

Escuela de Posgrado

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Tesis

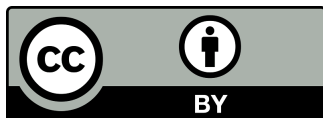
**La vulneración del principio de seguridad jurídica
generada por la no regulación de un plazo determinado
para la conclusión del procedimiento de fiscalización y
la suspensión indefinida del mismo**

Ana Paula Huaman Mendoza

Para optar el Grado Académico de
Maestro en Tributación

Huancayo, 2022

Repositorio Institucional Continental
Tesis digital



Esta obra está bajo una Licencia "Creative Commons Atribución 4.0 Internacional" .

Asesor

Mg. Manuel Christopher Curí Pérez

Dedicatoria

En primer lugar, a Dios, a mis Padres Olga y Germán, a mi hermana Cinthia y a mi sobrino Jheremy quienes son siempre mi principal fortaleza.

Agradecimiento

Agradezco a Dios y a mis padres por su apoyo incondicional en mi desarrollo profesional.

A la Escuela de Post Grado de la Universidad Continental por la seriedad, la celeridad y el apoyo en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

A mi asesor Mg. Manuel Christopher Curí Pérez por la confianza depositada en mí, por su constante guía, acompañamiento, tiempo, conocimientos y por su motivación indeleble en la culminación de la presente investigación.

A mis amigos Diego G., Victor Rojas y Renzo Martínez por su apoyo incondicional, motivación y reto para culminar la presente investigación.

índice

1.1 Planteamiento y delimitación del problema.....	13
1.1.1 Enunciado del problema.....	13
1.1.2 Formulación del problema.....	20
A. Problema General.....	20
B. Problema Específico.....	20
1.2 Determinación de Objetivos	20
1.2.1 Objetivo General	20
1.2.2 Objetivos Específicos.....	21
1.3 Justificación e importancia del estudio	21
1.4 Limitaciones de la presente investigación.....	23
2.1 Antecedentes de la investigación	24
2.1.1 Antecedentes Internacionales.....	24
2.1.2 Antecedentes Nacionales.....	27
2.2 Bases teóricas	30
2.2.1 Principios Constitucionales Tributarios.	30
2.2.2 Principio De Seguridad Jurídica.....	33
2.2.3 La Obligación tributaria.....	35
2.2.4 Interés Moratorio.....	38
2.2.5 Prescripción de la Obligación Tributaria.....	39
2.2.6 Facultad De Determinación.....	41
2.2.7 Facultad De Fiscalización.....	43
2.2.8 Resolución del Tribunal Fiscal 01379-Q-2018.....	55
2.3 Definición de términos básicos	66
3.1 Hipótesis	58
3.1.1 Hipótesis general.	58
3.1.2 Hipótesis específicas.	58
3.2 Variables y Operacionalización de variables	58
4.1 Tipo, Alcance y método de investigación	61
4.1.1 Tipos de investigación.....	61
4.1.2 Alcance y métodos de investigación.....	61
4.2 Diseño de investigación	62
4.3 Población y muestra	62
3.1 Universo de estudio.....	62
4.3.2 Población de estudio.....	63

4.3.3 Muestra de estudio.....	63
4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos	64
4.5 Técnicas de análisis de datos	65
4.6 Validación del Instrumento de Investigación.....	66
5. Resultados y análisis de resultados.....	68
5.1 Los principios constitucionales como límite de la potestad tributaria:	68
5.2 La facultad de la SUNAT como administración tributaria	71
5.3 Desarrollo actual del procedimiento de fiscalización	74
5.3.1 La determinación de la obligación tributaria en el procedimiento de fiscalización.	74
5.3.2 El procedimiento de fiscalización actual.....	77
5.3.3 Plazos de acción y finalización de un procedimiento de fiscalización tributaria definitivo y parcial.....	81
A. Inicio del procedimiento de fiscalización.....	81
B. Plazos de inicio de cómputo, prórroga, excepciones, efectos del plazo y vencimiento del plazo.	84
C. Suspensiones del plazo del procedimiento de fiscalización	89
5.3.4 Resultados de la fiscalización.....	94
A. Conclusión Del Procedimiento	94
B. Emisión de la resolución de determinación y/o resolución de multa como resultado de la fiscalización tributaria	98
C. Aplicación de facultad discrecional dentro de los límites de los derechos fundamentales de la persona.....	102
5.4 Efectos de la no regulación del plazo de fiscalización.....	104
5.4.1 Afectación económica del contribuyente.....	105
5.4.2 Afectación operativa al contribuyente.....	118
5.4.3 Perjuicio al fisco (procedimientos de la Administración Tributaria)	121
5.4.4 Desnaturalización de la prescripción.....	133
5.5 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización.....	138
5.5.1 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización tributaria.....	138
5.5.2 Un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización razonable acorde a la transformación digital.	144
5.6 Validación de la hipótesis secundaria H1	147
5.7 La queja durante un procedimiento de fiscalización.....	152
5.7.1 Resolución del tribunal fiscal 01379-Q-2018 que aclara la	

aplicación de la suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del código tributario.....	153
5.8 Validación de la hipótesis secundaria H2.....	158
5.9 Resultado de entrevistas realizadas en relación a las variables de investigación....	160
5.10 Validación de la hipótesis principal -H.....	168
6.1 Propuesta normativa en la presente investigación	174
6.2 Beneficios cuando se aplique un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización y cuando no se dé la figura de suspensión indefinida del mismo plazo.....	178

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

Matriz de consistencia

Índice de Cuadros

Cuadro 01 - Resultados de las fiscalizaciones - Intendencia Regional Junín.....	199
Cuadro 02 - Resultados de la Fiscalizaciones a nivel Nacional.....	199
Cuadro 03 – Declaraciones Juradas – PDT 0621.....	200
Cuadro 04 – Detalle de Reparos.....	200
Cuadro 05 – Determinación del Tributo Omitido – Comparación de fechas de emisión de RD	201
Cuadro 06 – Determinación de la sanción de multa – Comparación de fechas de emisión de RM	201
Cuadro 07 – Gestión de ingresos como recaudación SUNAT – Intendencia Regional Junín.....	202
Cuadro 08 – Fiscalizaciones Definitivas Programadas	202
Cuadro 09 - Fiscalizaciones Parciales Programadas.....	203
Cuadro 10 - Resumen de Fiscalizaciones Programadas.....	203
Cuadro 11 – Resultados de cruces de información – IR Junín	204
Cuadro 12 – Resultados de Cruces de Información – Nivel Nacional	204
Cuadro 13 – Resultados de Cruces de Información – Nivel Nacional – conclusión de casos	205
Cuadro 14 - Resumen de opiniones vertidas en las entrevistas realizadas.....	162

Índice de Anexos

Anexo N.º 01 – Solicitudes de pedido de información	206
Anexo N.º 02 – Guía de preguntas de entrevista estructurada	211
Anexo N.º 03 – Ficha de Evaluación del Instrumento de Investigación por los Expertos.....	213

Resumen

El Estado en uso de la Potestad Tributaria le confiere a la Administración Tributaria facultades tales como de “Determinación y Fiscalización”, las que deben ser ejercidas dentro de los límites de los Principios del derecho tributario plasmados en la Constitución Política como garantías de los contribuyentes, con un reconocimiento implícito destacamos el Principio de Seguridad Jurídica. Por ello, el procedimiento de fiscalización con la finalidad de corregir las omisiones o inexactitudes en la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente, procedimiento que concluye con la notificación de la Resolución de Determinación, debe ser realizado de forma razonable, sin embargo, en la presente investigación, apoyados en la legislación, la doctrina, la jurisprudencia y entre otros, se ha confirmado que el actual Código Tributario, en su artículo 62 – A, no ha regulado un plazo definido para la conclusión del procedimiento de fiscalización, limitándose a señalar un “vencimiento del plazo y sus efectos sobre el mismo”, dejando como límite temporal para efectuar y concluir la fiscalización, al plazo prescriptorio, plazo que consideramos como irrazonable para la conclusión del referido procedimiento. Adicionalmente a ello, se ha verificado la existencia de una figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del mismo Código vulnerando, ambos, la seguridad jurídica de los contribuyentes, lo cual genera incertidumbre y no permite tener un futuro predecible sobre la marcha de sus actividades económicas, afectando sus intereses personales, operativos y patrimoniales. Adicionalmente, se han realizado recomendaciones y una propuesta normativa con el fin de definir un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización y aclarar la técnica legislativa en cuanto a la suspensión indefinida del mismo plazo.

Abstract

The State in use of the Tax Power confers on the Tax Administration powers such as "Determination and Control", which must be exercised within the limits of the Principles of tax law set forth in the Political Constitution as guarantees of taxpayers. With an implicit recognition we highlight the Principle of Legal Security. Therefore, the examination procedure in order to correct the omissions or inaccuracies in the determination of the tax obligation carried out by the taxpayer, a procedure that concludes with the notification of the Determination Resolution, must be carried out in a reasonable manner, however, In the present investigation, supported by the legislation, the doctrine, the jurisprudence and among others, it has been confirmed that the current Tax Code, in its article 62 -A, has not regulated a defined term for the conclusion of the examination procedure, limiting itself to indicate an "expiration of the term and its effects on it", leaving as a time limit to carry out and conclude the inspection, the prescriptive term, a term that we consider unreasonable for the conclusion of the aforementioned procedure. In addition to this, the existence of a figure of indefinite suspension of the inspection period has been verified in application of subsection g) of numeral 6 of article 62°-A of the same Code, violating, both, the legal certainty of taxpayers, which it generates uncertainty and does not allow for a predictable future regarding the progress of their economic activities, affecting their personal, operational and patrimonial interests. Additionally, recommendations and a regulatory proposal have been made in order to define a term for the conclusion of the inspection procedure and clarify the legislative technique regarding the indefinite suspension of the same term.

Introducción

El objetivo de la presente investigación es determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del mismo plazo.

Por ello resulta de suma importancia definir este aspecto generado por la ausencia de un marco legal que regule el plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización vulnerando el Principio de Seguridad del contribuyente, dado que el artículo 62-A del Código Tributario no establece un plazo máximo para fiscalizar y concluir el caso, es decir un plazo para la notificación de la Resolución de Determinación, limitándose en definir un plazo dentro del cual la Administración Tributaria (SUNAT) puede requerir información y/o documentación al sujeto fiscalizado, tomando como único límite de conclusión el plazo de prescripción con el que cuenta la SUNAT para determinar la obligación tributaria.

Adicionalmente se ha verificado la vulneración al mismo principio por la existencia de una regulación y legislación que permite la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización, generado en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario, distorsionando el plazo de fiscalización, lo cual advierte que la acción de la Administración Tributaria se puede tornar en imprescriptible, dado que a efectos de la suspensión del plazo de fiscalización también se daría la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio desnaturalizando la justificación de la prescripción creando incertidumbre en el sujeto fiscalizado.

