en su recaudación y con respeto a la seguridad jurídica.

En el caso colombiano, se aprecia que el procedimiento de fiscalización cuenta con un plazo determinado y la prescripción opera únicamente respecto de la facultad de cobro de la obligación tributaria. Esta regulación también protege la seguridad jurídica en tanto el administrado tiene certeza en la duración del procedimiento al que será sometido.

En el caso español, de modo similar al caso peruano, se ha establecido causales de interrupción de la prescripción, sin ningún límite, lo que consideramos no resulta compatible con el principio de seguridad jurídica y el enfoque garantista que deben ofrecer los sistemas jurídicos para generar confianza en el inversionista.

3.3 Propuestas de solución y recomendaciones para la reforma del procedimiento de fiscalización

De acuerdo con el estudio realizado, y luego de haber corroborado nuestra hipótesis, consideramos que es fundamental establecer un marco normativo que defina plazos para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización y que no excluya auditorías que versen sobre Precios de Transferencia de un plazo para requerir información, puesto que como hemos visto, esta situación genera una afectación al principio constitucional de seguridad jurídica y el derecho fundamental al debido procedimiento.

Nuestra propuesta es una de reforma legislativa del Código Tributario:

Modificación del Art. 62 A del CT

- ✓ Numeral 1: Regulación de un plazo de duración determinado para el procedimiento de fiscalización definitiva y parcial, inclusive si también involucran el estudio sobre Precios de Transferencia o norma antielusiva general. Esta regulación resulta compatible con el derecho fundamental al plazo razonable y garantiza la seguridad jurídica a que tiene derecho el contribuyente.

Asimismo, se propone la regulación de un plazo para requerir información en las fiscalizaciones que involucren el estudio sobre Precios de Transferencia, trátese de fiscalizaciones definitivas y parciales.

- ✓ Numeral 3: La propuesta consiste en eliminar supuestos de exclusión al plazo para requerir información, toda vez que no tiene una justificación objetiva desproveer a un procedimiento administrativo de un marco temporal que otorgue las garantías que implica el debido procedimiento. Además, la eliminación de este plazo sería una consecuencia directa de regular un plazo límite para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización sobre Precios de Transferencia.

- ✓ Numeral 5: Regulación del vencimiento del plazo de duración de fiscalización. Se propone que se regule que el vencimiento del plazo para fiscalizar tiene como consecuencia la finalización del procedimiento; por lo que, la Administración Tributaria se encontraría imposibilitada de iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización por el tributo y periodo que ya fue materia de fiscalización o de los elementos que se hayan fiscalizado en caso se trate de una fiscalización parcial. Esta regulación exigiría que la Administración Tributaria actúe con mayor diligencia y eficiencia para fines de una determinación de impuestos oportuna sin dilaciones injustificadas.

A fin de salvaguardar la facultad del Estado de verificar el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias, se propone que el plazo para fiscalizar operaciones donde implique revisar normas sobre Precios de Transferencia sea superior al de una fiscalización general, ya que, como hemos revisado, este tipo de fiscalizaciones supone un mayor grado de complejidad. Podríamos tomar como referencia la legislación chilena que tipifica un plazo específico para fiscalización de precios de transferencia.

La regulación de un plazo para fiscalizar no afectaría los intereses del fisco pues siempre hay la posibilidad de establecer una prórroga del plazo así como también existen supuestos de suspensión al plazo para fiscalizar que debieran ser justificados y sujetos a límites.

En cuanto a la complejidad de estos procedimientos, consideramos que la Administración Tributaria debería desplegar los máximos esfuerzos en capacitar al personal encargado de revisar este tipo de transacciones con el fin de hacer más eficiente el procedimiento de fiscalización de

Precios de Transferencia, pues como hemos estudiado, el alto nivel de complejidad que implica la revisión de estas operaciones no debe ser un argumento suficiente para apartarse de la protección de los principios constitucionales del debido procedimientos y seguridad jurídica.