Estas vulneraciones al Principio de Seguridad Jurídica pueden causar afectaciones negativas en el contribuyente tanto en el detrimento de su economía, generando un desbalance patrimonial, y afectaciones operativas, lo cual puede ocasionar inseguridad en la marcha jurídica de la empresa dentro de un futuro predecible, además de originar afectaciones en los propios procedimientos de la administración tales como: deudas tributarias que podrían devenir en incobrables, Ingresos como Recaudación no oportunos, Liberaciones de Fondos de cuentas de Deduciones durante un procedimiento de fiscalización con muchas

dilaciones, solicitudes de Medidas Cautelares Previas al procedimiento de cobranza coactiva no oportunos, ejecuciones de procedimientos de fiscalización no oportunos como en el caso de Consorcios y entre otros, razones por las cuales es necesario una precisión técnica o aclaración de las disposiciones referidas al plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización y sobre la figura de Suspensión indefinida del mismo plazo de forma razonable y previsible a fin de respetar los derechos de los contribuyentes y ofrecerles garantías a los mismos. Siendo este el contexto, en el primer capítulo expondremos el Planteamiento del Estudio, enunciando el problema, su justificación y/o importancia, sus limitaciones y formulamos los objetivos de la investigación.

En el segundo capítulo Marco Teórico en el que detallamos los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y definimos los términos básicos.

En el tercer Capítulo de Hipótesis y Variables: planteamos la hipótesis y detallamos las razones por la cual la presente investigación no se realiza la operacionalización de variables.

En el cuarto capítulo desarrollamos la Metodología del Estudio: Aspectos Metodológicos, diseño de la investigación, la población, la muestra, los instrumentos de recolección y análisis de datos y la técnica de análisis de los mismos.

En el quinto capítulo desarrollamos los Resultados y Discusión de Resultados, se expone, desarrolla y analiza los temas sustanciales de la presente investigación como las facultades de determinación y/o fiscalización, el principio de Seguridad Jurídica, afectaciones al contribuyente y la administración y entre otros, mediante cuyo resultado se realiza la validación de las hipótesis específicas y la hipótesis general.

En el sexto y último Capítulo se presentan los beneficios por la corrección en la técnica legislativa y la propuesta de la mencionada corrección con la modificación e inclusión de un texto que permita corregir las afectaciones por la vulneración del Principio de Seguridad Jurídica.

Finalmente, se exponen las conclusiones y recomendaciones, y posteriormente, luego de la culminación de la presente investigación, entregamos los resultados de la misma a la comunidad académica de la Escuela de Post Grado de la Universidad Continental para su correspondiente evaluación.

Capítulo I

Planteamiento del Estudio

1.1 Planteamiento y Formulación del problema

1.1.1. Enunciado del problema: Problemática

El Estado Peruano es un aparato fiscal, social y democrático de derecho, que busca velar por el interés de la sociedad a fin de satisfacer sus necesidades, por lo cual necesita dotarse de recursos en aras de cumplir con el fin del círculo virtuoso de la tributación, que en uso de la potestad tributaria, tal como señala Nuñez (2014) como una «Atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.» (p.9), crea tributos cuyo objetivo básico es la recaudación es decir la dotación de ingresos de derecho público para su sostenimiento, cuya administración de impuestos, en específico, le es encargada a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT).

Sin embargo, esta «potestad tributaria no es absoluta, sino que debe ejercerse en función de principios y límites constitucionales de la persona y que garanticen la legitimidad constitucional y la legalidad del ejercicio de la Potestad Tributaria.» (Nuñez, 2014, p.7)

Según estudios y estadísticas de los ingresos tributarios del Gobierno Central elaborado por la SUNAT (2020) el Perú en febrero del 2020 no ha logrado la captación de una recaudación tributaria potencial esperada, pues «los ingresos tributarios del gobierno central ascendieron a S/. 8 029 millones, cifra que representó una caída de 2,0% en términos reales respecto de febrero 2019». Todo ello consideramos que ha sido causado en buena parte por factores tales como: (i) La falta de cultura tributaria de la ciudadanía, (ii) La informalidad de los contribuyentes y usuarios que no se encuentran

inscritos en el Registro Único de Contribuyentes, e incluso estándolo (iii) por la utilización de operaciones no reales y entre otros. Es por estas razones que las labores de fiscalización por parte de la administración tributaria se han ido intensificando, en específico por la SUNAT, en afán de luchar contra la evasión tributaria.

Dicha situación se fue revirtiendo en el ejercicio 2022 con la recuperación de la economía tras el estado de emergencia nacional ocasionado por el COVID 19, iniciado en marzo del 2020, dado que «en marzo del 2022 los ingresos tributarios del Gobierno Central ascendieron a S/. 16 488 millones, cifra que representó un incremento de 36,0% respecto de marzo 2021, reflejando el desempeño de la actividad económica, así como los importantes montos recaudados por concepto de la regularización del Impuesto a la Renta correspondiente al Ejercicio 2021» (Estadísticas y Estudios SUNAT, 2022), no obstante producto de la pandemia la informalidad y la evasión tributaria se han ido fortaleciendo motivo por el que no se alcanza una recaudación potencial óptima.

La facultad de Determinación y de Fiscalización les son conferidas a la Administración en función del artículo 61° y 62° del T.U.O del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF y normas modificatorias, en adelante Código Tributario, pues la fiscalización es una facultad de la administración para poder verificar la correcta determinación de la obligación tributaria del contribuyente lo cual implica la inspección, investigación y el control de las mismas, debiendo ser ejercida de forma discrecional, es decir, optando por la decisión administrativa más conveniente para el interés público dentro de los límites de la Constitución.

Es así que, el legislador establece parámetros para el procedimiento de fiscalización señalados tanto en el Código Tributario además del

reglamento del procedimiento de fiscalización ⁽¹⁾, señalando en el artículo 62 - A del Código Tributario, de manera específica, el plazo de inicio del cómputo del mismo, indicando que el procedimiento de fiscalización definitiva «deberá efectuarse en el plazo de un (01) año computado a partir de la fecha en el que el deudor tributario entregue la totalidad de la información solicitada en el primer requerimiento», de forma similar el procedimiento de fiscalización parcial deberá efectuarse en el plazo de (06) seis meses; del mismo modo se señala también las situaciones de prórroga, las excepciones al plazo, los efectos del plazo, vencimiento del plazo y la suspensión del plazo.

Ahora bien, lo que es motivo de nuestra observación y el que podemos considerar el punto de partida de nuestra problemática investigativa, es que sobre el vencimiento del plazo únicamente se señala en el artículo ya citado de manera literal que:

«la administración no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda».

El aludido artículo 75°- Resultados de la Fiscalización o Verificación, señala lo siguiente:

«Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

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

¹ Decreto Supremo N.º 085-2007-EF y normas modificatorias.

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

Como se puede apreciar de los artículos citados, se establece legalmente que, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a través de un requerimiento sin tomar en cuenta un plazo de acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización, pues tal como indica el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el legislador se limitó en señalar que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa.

Del mismo modo el Código Tributario también manifiesta que la Administración queda expedita para poder suspender el plazo de fiscalización durante «g) el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.» y aclarado por el reglamento de la siguiente manera: «para efectos de lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, «cuando se requiera información a otras entidades de la administración pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.»⁽²⁾, cuya situación en un procedimiento de cruce de información cuenta con una resolución del tribunal fiscal, RTF 01379-Q-2018, aclarando su

posición sobre ello, dejando abierta una posibilidad de suspensión indefinida del plazo de fiscalización.

Como puede evidenciarse de las citas realizadas a la normativa, el legislador no consideró que un procedimiento de fiscalización puede durar hasta cuatro (04) años hasta la notificación de la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa, de ser el caso, mientras el periodo no haya prescrito, sin tener en cuenta que la deuda tributaria puede aumentar al generar intereses moratorios por el tiempo transcurrido hasta la conclusión del mismo, interés que no es exceptuado, causando perjuicio económico y operativo al contribuyente, pudiendo ocasionar su eliminación del mercado económico y es más, generar riesgo al fisco en sus propios procedimientos dado que las deudas podrían devenir en incobrables, se darían Ingresos como recaudación no oportunos, Liberaciones de Fondos de cuentas de Detracciones durante un procedimiento de fiscalización con muchas dilaciones, solicitudes de Medidas Cautelares Previas al procedimiento de cobranza coactiva no oportunos, ejecuciones de procedimientos de fiscalización no oportunos como en el caso de Consorcios y entre otros..

Es decir, al no contar con un plazo determinado para la acción y finalización de un procedimiento de fiscalización consideramos que se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica, señalado de manera implícita dentro de los principios del derecho tributario, del contribuyente al crear incertidumbre por lo cuantiosa que podría ser su determinación más los intereses que se generen a esa fecha.

Ahora bien, al no contar con este plazo señalado en el párrafo precedente, los efectos que produce el desarrollo del procedimiento de fiscalización con relación al cómputo de plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria serían en primer lugar: (i) La “interrupción” con la notificación

de cualquier acto de la administración dirigidos al ejercicio de la facultad de una fiscalización definitiva y además (ii) La “suspensión” del mismo acto durante el plazo de suspensión del procedimiento de fiscalización a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A⁽³⁾ del Código Tributario, suspendiendo temporalmente el desarrollo y conclusión del procedimiento de fiscalización, vulnerando los derechos de los contribuyentes que aparecen y desaparecen en el transcurso del tiempo, desnaturalizando la prescripción.

Además de ello, en continuidad a lo señalado en el párrafo quinto, el Tribunal Fiscal mediante RTF 01379-Q-2018 señala que, en caso se presentara un cruce de información a un proveedor del sujeto fiscalizado y éste primero no exhibiera ni proporcionara información ni documentación alguna, el plazo de suspensión quedará abierto, (el subrayado es nuestro) en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62° A del Código Tributario, generándose mayor incertidumbre al contribuyente sobre la culminación del procedimiento de fiscalización.

Si tomamos en consideración que, en nuestro sistema tributario peruano es función del estado –democrático de derecho y con potestad tributaria- tutelar el aludido principio de seguridad jurídica de los ciudadanos (en este caso específico representado por los contribuyentes) y por ende la certeza jurídica del inicio y término del procedimiento de fiscalización: sin embargo, a pesar de los actuales cambios normativos, el no contar con regulación normativa alguna de los plazos de actuación y conclusión de un procedimiento de fiscalización no puede implicar que este acto pueda ejercerse de forma indefinida por la Administración tributaria.

³ Artículo 45° y 46° del Libro Primero del T.U.O del Código tributario aprobado por decreto Supremo N.° 133-2013-EF y normas modificatorias.

Esto último lo sustentamos considerando que si bien es cierto, la Administración tributaria cuenta con la *facultad discrecional* para ejercer sus acciones de fiscalización, no obstante ello no debe vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues brindar *seguridad jurídica* es delimitar y determinar las facultades y los deberes de los poderes públicos como es la Administración Tributaria, por ende los ciudadanos saben cuáles son sus derechos y cuáles son sus obligaciones, sin que la administración pueda causarles perjuicios. Vázquez (citado por De Pomar Shirota, 1992, p.133).

Pues tal como señala, Terrones López (2010) «la facultad discrecional debe ser utilizada dentro de los marcos legales establecidos y ser ejercida con la debida motivación, considerando que la certeza sobre una determinada situación es tan importante, dado que si no existiera, se mostraría un alto grado de *incertidumbre*» (p. 209) la cual se caracteriza por la falta de seguridad, de confianza o de certeza sobre un acto o situación en concreto, en este caso sobre el plazo de acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial y la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial que permite el marco legal y la jurisprudencia.

Además de ello, es preciso mencionar que aplicación del Decreto de Urgencia N.º 006-2020 la SUNAT va encaminada a la transformación digital como un proceso hacia el aprovechamiento de la tecnología y la sistematización lo cual permitirá a la SUNAT ser mucho más transparente con los ciudadanos, hará los procesos más rápidos, lo cual se ha ido iniciando con la funcionalidad del Expediente Electrónico de Fiscalización, permitiendo una mayor interacción entre los contribuyentes y los Agentes Fiscalizadores, motivo por el cual no es justificable las dilaciones en la conclusión de un procedimiento de fiscalización y por ende en la notificación de la Resolución de Determinación, pues la transformación digital permite crear una

confianza digital y un sentido de predictibilidad sobre sus procedimientos en el contribuyente generando seguridad jurídica, no obstante, al realizar una notificación de la resolución tardía no estaríamos enmarcados en el camino hacia la transformación digital ni generando confianza en los contribuyentes acerca de sus procedimientos.

1.1.2. Formulación del Problema

A. Problema General:

¿Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial?

B. Problemas Específicos:

B.1 Problema Específico 1:

a) ¿Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva?

B.2 Problema Específico 2:

b) ¿Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial?

1.2 Determinación de Objetivos

1.2.1 Objetivo general

Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.

1.2.2 Objetivos específicos.

- a) Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva.
- b) Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.

1.3 Justificación e importancia del estudio

La falta de determinación de los plazos con respecto a la acción y conclusión del procedimiento de fiscalización (establecido en artículo 62 - A del Código Tributario, y en el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT), así como la libre disposición de la facultad discrecional -que no se desarrolla dentro de los límites de los derechos constitucionales de la persona- y el marco legal tanto como la actual jurisprudencia del tribunal fiscal con su pronunciamiento respecto a los plazos de suspensión de la fiscalización, en específico, vertido en la RTF 01379-Q-2018, han venido creando incertidumbre en los contribuyentes y también en sus contadores y asesores, interviniendo directamente en la situación

económica, contable, jurídica, financiera y tributaria de las empresas, además en los derechos fundamentales de la persona.

Es así que, con la presente investigación podríamos lograr la inserción de un marco legal que regule un plazo razonable de acción y conclusión del procedimiento de fiscalización en la legislación tributaria peruana, a fin de generar certeza en el accionar de la administración y cautelar el principio de seguridad jurídica del contribuyente, ya que interviene de forma directa en el respeto a los derechos fundamentales de los mismos y en el debido procedimiento.

Además de ello, buscamos que el legislador pueda corregir el marco legal existente y la jurisprudencia vertida por el Tribunal Fiscal que permite la suspensión indefinida de un plazo de fiscalización, señalando un plazo de suspensión definido y claro con lo que respecta a lo indicado en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62° - A del Código Tributario, a fin de no crear incertidumbre sobre lo indefinido que podría ser el plazo de fiscalización definitiva o parcial, y que también afectaría al plazo de suspensión de prescripción de la acción de la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración.

Es así que, la aplicación de la facultad discrecional ejercida por parte de la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva podría desarrollarse – como tal lo señala el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario- en favor del interés público buscando obtener el verdadero fin de la “tributación” que es alcanzar el “bien común”.

Por ello, el fisco y la Administración Tributaria deberían actuar en favor del interés público, pues como entes reguladores y con potestad tributaria dentro de un estado de derecho deberían tutelar el principio de seguridad jurídica, debiendo tomar en cuenta lo vertido por Juan Miguel de Pomar (1992) quien señaló que, «la arbitrariedad y los excesos de la administración fiscal, no son

atributos privativos de nuestra realidad y de nuestros tiempos, pues es el derecho tributario el que ha procurado establecer alternativas a los problemas y dificultades que se producen en la estructuración y aplicación de un sistema impositivo, sobre la base de sus principios y regulaciones»(p.132).

Por tal motivo y de acuerdo a lo señalado en los párrafos precedentes, justifica que sea materia de investigación estos actúes del legislador en materia tributaria con deficiencia normativa, que además son temas de actualidad y de mucha controversia.

1.4 Limitaciones de la presente investigación

La interrogante planteada nos permitirá analizar sobre la regulación del plazo de acción y conclusión del procedimiento de fiscalización definitiva o parcial y analizar sobre el plazo de suspensión indefinida de la fiscalización definitiva o parcial permitida por el marco legal y la jurisprudencia; y su intervención directa en el principio de seguridad jurídica del contribuyente.

El tiempo de ejecución podría ser un poco prolongado y requerirá en gran medida –inicialmente- del apoyo del legislador para aprobar el proyecto y el de la Administración Tributaria para verificar el correcto cambio en los procedimientos de fiscalización.

El tipo de muestreo se delimitará a la información documental que se recabará de nuestra legislación peruana.

Esta legislación se encontrará limitada al análisis de los plazos del procedimiento de fiscalización señalados en el T.U.O del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, y al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF y normas modificatorias.

Asimismo, en cuanto a bibliografía e investigaciones previas sobre el plazo de suspensión indefinido de la fiscalización definitiva o parcial permitida por el marco legal y la jurisprudencia se han identificado limitaciones debido a que no existen suficientes investigaciones con estándares académicos, bibliografía ni jurisprudencia que refiera sobre el tema, siendo la única referente la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal: RTF 01379-Q-2018.

Capítulo II

Marco teórico

2.1 Antecedentes de la investigación

Respecto de las investigaciones en Tributación que busca tratar el tema específico del plazo definido del procedimiento de fiscalización y la suspensión indefinida del mismo, quiero mencionar que existen escasas investigaciones que analicen de forma concreta sobre la determinación de un plazo de finalización en el procedimiento de fiscalización y de igual forma sobre la suspensión indefinida del plazo de fiscalización en ciertos casos (las variables de la presente investigación), por lo que a continuación podemos apreciar los antecedentes reunidos:

2.1.1 Antecedentes Internacionales.

Como primer antecedente hacemos mención al trabajo de título “La suspensión de plazo en el procedimiento de fiscalización” publicado por C.P. y Lic. Arturo Yáñez López (2015), en el Boletín N.º 344_2 de la página de INDETEC, miembro de INDETEC – Organismo Público del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal de México (SNCF), cuyo objeto de estudio fue sobre el ejercicio de la facultad de fiscalización de la autoridad tributaria, señalando que este debe cumplir con los requisitos de legalidad establecidos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el Código Fiscal de su Federación, con el fin de resaltar que, «El acto de molestia al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no puede ejercerse indefinidamente por la autoridad,

por lo que se debe tener certeza del plazo máximo de duración de éste, salvaguardando la certeza jurídica del contribuyente en lo que se refiere al momento de inicio y de término de la visita domiciliaria o revisión de gabinete en su caso.» (p.1), concluyendo en que:

«(...) no se puede suspender un plazo ya suspendido por lo que debe atenderse a las reglas específicas de la norma que contemplan el momento en que se inicia la suspensión del plazo y el momento en el que se levanta la misma.

En este sentido no debemos entender a esta figura jurídica como una limitante para la autoridad del ejercicio de sus facultades, sino como una regulación a los plazos de actuación y no es una suspensión total de las facultades de comprobación, sino solamente de los plazos para la conclusión de las facultades de comprobación.» (p.6)

En línea con este antecedente, podemos resaltar que el procedimiento de fiscalización que se efectúa en México no dista en gran medida al procedimiento de fiscalización ejecutado en Perú, conteniendo las mismas dificultades normativas, con una no regulación definida de un plazo de suspensión del procedimiento de fiscalización, tema que será de mucha discusión en el presente trabajo de investigación, sin embargo resalto que no asidero el término de “acto de molestia al sujeto pasivo o molestia al gobernado”, que se señala en el trabajo del Lic. Arturo Yañez, al encontrarse dentro de un procedimiento de fiscalización, ya que considero que una fiscalización corresponde a un acto de verificación de una correcta determinación de la obligación tributaria por parte del ente administrador.

Como segundo antecedente hacemos mención a la tesis titulada “La Consulta Tributaria: Análisis jurídico a la luz de la reforma al código de normas y procedimientos tributarios introducida mediante ley número 9069” (2016) para optar por el grado de licenciatura en derecho presentada por Marcelo Guevara Leandro y Rocío

Echeverría Vargas en la Universidad de Costa Rica - San José, Ciudad Universitaria "Rodrigo Facio" cuyo objeto de estudio son los principios constitucionales que la doctrina y la jurisprudencia vinculan al análisis jurídico de sus reformas y los procedimientos tributarios, entre ellos el de fiscalización, pues tienen como «objetivo alcanzar un ideal de seguridad jurídica, al buscar erradicar la incertidumbre frente a la complejidad del sistema tributario» (p.8), con el objetivo de implementar la consulta en un sistema tributario que representaría una herramienta ideal para alcanzar la seguridad jurídica de los administrados en un estado de derecho y así también señala que:

«(...) la investigación parte con la hipótesis de que la modificación de los artículos 119 y 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios lesiona el principio de seguridad jurídica, deteriora la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria y, crea un obstáculo para los contribuyentes consultantes en la autodeterminación y autoliquidación de sus obligaciones tributarias, lo cual afecta negativamente no solo a los contribuyentes sino a la propia Administración Tributaria»(p.4).

Por ello, en su primer capítulo nos permite analizar la seguridad jurídica en un procedimiento de fiscalización, señalando estrictamente que:

«En el sistema tributario costarricense, posterior a la emisión de las leyes tributarias por parte del Poder Legislativo, le sigue una dificultosa labor de interpretación de las mismas por parte de los contribuyentes y, por último, la Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalizar lo que los sujetos pasivos han declarado y liquidado, esto significa que se encuentra facultada para realizar los ajustes pertinentes, según su propia interpretación. Bajo este contexto, la seguridad jurídica garantizaría que la norma fuera suficientemente clara para que la interpretación del contribuyente y la de la Administración Tributaria sean concordantes, o al menos, no muy alejadas entre las mismas.» (p.13-14)

Concluyendo en su trabajo de investigación en que:

«los principios de confianza legítima, irretroactividad de los actos e interdicción de la arbitrariedad existen dentro del bloque de legalidad de Costa Rica y han sido avalados y estudiados por parte de la Sala Constitucional. Estos principios se pueden considerar derivaciones del principio de seguridad jurídica; pues como objetivo buscan garantizar esa certeza a los administrados en sus relaciones con el Estado.» (p.156)

De acuerdo a lo vertido en el presente antecedente, podemos resaltar que el sistema tributario de Costa Rica acciona de forma análoga, con respecto a la facultad de fiscalizar, al sistema tributario peruano, pues lo que se busca es que la seguridad jurídica garantice que la norma sea clara y su interpretación por parte del legislador aún más a fin de realizar los ajustes pertinentes a los tributos declarados y liquidados por los administrados.