CONCLUSIONES

El procedimiento de fiscalización en el Perú adolece de un elemento importante, no cuenta con plazo determinado de duración y en el caso de la fiscalización que involucre el análisis sobre normas de precios de transferencia tampoco precisa plazo de duración determinada en el requerimiento de información del auditor al sujeto fiscalizado, teniendo un impacto negativo en el derecho al debido procedimiento, en específico, al plazo razonable toda vez que, el contribuyente no conoce cuanto tiempo estaría siendo fiscalizado y la duración del procedimiento dependerá de la discrecionalidad del auditor fiscal, siendo este tratamiento incompatible con las garantías y derechos contenidos en el debido procedimiento.

El derecho al debido procedimiento tiene reconocimiento de derecho fundamental, y entre sus elementos se destaca el plazo de duración de los procedimientos administrativos que coadyuven a materializar el contenido esencial al plazo razonable de tal forma que garantice la predictibilidad en las actuaciones de los operadores fiscales y por ende exista seguridad jurídica en la forma como se lleva a cabo los procedimientos de fiscalización.

El diseño del procedimiento de fiscalización en el Perú no es compatible con el respeto al debido procedimiento y por ende la ausencia de plazos de duración de los procedimientos de fiscalización resultan contrarios a la protección que otorgan los textos constitucionales.

La falta de plazos específicos da lugar a un alto margen de discrecionalidad de la SUNAT al fiscalizar, lo cual acarrea un riesgo de que se desarrollen actos arbitrarios que vulneran los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El derecho a contar con un plazo razonable en los procedimientos proscribe un procedimiento de fiscalización ilimitado en el tiempo.

También encontramos que la falta de regulación de plazos tanto para fiscalizar como para requerir información atenta directamente contra la seguridad jurídica del contribuyente en cuanto lo sumerge en un estado de incertidumbre respecto al tiempo en el cual se encontrará sometido al ius imperium del Estado.

La regulación actual respecto a las causales de interrupción de los procedimientos de fiscalización y suspensión de la prescripción, convierte a esta institución jurídica regulada en el

artículo 43. ° CT en inaccesible. A manera de ejemplo, tenemos que en las fiscalizaciones definitivas que incluyan el análisis sobre Precios de Transferencia, el auditor tiene expedita la potestad de requerir información al administrado de manera ilimitada, lo cual acarrea que la interrupción del término prescriptorio se configure con cada acto notificado, ocasionando una interrupción constante del término prescriptorio.

Encontramos también que las divergencias interpretativas entre la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial respecto a los plazos en los procedimientos de fiscalización crean una incertidumbre jurídica considerable para los contribuyentes.

El precedente vinculante emitido por la Corte Suprema, si bien establece criterios de determinación de un plazo razonable para los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia, esto no resulta suficiente para zanjar la ausencia de plazos específicos para fiscalizar sobre Precios de Transferencia, debido a que los órganos jurisdiccionales de mérito - en otro caso similar - continúan fallando de manera distinta a lo establecido en el precedente. Lo que demuestra que es necesaria la regulación expresa en la norma de un plazo específico para llevar a cabo un procedimiento de fiscalización.

En la legislación comparada, se rescatan experiencias positivas, en donde el marco normativo relacionado a la fiscalización tributaria regula plazos específicos de duración del procedimiento, estableciendo consecuencias puntuales ante exceso de dicho plazo a fin de promover su cumplimiento, lo cual tiene un impacto favorable en términos de una mejor recaudación de impuestos, reflejada en mejores índices de presión tributaria.

La confirmación de nuestra hipótesis demuestra la necesidad urgente de establecer plazos legales para los procedimientos de fiscalización. Solo así se podrá garantizar que los derechos del contribuyente sean respetados y evitar que se dé lugar a posibles abusos o vulneraciones del debido procedimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Aguayo, Juan. (2020). *¿EL FIN JUSTIFICA LOS MEDIOS? Análisis crítico de la ausencia de plazo para solicitar información cuando la administración tributaria lleva a cabo fiscalizaciones definitivas*. [Trabajo de investigación para optar el grado académico de magíster en derecho tributario no publicada]. PUCP.