Por ello, tal como se menciona debería existir un escenario ideal en el que las normas fueran perfectamente claras, sin permitir interpretaciones muy alejadas una de las otras, sin embargo ello es aún una utopía.

En ese orden de ideas vamos por la misma línea de investigación; sin embargo, es preciso señalar que en la tesis de Marcelo G. y Rocío E. refieren también a la reforma realizada en Costa Rica y sobre las contestaciones tributarias de su país, temas que en concreto no analizaremos, remitiéndonos únicamente a los apartados en los que expliquen claramente sobre la seguridad jurídica en materia tributaria.

2.1.2 Antecedentes Nacionales.

Como primer antecedente hacemos mención a la tesis titulada “La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización” presentado por Juan Alberto Garret Vargas (2015) para

optar el grado académico de Maestro en tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima, cuyo objeto de estudio fueron «los efectos que produce la prescripción en la facultad de fiscalización y determinación de la obligación tributaria» (p.7), con el fin de poder «modificar el Código Tributario a efectos que se precise que la Administración Tributaria únicamente podrá solicitar información vinculada con ejercicios que no se encuentren prescritos al margen si fueron fiscalizados o no o si tienen incidencia en períodos prescritos.» (p.69), concluyendo en que:

«la facultad de fiscalización y determinación con la que cuenta la Administración Tributaria se basa en la potestad que le otorga la Constitución; sin embargo, esta facultad no puede ser ejercida de manera irrestricta o ilimitada. Así, entre los límites aplicables, encontramos el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, la aplicación y cumplimiento de los principios contemplados en la Ley del Procedimiento Administrativo General y el reconocimiento del principio de seguridad jurídica.» (p.71)

Resaltando que, la prescripción tiene como fundamento el principio de seguridad jurídica.

En línea con este antecedente, inferimos que la facultad otorgada a la Administración Tributaria debe ser desempeñada de forma limitada a los derechos fundamentales de los contribuyentes y que siendo ejercida de forma discrecional debe contener la debida motivación, además y de acuerdo con la propuesta de que la Administración solo deba solicitar información de periodos no prescritos, daría mayor certeza a la información que deba resguardar el contribuyente.

Como segundo antecedente hacemos mención al trabajo de Ana Paola Huayán Gonzalez (2017) de la Universidad Privada de Antenor Orrego de Trujillo quien presentó la Tesis denominada “Afectación de la no confiscatoriedad y la seguridad jurídica como consecuencia de la

emisión tardía de una resolución de determinación al finalizar un procedimiento de fiscalización” cuyo objeto de estudio fue la determinación de la culminación del plazo del procedimiento de fiscalización, con el fin de determinar que la emisión tardía de las resoluciones de determinación afectan directamente en detrimento en la económica de los contribuyentes del Perú, concluyendo en que la inacción y la falta de regulación afectan directamente al administrado.

De acuerdo a lo vertido en la tesis señalada en el párrafo precedente, nos da grandes alcances sobre la investigación realizada a la inacción y falta de regulación, por parte del legislador, en la determinación del plazo de finalización del procedimiento de fiscalización, lo cual será de gran apoyo a lo que queremos plasmar en el presente trabajo de investigación.

Como tercer antecedente hacemos mención al proyecto denominado “La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria” realizado por María Eugenia Caller Ferreyros, en Febrero de 2008 en la ciudad de Lima, socia del estudio Echeopar Abogados, Ex presidenta del Tribunal Fiscal, Abogada por la Universidad de Lima con estudios culminados de Maestría en Tributación y Política fiscal en la universidad de Lima, cuyo objeto de estudio fue la indefinición del plazo de prescripción de la acción de determinación de la obligación tributaria originada por un procedimiento de fiscalización con el objetivo de buscar una regulación de la definición de un plazo a fin de no generar incertidumbre en los contribuyentes concluyendo en que:

«En suma, resulta indispensable una reforma legislativa que modifique la regulación contenida en los Artículos 45 y 46, y 62-A del código tributario, a fin de evitar que la acciones de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sea imprescriptible y, por tanto, se vulnere la seguridad jurídica del contribuyente, quien, bajo

la normatividad actual, es susceptible de mantener por largo tiempo una situación de incertidumbre respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.» (p. 61)

Tal como señala Maria Eugenia Caller, es de suma importancia tener una regulación definida con respecto a los plazos de fiscalización, a fin de no generar incertidumbre en el contribuyente con respecto a la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias, estudio que asentará al presente trabajo de investigación, pues lo que buscamos es que el concepto de prescripción no se vea desnaturalizado.

Como cuarto antecedente hacemos mención a los “Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú” elaborado por Juan Carlos Zegarra Vílchez (2007), en la ciudad de Lima, Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Abogado asociado del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados en la Ponencia Individual presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano cuyo objeto de análisis fue la facultad de fiscalización, como función, facultad y/o procedimiento, con el fin de aclarar el concepto de fiscalización tributaria y sus atribuciones generales y atribuciones específicas señalando que:

Se encuentran dentro de ellas «el listado de “Facultades Discrecionales” y las actividades de inspección, investigación y control de cumplimiento de obligaciones tributarias, todas contenidas en el artículo 62 del Código Tributario.» (p.11)

«Evidentemente, siendo que nos encontramos ante atribuciones específicas de fiscalización que forman parte de la aptitud legal para obrar de un órgano administrador de tributos (su competencia), las mismas deben ser expresamente normadas por la Ley en forma previa a su actuación por parte de la Administración o deducirse por encontrarse razonablemente implícitas (como el caso de la inspección, investigación y control). Lo que no se puede aceptar es que la

Administración abuse de las atribuciones específicas de fiscalización otorgadas, las cuales, a pesar de ser discrecionales tendrían límites» (p.12), como: el interés público, los derechos constitucionales de los administrados, los principios de razonabilidad y proporcionalidad, la prescripción tributaria.

Señalando que, el procedimiento de fiscalización no solo es un conjunto de actos administrativos coordinados entre si cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, sino que es más importante aún la finalidad de éste, que es, «obtener certidumbre sobre la realización de los hechos y sobre los distintos elementos que los integran. (p.18)

Además la Revista Tributaria 2155(como lo cito Zegarra, 2007) resalta que, «(...)el plazo de duración de un procedimiento de fiscalización depende de la legislación de cada país y pues en el Perú no existe un plazo regulado expresamente en el Código Tributario pudiendo realizarse durante todo el periodo que la Administración necesite para comprobar su investigación» (p.20), «(...)por ello en el Perú la normatividad actual carece de unidad formal, requisito que es necesario para garantizar un debido procedimiento en los contribuyentes, dejando esa unidad formal a los auditores(...)» (p.17).

En esta ponencia Zegarra resalta lo importante que debería ser una regulación clara dentro del Código Tributario sobre el concepto de procedimiento de fiscalización, sus atribuciones, su plazo de ejecución y sus limitaciones, por lo que seguiremos la línea de sus apuntes a fin de conferir en buenas propuestas.

2.2 Bases teóricas

2.2.1 Principios Constitucionales Tributarios.

a. Aspecto General

i. Derecho Constitucional Tributario:

En la actualidad el derecho constitucional tributario lo entendemos como, señala García (como se citó en Núñez, 2014), «el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto este último, conocidos como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario» (p.5)

Este derecho constitucional tributario regula la potestad tributaria, los principios que limitan la Potestad Tributaria enmarcados en la Constitución Política del Perú y regula los derechos y garantías de los contribuyentes, es así que puede delimitar el alcance de la soberanía del estado. (Robles Moreno, 2008).

ii. Potestad Tributaria

Robles (2008) menciona que «La Potestad Tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución.

Esta potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.»

De igual forma señala Nuñez (2014) a la Potestad tributaria como una «Atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.» (p.9)

Sin embargo, esta potestad tributaria no es absoluta, sino que debe ejercerse en función de principios y límites constitucionales de la persona y que garanticen la legitimidad constitucional y la legalidad del ejercicio de la Potestad Tributaria (P.7)

b. Principios Constitucionales en materia Tributaria:

Arancibia C. y Arancibia A. (2017) señalan que «Si bien es cierto que la Constitución Política del Estado impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con su capacidad económica, a través de la imposición de tributos, también limita el poder tributario del Estado. La propia Constitución establece determinados principios jurídicos que impiden la creación de tributos que atenten contra el orden jurídico vigente.

En tal sentido, el poder del Estado será un poder controlado, que garantice derechos de los contribuyentes frente al Estado y a su Administración.

Nuestra Constitución política de 1993 consagra en su artículo 74 cinco principios jurídicos – tributarios: legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad. Existen otros principios tributarios como principio de capacidad contributiva, *certeza*, publicidad, equidad entre otros.» (P. 9)

Por ello es que los principios del derecho tributario son los límites de la potestad tributaria otorgada al Estado a fin de cumplir con sus funciones, sin embargo no todos los principios se encuentran explícitamente detallados en la Constitución Política sino que se

encuentran expresados de forma implícita, como lo es el **Principio de Seguridad Jurídica**, Principio de Certeza y Simplicidad, Principio de Equidad, Principio de Economía de Recaudación, Principio de Capacidad Contributiva y entre otros.

Tal como menciona Velásquez y Vargas (1997) «los principios del Derecho Tributario son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios.» (P.18)

Por ello, el Estado Peruano como un aparato fiscal, social y democrático de derecho, cuya existencia se efectiviza cuando el estado acata el ordenamiento jurídico existente, busca velar por el interés de la sociedad a fin de satisfacer sus necesidades, necesitando dotarse de recursos, por lo que en uso de la potestad tributaria crea, modifica y suprime tributos, cuyo fin básico del impuesto, en específico, es la recaudación a fin de poder dotarse de recursos que son de derecho público para su sostenimiento.

Las administraciones tributarias representan al estado y sus funciones le permiten conseguir un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y por ende conseguir la prestación tributaria para entregarla al fisco a fin de que éste sea redistribuido atendiendo a las necesidades de la ciudadanía.

2.2.2 Principio De Seguridad Jurídica

a. Definición Legal:

LA NACIÓN (2014) conceptualiza que:

«Uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la seguridad jurídica, debido a la necesidad de que los ciudadanos sepan, en todo momento, a qué

atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.

El principio de seguridad jurídica, en consecuencia, debe entenderse como la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.»

/.../

«La seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, es decir, que cada uno sepa de antemano las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos.

La seguridad jurídica garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.» (parr. 1-5)

b. Definición Teórica:

Sobre el principio de seguridad jurídica (Rodríguez, Jaime, 2018) señala que, «Principio esencial en el Estado de Derecho en la medida que la sumisión a unas reglas de juego jurídico conocidas de antemano por todos facilita la buena fe en el tráfico jurídico y dota a las relaciones jurídicas de la fortaleza necesaria para la armonía social.»(p.1)

Por su parte, Rubio Correa (1987) señala que:

«(...) el derecho ha considerado necesario establecer plazos dentro de los cuales se debe ejercitar los derechos y otros plazos en los que la inactividad del titular determina su privación o desprotección de aquello que jurídicamente le corresponde, siendo la razón de ello el crear seguridad jurídica en el todo social en referencia a quien es el titular efectivo de los derechos, así como garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente sobre él y sus herederos, la responsabilidad de cumplir». (p. 13, 14).

Fernández Junqueira (2001) señala que:

«El fundamento de la prescripción debe venir, forzosamente, de la justificación a la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder, en este caso, ante el principio de la seguridad jurídica. En efecto, por exigencia natural del primero las obligaciones deben de cumplirse y son exigibles en todo caso. Es el segundo de los principios señalados, el de seguridad jurídica, el que predica que el cumplimiento de las obligaciones no puede encontrarse en situación de pendencia en forma indefinida, el que cobra mayor peso en esta confrontación». (p. 17)

Este principio dado de manera implícita relacionado con la certeza, Paredes (2015) «Se refiere básicamente al hecho de que la norma tributaria debe ser lo suficientemente clara y precisa para que el contribuyente la pueda entender y puede obtener un sentido de predictibilidad en cuanto a la actuación del Estado al ejercer su potestad tributaria.» (P.250)

En ese orden de ideas, podemos resaltar que el sujeto fiscalizado debe contar con seguridad y tener certeza sobre una situación determinada, es decir saber a qué atenerse sobre un hecho en concreto, por ello la normatividad debe ser clara en su definición y su aplicación.

c. Jurisprudencia.

Es importante resaltar lo definido en la Enciclopedia Jurídica Omeba (como se citó en la **RTF N.º 161-1-2008**) quien señala:

«(...) el fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho, es decir, la seguridad jurídica tiene por expresión a la preclusividad, o lo que es lo mismo, que las situaciones dependencia

o claudicantes que pueden afectar el área de intereses personales o patrimoniales del ciudadano no se prolonguen de modo indefinido.» (p.4)

La Sentencia del tribunal Constitucional **016-2002-AI/TC** ha indicado que, el principio de seguridad jurídica no se ha contemplado en la Constitución Política del Perú, sin embargo:

«El principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. Ello, debido a que la predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) 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.» (parr.15)

2.2.3 La Obligación tributaria

Según lo señalado en el artículo 1° del Libro Primero del T.U.O del Código Tributario «La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.»

Según el artículo 2° del mismo libro, ésta obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

Menciona (Perez y Gardey, 2011) que «la obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas físicas o jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. Por tratarse de una obligación, puede ser exigida de manera coactiva.

El contribuyente, de esta manera, tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico. Gracias a los tributos, el Estado puede solventarse y desarrollar obras de bien público.

A través del pago de los impuestos, el contribuyente ayuda a desarrollar cada servicio que recibe ya que el Estado aprovecha (o debería aprovechar) los recursos que recauda a través de la obligación tributaria para invertir en su creación y puesta a disposición del pueblo. Esto es lo que se conoce con el nombre de contraprestación, ya que los ciudadanos entregan un porcentaje de sus ingresos para que el Estado satisfaga parte de sus necesidades...»

Las obligaciones tributarias como vínculo entre el acreedor y el deudor tributario surgen por la consecuencia de la necesidad de pagar los tributos, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, para el sostenimiento de los gastos públicos, la cual puede ser exigible coactivamente.

2.2.3.1 Sujetos de la Obligación Tributaria

a. Sujetos Activos

Según el artículo 4° del Código Tributario el «Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.»

El sujeto activo es el considerado como el «Acreedor de la prestación pecuniaria en que se concentra normalmente la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es

fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes.» (Cortés, 1965, p.12). El sujeto activo es fijado por ley.

De igual manera (Cortés, 1965) señala que «puede establecerse, por el contrario, que dichos ingresos se destinen a la cobertura de los gastos de otros entes, en cuyo caso puede disponer que sean estos últimos los que directamente cobren los tributos cuya gestión les ha sido asignada, convirtiéndose de este modo, por imperio de la Ley, en sujetos activos de las obligaciones tributarias que surjan con motivo de la aplicación de las Leyes reguladoras de tales tributos. De tal modo, que hay supuestos en los que el titular del poder tributario coincide con el titular del crédito tributario, y otros en los que las citadas titularidades corresponden a sujetos distintos.» (p.13)

Concluyendo Cortés «De modo que, en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible» (p.16)

Por ello, el sujeto activo tiene el derecho de cobrar y exigir la deuda tributaria, ejerciendo esa facultad a fin de hacer cumplir con la obligación tributaria del pago a los deudores tributarios (sujetos pasivos) con las acciones e instrumentos legales que la Ley le permite.

b. Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es considerado como el deudor tributario, que según el artículo 7° del Código Tributario «es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.»

Como contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, es decir

es el obligado directo al pago del tributo por mandato de ley y como responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste, es decir que sin ser titular de la generación de tributo por mandato de Ley debe cumplir con realizar el pago del mismo.

Cortés (1965) considera que a fin de poder establecer a los deudores tributarios «El problema estriba en determinar la manera de que se vale el legislador para establecer los deudores de los tributos. La solución a esta cuestión viene dada por la especial estructura de la norma tributaria, que contiene el presupuesto de hecho del tributo, o —según la terminología de la Ley General Tributaria— el hecho imponible (hipótesis formulada abstractamente) “cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (mandato) (7). De tal manera que cada realización del hecho imponible supone el nacimiento de una obligación tributaria y, por tanto, la existencia de un nuevo deudor. Este nuevo deudor es, lógicamente, el que realiza el hecho imponible, es decir, el que pone en marcha el mecanismo legal al realizar la hipótesis a la que la norma une el efecto del nacimiento de la obligación.» (P15-16)

Por ello, los deudores tributarios responden por la deuda tributaria generada, al haber nacido el presupuesto de hecho del tributo con la generación de hecho imponible, realizando el pago del tributo ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

2.2.4 Interés Moratorio

La deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses según el artículo 28º del Código Tributario.

Los intereses comprenden:

1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33°;
2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181°; y,
3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36°.

El Interés moratorio es el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142°, 150°, 152° y 156° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o

de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Según Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Exp. N.º 03184-2012-PA/TC «La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, esta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.»

Según Jurisprudencia del Poder Judicial

Exp. N° 154-97 «Para el contribuyente solo queda constituida la mora para el pago de la multa desde que esta le es notificada, tomando en consideración, además, que la multa no existe con anterioridad a su expedición, por lo que los intereses, al ser accesorios a la deuda principal, no pueden tener existencia propia antes que la obligación pecuniaria principal.»

2.2.5 Prescripción de la Obligación Tributaria

La prescripción se encuentra regulada en los artículos 43° y 44° del Código Tributario.

La acción de la SUNAT (2021) para determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido, esas acciones en cuyo caso la acción de cobro prescribe a los diez (10) años.

Yacolca (2019) desarrolla que, «Para la Real Academia Española el término prescripción proviene del latín praescriptio y se refiere a la acción y efecto de prescribir. De otro lado, el Derecho Civil Peruano reconoce dos clases de prescripción: la adquisitiva y la extintiva. La primera, es una forma de adquisición de la propiedad; en cambio la segunda, que es la que se aproxima a la institución materia de estudio, se refiere al modo de extinguirse un derecho, que el sujeto tiene para exigir ante la autoridad administrativa o judicial, como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la Ley. De este modo, el artículo 1989 del Código Civil establece que: “La prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo”». (P. 645)

Yacolca (2019) indica que, «De acuerdo a lo que señala el Diccionario de la real Academia Española, la prescripción se define como la acción y efecto de prescribir, teniendo aquella para fines legales, un doble significado. En primer lugar se le conceptúa como la acción de adquirir un derecho real por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la Ley (Prescripción Adquisitiva) y, en segundo lugar, como una responsabilidad o una obligación que se

extingue por haber transcurrido cierto periodo de tiempo, especialmente un plazo legal (Prescripción Extintiva)».(P.639)

La prescripción establecida en el código Tributario debe entenderse como una prescripción extintiva regulada en el Derecho.

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

En la misma línea, Guillermo Borda, citado por Huamaní, sostiene que “La prescripción liberatoria desempeña un papel de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica. Pues el abandono prolongado de los derechos crea incertidumbre, la inestabilidad y la falta de certeza en las relaciones entre los hombres (...) es así que la prescripción tiene una clara utilidad, que es obligar a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas” (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

2.2.6 Facultad De Determinación

Definición Legal:

Según el artículo 59° del Código Tributario, por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

«a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.»

El inicio de la Determinación de la Obligación Tributaria según el artículo 60° del Código Tributario se da por:

- «1. Por acto o declaración del deudor tributario.
- 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.»

En caso de denuncia de terceros, cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria que un sujeto ha realizado un hecho generador de la obligación tributaria.

Por su parte, el artículo 61° del Código tributario señala que:

«La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial...»

Definición Teórica:

(CARRANZA TORRES, 2006) Define a la determinación tributaria debe ser entendida como “el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente; destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria” (P. 237).

Iglesias (como se citó en Arancibia C. y Arancibia A., 2017) señala que «se entiende por determinación al acto jurídico complejo como al acto jurídico administrativo complejo mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a Ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de una obligación

tributaria identificándola como un sujeto concreto, calculando además la base imponible y su cuantía, o bien procediendo a declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.» (P.236)

«El acto de determinación de la obligación tributaria implica, inicialmente, la verificación en la realidad de la hipótesis de incidencia, con lo que se configura el hecho imponible. Una vez ocurrido aquello se determinará la base imponible y la cuantía del tributo.» (BALDEÓN, ROQUE y GARAYAR, 2009)

Para GIULIANI FONROUNGE (1993), la determinación consiste en: «El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.»

También resulta interesante, la definición brindada por Villegas (2002): La «determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda.» (p. 346)

La determinación de la obligación tributaria implica la verificación del hecho generador de la obligación tributaria determinando la existencia pecuniaria del tributo, la cual podrá ser determinada tanto por el deudor tributario como por la Administración Tributaria, pues conforme a nuestra legislación la determinación tributaria inicial es realizada por el deudor tributario con la presentación de su declaración jurada y de no haberla presentado es la Administración la encargada de realizar mencionada determinación y requerir el pago del tributo generado, ésta declaración podrá estar sujeta a un control posterior por parte de la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate alguna omisión o inexactitud en la información proporcionada por el contribuyente tal como lo señala el Código Tributario.