Ávila, H. (2012). Teoría de la seguridad jurídica. Marcial Pons.

Chávez, Joaquín (2020). Aspectos controvertidos en los procedimientos de fiscalización en atención a la RTF N.° 06741-4-2020. Contadores & Empresas, 388, 3-6.

Chau Quispe, L., & Villanueva Gutiérrez, W. (2007). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. Foro Jurídico, (07), 239-247. Recuperado a partir de https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (12 de septiembre de 2024). https://www.ciat.org/quienes-somos/).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2007). Revista CIAT/AEAT/IEF,26, 1-23.

Contreras, E. (2023) El derecho a que un proceso concluya en un plazo razonable obliga al legislador a fijar un plazo determinado del proceso. Ius Vocatio. *6* (8), 51-93. https://doi.org/10.35292/iusVocatio.v6i8.842

Del Castillo, J. (2021). Ampliación del procedimiento de fiscalización. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (70), 491-508.

De la Vega, B. (2005). Alcances generales sobre el procedimiento de fiscalización. Derecho & Sociedad. Recuperado de https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16913/17219

Diaz Tong, E. (2024). Precios de Transferencia. Palestra Editores (2).

Fernández, J. (2013). Aplicación de ley del procedimiento administrativo general en materia tributaria. Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, (54), 13-224.

Gamba, C. (2006). El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario: especial referencia al procedimiento de fiscalización y al procedimiento contencioso tributario. Derecho & Sociedad, (27), 48-61.

Gamba, C. (2021). La fiscalización tributaria: Derechos y garantías del Contribuyente. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (70), 15-205. Recuperado de: https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17152

García Novoa, C. (2006). Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. Derecho & Sociedad, (43), 28-41.

Herrera, M. (2019). La prescripción en los tributos, el principio de seguridad jurídica. Legislación comparada. Y propuesta de reforma legislativa (págs. 1-50). Universidad de Buenos Aires. Recuperado de: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-1664_HerreraMV.pdf

Huapaya Garriazo, P, Llaque Sánchez, F, Mares Ruíz, C, Ruiz Colmenares, M y Sebastián Rodriguez, F. (2023). Manual de derecho tributario parte general - tomo 1. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Kihara, A (2021). Intereses moratorios ante la vulneración del plazo razonable de la fiscalización. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (70), 551-572.

Landa, C. (2012). El plazo razonable en el procedimiento contencioso-tributario. En reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del contribuyente y usuario aduanero, Editorial Palestra, primera edición: Lima

Landa, C. (2020). Compendio de Sentencias del Tribunal Constitucional sobre el Debido Proceso. Recuperado de: https://img.lpderecho.pe/wpcontent/uploads/2020/03/Compendio_de sentencias_del_TC_sobre_Debido_Proceso-LP.pdf

Liu, R., & Chu, I. (2021). Plazo del procedimiento de fiscalización en el Perú. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (70), 623-665.

Mancilla Rendón, María Enriqueta (2010). Auditoría tributaria de los precios de transferencia de las multinacionales en México. *Cuadernos de Contabilidad*, 11 (29), 473-492. Recuperado de: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722010000300007

Manotas, F. (2023). Debido proceso y derecho tributario: perspectivas desde la Constitución de 1991. Revista de derecho fiscal (22): 7-31. Recuperado de: https://doi.org/10.18601/16926722.n22.01

Medrano, H. (2005). Límites a la fiscalización: prescripción e intangibilidad de las acotaciones notificadas. Revista Ius Veritas, 31, 15-28

Meléndez P. (2012) Los derechos de los deudores tributarios: Un análisis sobre el derecho a la prescripción. Defensoría del contribuyente y usuario aduanero, Editorial Palestra, primera edición: Lima.

Moreano, C. (2021). La aplicación del principio del plazo razonable en la fiscalización. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (70), 709-739.