2.2.7 Facultad De Fiscalización

Definición Legal:

El artículo 62° del Código tributario señala que, «la Facultad de Fiscalización de la Administración tributaria se ejerce de forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control de cumplimiento de obligaciones tributarias incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios...»

«La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria–SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria», según lo dispuesto por el artículo 61° del mismo cuerpo legal.

Para el ejercicio de ésta facultad se desarrollan actos y diligencias como parte del procedimiento de fiscalización según lo establecido en el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

2.2.7.1 Discrecionalidad

Sobre discrecionalidad, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código tributario señala que, «en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.»

Pues, «de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización ni el tiempo que empleará en ella» según lo vertido en la RTF 1485-3-2002.

a. Límites de la Discrecionalidad:

- Legalidad
- Derechos y garantías de los contribuyentes

Terrones López (2010) señala que, «todos los actos que realice la Administración Tributaria deben ser motivados, incluso aquéllos que sean realizados en el ejercicio de su facultad discrecional.» (p. 209)

Es importante mencionar lo vertido por Villegas Lévano (2011), quien señala que «(...) las facultades discrecionales no se ejercen al libre albedrío de los funcionarios de la Administración Pública, ni tampoco son puerta abierta para la arbitrariedad, ni a la voracidad recaudadora del ente fiscal.» (p. 504)

Por último, analizar lo señalado en la **RTF N.º 9515-5-2004** que señala que:

«Sin perjuicio del carácter discrecional de la facultad de fiscalización, la Administración debe ejercer ésta teniendo como límites las facultades contenidas en el artículo 62º del Código Tributario, así como, los derechos de los administrados recogidos en el artículo 92º del citado Código, en otras normas del mismo cuerpo legal, en la Constitución y en normas especiales.» (p.4)

Es así que, la discrecionalidad es la facultad que se le confiere a los auditores para optar por la decisión o camino más correcto y justo en favor del interés público, respetando los derechos fundamentales del sujeto fiscalizado, actuando con el debido procedimiento y motivación, es decir debe justificar la opción o decisiones tomadas – pudiendo haber optado por otras- para la determinación de la obligación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización.

2.2.7.2 Procedimiento de Fiscalización

a. Definición Legal:

El procedimiento de fiscalización de acuerdo a lo señalado en el Código tributario es la facultad de fiscalización ejercida por la Administración Tributaria en uso de las facultades que el estado le confiere a fin de cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas.

Además, según el numeral d) del artículo 1° - definiciones de las disposiciones generales del Título preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, Procedimiento de Fiscalización se entenderá:

«Al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.»

b. Definición Teórica

Como primera definición teórica tenemos a SUNAT (2018) Procedimiento de Fiscalización:

«es el procedimiento que la SUNAT aplica, dentro de las facultades que le asigna el Código Tributario, para determinar correctamente el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de un contribuyente: Se encuentra a cargo de un agente fiscalizador. Se inicia mediante un requerimiento y carta autorizados, y termina con la notificación de una Resolución de Determinación que establece conformidad, deuda tributaria o una devolución de impuestos en caso se haya producido pagos en exceso. En caso se detectaran infracciones tributarias durante la fiscalización se notifican también las Resoluciones de Multa que correspondan.» (parr.1)

Esta definición nos ayudará a conocer que entiende por procedimiento de fiscalización la SUNAT, debido a que el Código Tributario no cuenta con una definición exacta sobre el mismo.

Una definición semejante a la vertida por SUNAT lo señala (Victoria Espinoza, mayo de 2016) refiriendo a que el Procedimiento de Fiscalización es:

«El proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.(parr.1)

Fiscalización Tributaria es el procedimiento mediante el cual la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), comprueba la correcta determinación de los contribuyentes, así como las obligaciones formales relacionadas a ellas. Este procedimiento culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el desarrollo del procedimiento.» (parr.2)

Por su parte, (Pagani, 1993) señala que:

«La función fiscalizadora comprende todas las acciones y medidas tendentes a compeler al contribuyente al

cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de su obligación tributaria, sea que su conducta consista en sustraerse al hecho de ser conocido por la administración, de no cumplir sus obligaciones, de cualquiera naturaleza; cumpliendo en forma incorrecta, ya sea con una declaración falsa o incompleta o simplemente omitir el pago de la obligación. Dentro de este ámbito de acción, la misión específica de la función de fiscalización es la de crear la imagen del riesgo al contribuyente evasor». (p.86)

Sobre el procedimiento de fiscalización (Zarzosa, 1993) señala que:

«(...) al igual que a determinados impuestos se les ha hecho formar parte de estrategias económicas, en las cuales su objetivo fundamental o coyuntural no es la generación de recursos para el gasto público en si mismos, sino lograr influir en algunos factores específicos de la economía, de esa misma manera algunas estrategias en el uso y ejercicio de distintas funciones de Administración de impuestos se proponen para influir en el comportamiento de factores económicos. Tal es el caso de la Fiscalización, Auditoría Fiscal o Inspección Tributaria (...).» (p. 4.)

Ahora bien, (Nima Nima, 2013) señala que, del Artículo 62° aborda tres conceptos que se deben diferenciar claramente:

«- **Función fiscalizadora**, referido al poder que tiene el Estado para verificar y resguardar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este concepto surge como consecuencia del poder de imperio del Estado.:

- **Facultad de fiscalización**, es una atribución otorgada por ley para que la Administración Tributaria pueda realizar conductas concretas y específicas a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- **Procedimiento de Fiscalización**, es el conjunto de actos y diligencias realizadas por la Administración Tributaria, para

posteriormente emitir un acto administrativo que produzca efectos jurídicos sobre la obligación tributaria.»

«Constituye una obligación para la Administración Tributaria efectuar una revisión y análisis exhaustivo de la información entregada por los contribuyentes, siendo la decisión a la que arribe la Administración fundada en las actuaciones motivadas que realice» (p.82)

En este orden de ideas, podemos inferir en que el procedimiento de fiscalización es un conjunto de actos que desarrolla la Administración tributaria a fin de determinar y verificar la correcta determinación de la obligación tributaria, en uso de las facultades que le confiere el Estado la cual debe ser ejercida en forma discrecional a favor del interés público dentro de los límites constitucionales y con la debida motivación, mencionado procedimiento cuenta con el plazo definido de un año para el requerimiento de información al contribuyente en una fiscalización definitiva, sin embargo no cuenta con un plazo de acción y conclusión del mismo.

c. Jurisprudencia:

Las siguientes resoluciones del tribunal fiscal (en adelante RTF) nos permitirán tener una base amplia para poder inferir sobre los alcances de un procedimiento de fiscalización.

La **RTF N.º 9515-5-2004** señala que:

«de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 1010-2-2000 y 05214-4-2002, 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; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores

tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.»(p.3-4)

La **RTF N.º 05288-2-2002** señala que: «(...)No se puede negar que las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse en forma independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario.» (p.5)

La **RTF N.º 13289- 2-2008** señala que:

«(...) el Código Tributario no regulaba en forma expresa el procedimiento de fiscalización, sin embargo, en diversas resoluciones de este Tribunal, tal como la Resolución N° 0489-2-1999 se ha señalado que el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación del primer requerimiento, mediante el cual se le solicita la documentación pertinente a efecto de revisar un período tributario determinado.

Que no es sino hasta la entrada en vigencia del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF publicado el 29 de junio de 2007 que se establece legislativamente que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efecto la notificación de la carta de presentación y el primer requerimiento.» (p.5)

La **RTF N.º 07445- 2-2010** señala que:

«Que, conforme a lo previsto por el inciso d) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.» (p.2)

«Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto por los numerales 1, 4 y 5 del artículo 62º-A del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización debe efectuarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada por la Administración en el primer requerimiento, lo que en el caso de autos fue cumplido el 20 de junio de 2008, por lo que la Administración no se encontraba facultada para emitir el Requerimiento N° 0722090000883 solicitando al quejoso mayor información, toda vez que el plazo de un año antes citado ya había transcurrido sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración hubiera podido recibir de terceros o elaborar...» (p.3)

En mencionadas RTFs el tribunal señala que los actos realizados por la administración durante un procedimiento de fiscalización son de un año, y que transcurrido este, la SUNAT no podrá solicitar información adicional a la ya requerida, sin embargo, no señala el plazo de acción y finalización del mencionado procedimiento, dejando libre el plazo del auditor para emitir sus resoluciones de determinación y/o multa.

2.2.7.3 Finalidad del Procedimiento de Fiscalización

La finalidad del procedimiento de fiscalización tributaria, según Zegarra Vilchez (2007):

«No es únicamente la determinación de la deuda tributaria (como lo señala erróneamente el Tribunal Fiscal y parte de la doctrina nacional). Su finalidad es mucho más amplia.

En efecto, el procedimiento de fiscalización sólo es un conducto, una vía (regulada) dentro de la cual la Administración lleva a cabo todas las atribuciones específicas de fiscalización que le han sido conferidas por ley (artículo 62º). Así, la finalidad del procedimiento de fiscalización es obtener certidumbre sobre la realización de los hechos imponible y sobre los distintos elementos que los integran (relación jurídico tributaria sustancial. Por ejemplo, la obligación De pago de los impuestos, tasas o contribuciones) o sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias formales (relación jurídico tributaria formal o de derecho administrativo.

Por ejemplo, la presentación de declaraciones, llevar libros de contabilidad de acuerdo a ley, emitir comprobantes de pago, etc.). También es su finalidad conservar y salvaguardar la información que le permite dicha certidumbre (por ejemplo, cuando incauta o inmoviliza libros contables).» (p.18)

2.2.7.4 Plazo de la Fiscalización:

A. Plazo de Fiscalización Definitiva

El plazo de la fiscalización definitiva según el artículo 62º- A del Código Tributario:

«1. **Plazo e inicio del cómputo:** El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer

requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

2. Prórroga: Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando:

- a. Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
- b. Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- c. Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

3. Excepciones al plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

4. 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.

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

/.../

De acuerdo a estos apartados, el legislador ha indicado que el procedimiento de fiscalización se llevará a cabo en el plazo de un año computado desde la fecha que el sujeto fiscalizado entregue la totalidad de la información solicitada en el primer requerimiento, y que culminado el plazo mencionado, la Administración no podrá requerir información y/o documentación adicional, sin embargo no se ha previsto el plazo de acción y conclusión del procedimiento de fiscalización dejándolo a libre disposición de los auditores en uso de su facultad discrecional, tema que es de controversia.