Morón, J.C (2019), Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, (10 ed.,Tomo 1). Gaceta Jurídica

Morón, J.C. (2023). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, (17 ed., Tomo I). Gaceta Jurídica.

OCDE (2017). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017. Recuperado de: https://www.oecd.org/es/publications/2017/07/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_g1g71100.html

Pantigoso, F. (2012). Inequidades y abusos del derecho en el CT. En reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del contribuyente y usuario aduanero, Editorial Palestra, primera edición: Lima

Perez Luño, A. (1994). La Seguridad Jurídica. Barcelona. Editorial Ariel.

Ruiz de Castilla, F. (2008), Fiscalización Tributaria. Revista Boliviana de Derecho, (5), 187-197. Recuperado de: https://www.redalyc.org/pdf/4275/427539905010.pdf

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.). https://orientacion.Sunat.gob.pe/3123-tipos-de-fiscalizacion-personas

Talledo, M. (2021). Manual del CT. Editorial de Economía y Finanzas.

Tarsitano, A. (2016). Bases y Lineamientos de un Código Tributario actual. IUS ET VERITAS, 24(53), 214-218. https://doi.org/10.18800/iusteveritas.201701.012

Tartarini, J., & Abregú, P. (2017). El Procedimiento de Fiscalización de las Normas de Precios de Transferencia. Vacíos, deficiencias e inequidades de una normativa que necesita precisiones. Análisis Tributario, (349), p. 10-19.

Tirado, J. (2011). Reflexiones en Torno a La Potestad de Inspección o Fiscalización de La Administración Pública. Derecho & Sociedad, (37), 251-262. Recuperado de: https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13177/13790

Torre Delgadillo, V. (2012). Precios de transferencia: análisis teórico práctico. México: Trillas.

Tribunal Constitucional (1997). Sentencia 026-1997-AA/TC.

Tribunal Constitucional (2002). Sentencia 016-2002-AI/TC.

Tribunal Constitucional (2004). Sentencia 090-2004-AA/TC

Tribunal Constitucional (2005). Sentencia 618-2005-HC/TC.

Tribunal Constitucional (2013). Sentencia 07279-2013-AA/TC.

Tribunal Constitucional (2014). Sentencia 04179-2014-AA/TC.

Tribunal Constitucional (2012). Sentencia 00295-2012-AA/TC.

Tribunal Constitucional (2013). Sentencia 04532-2013-AA/TC.

Tribunal Fiscal (25 de octubre de 2000). Sala 2. Resolución del Tribunal Fiscal N.° 1010-2-2000.

Tribunal Fiscal (6 de setiembre de 2002). Sala 4. Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05214-4-2002.

Tribunal Fiscal (22 de enero de 1999). Sala 2. Resolución del Tribunal Fiscal N.° 062-2-1999.

Tribunal Fiscal (30 de octubre de 2017). Sala de Quejas. Resolución del Tribunal Fiscal N.° 3500-Q-2017.

Ugartemendia, J. (2006). El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado. Cuadernos de Derecho (28), pp. 17-54.

Villegas H. (1994). El contenido de la seguridad jurídica. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, (26), 33-43.

Villegas H. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo I. Tercera edición. Buenos Aires, Editorial De palma; p. 629

Yacolca (2012). El derecho al debido proceso tributario. En reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del contribuyente y usuario aduanero, Editorial Palestra, primera edición: Lima.

Zegarra, J. (2004). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú; p.26. 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

LEGISLACIÓN EXTRANJERA

CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. (31.12.1981) Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación, Recuperado de: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm

CORTES GENERALES. ESPAÑA. Ley General Tributaria. Texto consolidado aprobado por la Ley 58/2003 (17.12.2003). Recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. (09.06.1995). Estatuto Tributario, Diario Oficial N.° 41.056. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

MINISTERIO DE HACIENDA DE CHILE. (31.12.1974). CT. Decreto Legislativo 830. Última Versión modificada por Ley 21713. Recuperado de: https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374