/.../

«6. Suspensión del plazo: El plazo se suspende:

- a. Durante la tramitación de las pericias.
- b. Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c. Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d. Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e. Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f. Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g. Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria. »

A.1 Suspensiones del plazo de fiscalización acorde al artículo 13º del reglamento de fiscalización

«Para efectos de la suspensión del plazo de fiscalización, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 61º y en el numeral 6 del artículo 62º - A del Código Tributario, se considerará lo siguiente:

a) Tratándose de las pericias, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de la pericia hasta la fecha en que la SUNAT reciba el peritaje.

b) Cuando la SUNAT solicite información a autoridades de otros países, el plazo se suspenderá desde la fecha en que se presenta la solicitud hasta la fecha en que se reciba la totalidad de la información de las citadas autoridades.

c) El plazo se suspenderá en el caso del supuesto a que se refiere el inciso c) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, sea que se presente un caso fortuito o un caso de fuerza mayor. Para estos efectos se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 1315 del Código Civil.

d) Cuando el Sujeto Fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información.

e) Tratándose de la prórroga solicitada por el Sujeto Fiscalizado, se suspenderá el plazo por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT.

f) Tratándose de los procesos judiciales:

i) Iniciados con anterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, se suspenderá el plazo correspondiente desde la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregó la totalidad de la información

solicitada en el primer Requerimiento hasta la culminación del proceso judicial, según las normas de la materia.”

ii) Iniciados con posterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario se suspenderá el plazo correspondiente desde el día siguiente de iniciado el proceso judicial hasta su culminación.”

iii) Que ordenen la suspensión de la fiscalización, se suspenderá el plazo desde el día siguiente en que se notifique a la SUNAT la resolución judicial que ordena dicha suspensión hasta la fecha en que se notifique su levantamiento.

g) Cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.

h) De concurrir dos o más causales, la suspensión se mantendrá hasta la fecha en que culmine la última causal.»

B. Plazos de la Fiscalización Parcial

Artículo 61° del Código Tributario.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

«b) Aplicar lo dispuesto en el Artículo 62- A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.»

Es sobre el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, en donde pondremos énfasis, debido a que los cruces de información, en cuyo caso el proveedor no haya exhibido ni

presentado información, dispondrá de una suspensión indefinida del plazo hasta que la entidad privada cumpla con exhibir la documentación y/o información solicitada.

Por su parte, el Inciso g. del artículo 13 del Reglamento de procedimiento de fiscalización señala que, «para efectos de lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, cuando se requiera información a otras entidades de la administración pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.».

La definición señalada, en el reglamento, en el párrafo precedente es confirmada mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01379-Q-2018, en la que señala que: «Que es del caso indicar que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.° 01376-Q-2017, 20910-4-2011 y 00150-Q-2016, los cruces de información con los proveedores del deudor tributario se encuentra dentro de la causal prevista en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62° A del Código Tributario.»

2.2.7.5 Resultados de la Fiscalización o verificación.

Según lo señalado en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración podrá:

«Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar

sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

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

2.2.8 Resolución del Tribunal Fiscal 01379-Q-2018

Es sobre el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, en donde pondremos énfasis, debido a que los cruces de información, en cuyo caso el proveedor no haya exhibido ni presentado información, dispondrá de una suspensión indefinida del plazo hasta que la entidad privada cumpla con exhibir la documentación y/o información solicitada.

Por su parte, el Inciso g. del artículo 13 del Reglamento de procedimiento de fiscalización señala que, «para efectos de lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, cuando se requiera información a otras entidades de la administración pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.».

La definición señalada, en el reglamento, en el párrafo precedente es confirmada mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01379-Q-2018, en la que señala que: «Que es del caso indicar que conforme

con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 01376-Q-2017, 20910-4-2011 y 00150-Q-2016, los cruces de información con los proveedores del deudor tributario se encuentran dentro de la causal prevista en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62º A del Código Tributario.»

2.3 Definición de términos básicos

1. Discrecionalidad: facultad que se le otorga a la SUNAT para ejercer sus facultades hasta lo que la norma le permite, no puede hacer ni más ni menos.
2. Determinación: es el acto mediante el cual se establece la cuantía del tributo por pagar o el saldo a favor generado en periodo tributario dado, ya sea por parte del deudor tributario (autoliquidación) o por parte de la Administración Tributaria.
3. Prescripción: Según Enciclopedia Jurídica (2014), «es una figura jurídica por la que se extinguen determinados actos por el transcurso de un plazo temporal»(parr.1), lo cual permite la extinción de ciertos derechos de la Administración tributaria por su falta de accionar en el tiempo.
4. Preclusividad: Según Enciclopedia Jurídica (2014), se da al perder la oportunidad de realizar un acto determinado, es decir la pérdida, extinción o caducidad de una facultad, en nuestro caso puede alcanzar el término de la prescripción.
5. Certidumbre: Según la RAE (2018), deviene de la certeza, es decir conocimiento seguro y claro de algo.
6. Jurídica: Según la RAE (2018) señala que, jurídica corresponde a lo que atañe al derecho o se ajusta a él.

7. Predictibilidad: Según la RAE (2018), es la cualidad de predecible, es decir anunciar por revelación, conocimiento fundado, intuición o conjetura algo que ha de suceder.

Capítulo III

Hipótesis y Variables

3.1 Hipótesis

3.1.1 Hipótesis general.

Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.

3.1.2 Hipótesis específicas.

- a) Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva.
- b) Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.

3.2 Variables y Operacionalización de variables

La hipótesis planteada nos permitirá tener las siguientes variables:

3.2.1 Variable Independiente

VARIABLE	DEFINICIÓN	DIMENSIONES
Plazo no determinado de finalización del Procedimiento de fiscalización definitiva o parcial.	El plazo de acción y conclusión del procedimiento de fiscalización tributaria que la SUNAT ejerce como facultad que le otorga el estado, cuyo actuar es ejercido de forma discrecional.	- Jurisprudencial
		- Legislativa

VARIABLE	DEFINICIÓN	DIMENSIONES
Suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.	Es la detención indefinida del plazo desarrollo del procedimiento de fiscalización, en determinadas circunstancias, tal como se desprende de lo vertido en la RTF 01379-Q-2018	- Jurisprudencial
		- Legislativa

	con respecto a la aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62° A del Código Tributario.	
--	--	--

3.2.2 Variable Dependiente

VARIABLE	DEFINICIÓN	DIMENSIONES
Principio de Seguridad jurídica del contribuyente	Es el principio que asegura la certeza, certidumbre, seguridad y confianza que debe tener un contribuyente sobre una situación determinada.	- Económica
		- Jurisprudencial
		- Legislativa

No se realizará la operacionalización de variables puesto que la presente investigación es de corte no experimental, en la cual se describirán y correlacionarán conceptos, teorías, doctrina y jurisprudencia.

Capítulo IV

Metodología del Estudio

4.1 Método, Tipo o Alcance de investigación

4.1.1 Tipos de investigación

El tipo de investigación es mixto de acuerdo a lo siguiente:

Investigación **básica**, pura o fundamental: debido a que se busca explorar el conocimiento teórico de la legislación en materia tributaria, delimitando conceptualmente las características del procedimiento de fiscalización, sus plazos y suspensiones del mismo, además de su

naturaleza jurídica y económica, de forma análoga se busca analizar los conceptos de seguridad jurídica vinculados al procedimiento de fiscalización.

Por otra parte, es **aplicada** debido a que mi propuesta tras indagar en los conceptos teóricos arriba referidos buscará solucionar un problema concreto de naturaleza normativa que surge durante un procedimiento de fiscalización ejercido por la Administración Tributaria en el país.

4.1.2 Alcance y métodos de investigación

El nivel de la investigación será de tipo **descriptivo**, ya que busco describir los conceptos generales del procedimiento de fiscalización y de la seguridad jurídica resaltando sus características principales.

Adicionalmente, aplicaré el nivel de investigación de tipo **correlacional** debido a que se tiene por objeto relacionar la información de dos conceptos y descripciones de lo que se va a investigar, en este caso en concreto correlacionar el i) el plazo de finalización del procedimiento de fiscalización y ii) la suspensión indefinida del plazo de fiscalización con el efecto que genera en el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Karla Dempwolff et al. (2013) Dado que el estudio correlacional tiene como propósito conocer y analizar la relación que existe entre dos o más conceptos, categorías o variables en un contexto en particular, cuya utilidad es saber cómo se puede comportar un concepto o una variable al conocer el comportamiento de otras variables relacionadas. (diap. 7-9)

4.2 Diseño de investigación

En el presente trabajo de investigación se aplicó el diseño **No experimental Longitudinal**: debido a que el objeto del presente trabajo es analizar sucesos ya realizados, sin manipulación de las variables que requiera de recolección de los datos por tratarse de regulaciones normativas que intervienen directamente en el principio de seguridad jurídica del contribuyente, en la que se inició analizando cambios a través de varios momentos hasta la actualidad en la aplicación del procedimiento de fiscalización regulado en el Código tributario y en el Decreto Supremo 085-2007-EF y normas modificatorias.

4.3 Población y muestra

4.3.1 Universo de estudio

El universo de estudio del presente trabajo de investigación es finito y se encuentra conformado por:

- 194 artículos y XVI normas del Título Preliminar del T.U.O del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias.
- 16 artículos del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF y normas modificatorias.
- 1 Resolución del Tribunal Fiscal.

4.3.2 Población de estudio

La población de estudio está conformada por:

- Artículos 61º, 62º, 62º-A, 75º y norma IV del Título Preliminar del T.U.O del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias. (4 artículos)

- Artículos 9°, 10°, 12°,13°, 16° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N.°085-2007-EF y normas modificatorias. (5 artículos)
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01379-Q-2018. (1 RTF)

4.3.3 Muestra de estudio

En razón del muestreo que se aplicó en el presente trabajo de investigación cabe resaltar que la Población de estudio que conforma la presente contiene las características de calidad y cantidad requeridas para conformar al mismo tiempo la muestra motivo por el cual al darse la situación: Población de Estudio = Muestra de Estudio, prescindiremos en primera instancia del acto de muestreo.

No obstante, si al momento de analizar la muestra normativa necesitamos agregar elementos a la misma, optaremos por el tipo de muestreo **Cualitativo No Probabilístico Intencional**, el cual se caracteriza por escoger y analizar (en este caso concreto) la legislación que **deseamos** intencionalmente corregir, reflejando realidades múltiples sobre ello, seleccionando los artículos y las resoluciones del tribunal fiscal específicas relacionadas al tema en concreto, lo cual podría implicar asumir riesgos de menor representatividad, pero ganamos en cuanto a una mayor profundidad.

4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Técnica e instrumento.

En el presente trabajo de investigación se aplicó el siguiente instrumento cualitativo:

La **Revisión Documental**, según Ojeda (2018, p.25) es una «técnica de recolección de datos cualitativa que se emplea en investigaciones

exploratorias de tipo bibliográficas, históricas, entre otras. Con esta técnica se revisa exhaustivamente los documentos, utilizando para esos fines una “guía de revisión documental».

Por tal motivo, la revisión documentaria de la legislación correspondiente al procedimiento de fiscalización y al principio de seguridad jurídica son analizadas e interpretadas de forma minuciosa a fin de dar mayor asertividad a los resultados que se quiere alcanzar con el presente trabajo de investigación.

La **Entrevista**, (SINEACE,2020) «La entrevista en profundidad es una técnica de investigación cualitativa que consiste en una reunión e interacción cara a cara entre un entrevistador y un entrevistado (llamado también informante o informante clave), que se realiza para obtener información de este último mediante preguntas en una conversación abierta, en la que se otorga libertad al entrevistado para que profundice y elabore sus respuestas en relación con uno o más temas de interés previamente definidos» (P.4)

«El uso de la técnica de entrevista en profundidad implica la selección de una muestra no probabilística. Esto significa que dicha selección no se hace de manera aleatoria (al azar), ni tampoco se busca que los resultados sean “representativos” (en un sentido estadístico) con respecto a una población más o menos amplia. En lugar de eso, el muestreo que se realiza para aplicar las entrevistas depende de los criterios y decisiones de quien diseña el estudio. A esto se le suele llamar muestreo propositivo. Y si bien la selección de informantes en este tipo de muestreo depende mucho de los objetivos del estudio...» (P.9-10)

Por ello, se realizaron entrevistas a personas representativas cuya experiencia en el ámbito tributario y contable nos permitirá comprender sus interpretaciones y percepciones sobre las variables de la presente investigación lo cual dará mayor objetividad y realce a los resultados que se quieren alcanzar con la presente investigación.

4.5 Técnicas de análisis de datos

La técnica del instrumento de investigación a utilizar será eminentemente cualitativo, por lo cual trabajaremos con la **ficha de investigación documental** privilegiando la interpretación y argumentación de leyes, doctrina y jurisprudencia en cuanto al problema normativo, a nivel nacional, que se busca resolver.

Además, se aplicará las **entrevistas estructuradas** a partir de una guía de preguntas a un grupo de personas representativas del ámbito tributario y/o contable elegidas bajo un muestreo propositivo quienes brindan su interpretación, percepción y apreciaciones sobre las variables de estudio.

Se realizará la conciliación y análisis de datos recopilados de la Administración Tributaria – Intendencia Regional Junín y de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos a fin de contrastarlos con los resultados presentados en la presente investigación de manera que se relacionen entre sí dando mayor objetividad al alcance de los mismos, los datos presentados fueron requeridos como solicitud de acceso a la información pública con fines académicos y sin vulnerar la reserva tributaria establecida en el artículo 85° del Código tributario aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF y normas modificatorias para lo cual se presentaron las siguientes solicitudes que se muestran en el Anexo N.° 01 – Solicitudes de pedido de información:

Solicitud dirigida a la Intendencia Regional Junín con cartas presentadas a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT⁴:

- EXP.-000-URD999-2022-796328 de fecha 02/08/2022
- EXP.-000-URD999-2022-821274 de fecha 08/08/2022

⁴ <https://ww1.sunat.gob.pe/ol-at-ittramitedoc/registro/iniciar/>

Solicitud dirigida a la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos presentado a través del Formulario Virtual 5030 de acceso a la información pública:

- Solicitud N.º Orden 88032249 con fecha 12/08/2022
- Solicitud N.º Orden 88032250 con fecha 12/08/2022

4.6 Validación del Instrumento de Investigación

(SINEACE, 2020) «La guía de entrevista debe ser sometida a un proceso de validación previo a su uso. En el contexto de las actividades del Sineace, se contemplan dos métodos de validación de instrumentos de recolección de datos cualitativos, para la realización de cambios o ajustes antes de su uso: a) Revisión por al menos dos expertos y b) Aplicación preliminar de la guía a algunos miembros de la población de estudio, o a personas con un perfil similar...» (P.18-19)

En la presente investigación se aplicará la **validación a través del Juicio de Expertos** considerando a personas con trayectoria y reconocidas en el ámbito tributario, contable y/o metodológico a fin de medir la validez del instrumento aplicado para la objetividad de los resultados de la presente investigación, para cuyo efecto se tomó la opinión de cinco investigadores del campo tributario, contable y metodológico que laboran en la jurisdicción de la Región Junín, los que emitieron sus respectivos calificativos sobre las variables: plazos de conclusión del procedimiento de fiscalización, la suspensión indefinida del plazo de fiscalización y al principio de seguridad jurídica, y la relación entre los ítems es decir la pertinencia y la adecuación de estos, que se muestra según el Anexo N.º 02 “Ficha de evaluación del Instrumento de Investigación por los Expertos”.

Los profesionales expertos calificaron cada una de las preguntas de la guía de preguntas que fueron aplicadas a profesionales representativos en el ámbito tributario/contable, calificaron las 8 preguntas realizadas a profesionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y calificaron las 7 preguntas realizadas a profesionales

representativos de gremios, empresas e instituciones, cuyo resultado se presenta en el siguiente cuadro:

OPINANTE	Puntuación - Tope 20	Porcentual - Tope 100%
Mg. Richard Victor Diaz Urbano	19.50	97.70%
Mg. Miguel Angel Romero Lopez	16.00	80.00%
Mg. Juan Manuel Quispe Lingan	19.18	95.90%
Mg. Melanie Catherine Chavez Balvin	19.2	96.00%
Mg. Christian Marcial Ojeda Zaga	17.50	87.50%

Fuente: Anexo N.º 02 – “Ficha de Evaluación del Instrumento de Investigación por los Expertos” – Elaboración de la Tesista.

Analizando el cuadro de resultados, se aprecia los calificativos emitidos por los cinco expertos, que se llevó a promedios porcentuales, resultados que oscilan entre 80% y 97.7% ponderación que alcanza para un calificativo de aprobado, por lo cual el instrumento es declarado como válido para el acopio de información de la presente investigación y cumple con la objetividad para la aplicación del instrumento y la validación de los resultados.

Capítulo V

Resultados y análisis de resultados

Fundamentos, análisis doctrinarios y jurisprudenciales relacionados a la validación de la hipótesis general e hipótesis específicas

1. El procedimiento de fiscalización dentro de los límites de los principios constitucionales.

5.1 Los principios constitucionales como límite de la potestad tributaria:

La Potestad Tributaria del Estado Peruano es aquella que tiene, tal como señala Nuñez (2014) como una «Atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.» (p.9) otorgadas por la Constitución, con el objetivo principal de dotar de recursos al estado a fin de que estos puedan ser re distribuidos para el sostenimiento del gasto público.

Robles (2008) «Sin embargo, esta potestad tributaria, no es irrestricta, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.»

En la misma línea de ideas, señala Nuñez (2014) que esta «potestad tributaria no es absoluta, sino que debe ejercerse en función de principios y límites constitucionales de la persona y que garanticen la legitimidad constitucional y la legalidad del ejercicio de la Potestad Tributaria.» (P.7)

Por ello, el Derecho Constitucional Tributario ha previsto la regulación del poder tributario como garantía para los ciudadanos como límites constitucionales del poder tributario.

Este derecho constitucional tributario regula la potestad tributaria, los principios que limitan la Potestad Tributaria enmarcados en la Constitución Política del Perú y regula los garantías y los derechos de los contribuyentes, es así que puede delimitar el alcance de la soberanía del estado. (Robles Moreno, 2008).

Es así que, la propia Constitución Política del Perú establece principios jurídicos de forma explícita e implícita que impiden la creación de tributos que atenten contra el ordenamiento jurídico vigente.

Arancibia C. y Arancibia A. (2017) señala que, «En tal sentido, el poder del Estado será un poder controlado, que garantice los derechos de los contribuyentes frente al Estado y a su Administración.

Nuestra Constitución política de 1993 consagra en su artículo 74 cinco principios jurídicos – tributarios: legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad. Existen otros principios tributarios como principio de capacidad contributiva, *certeza*, publicidad, equidad entre otros.» (P. 9)

Según lo descrito, de acuerdo a la legislación y la doctrina citada, podemos inferir en que los principios del derecho tributario son los límites de la potestad tributaria otorgada al Estado a fin de cumplir con sus funciones, sin embargo no todos los principios se encuentran explícitamente detallados en la Constitución Política sino que se encuentran expresados de forma implícita, como lo es el ***Principio de Seguridad Jurídica***, Principio de Certeza y Simplicidad, Principio de Equidad, Principio de Economía de Recaudación, Principio de Capacidad Contributiva y entre otros.

Tal como menciona Velásquez y Vargas (1997) «los principios del Derecho Tributario son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios.» (P.18)

Por ello, el Estado Peruano como un aparato fiscal, social y democrático de derecho busca velar por el interés de la sociedad a fin de satisfacer sus necesidades, por lo que en uso de la potestad tributaria crea, modifica y suprime tributos, cuyo fin básico del impuesto, en específico, es la recaudación a fin de poder dotarse de recursos que son de derecho público para el sostenimiento del gasto público.

Resultando indispensable resaltar que esta administración de impuestos se le es encargada a las administraciones tributarias quienes representan al estado y sus funciones le permiten conseguir un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y por ende conseguir la prestación tributaria para entregarla al fisco a fin de que éste sea redistribuido atendiendo a las necesidades de la ciudadanía, en el estado peruano la Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria (en adelante SUNAT) es la encargada de la administración de impuestos del Gobierno Central.

En base a lo expuesto, debemos denotar la importancia de los principios del derecho tributario como límite a la Potestad Tributaria del estado, puesto que es fundamental que estos principios sean respetados dentro de todo ordenamiento jurídico tributario a fin de garantizar los derechos de los contribuyentes frente al Estado y a la propia Administración y a la vez garantizar el debido procedimiento frente a cualquier situación en la que se encuentren los administrados.

Luego de entender la relevancia de los principios del derecho tributario en nuestro ordenamiento jurídico, desarrollaremos con mayor atención en la presente investigación el Principio de Seguridad Jurídica durante un procedimiento de fiscalización, llevado a cabo por la SUNAT quien debería buscar un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, considerando que situaciones que vulneren su aplicación dentro de un procedimiento tributario deben ser corregidos.

5.2 La facultad de la SUNAT como administración tributaria:

Como bien se explicó la Potestad Tributaria como atribución se otorga a diferentes niveles de gobierno, sea gobierno regional, gobierno local y gobierno central, este último, le confiere facultades a las administraciones

tributarias, cuyo ente competente administrador de tributos internos y de los derechos arancelarios en Perú es la SUNAT.

Zegarra (2017) señala que, «La Administración Tributaria es la entidad de derecho público encargada por Ley del desempeño de las funciones relativas a la aplicación y cumplimiento de determinado tributo. En tal sentido, cuando un determinado sujeto incurre en alguna de las hipótesis generadoras de obligaciones tributarias en el mismo momento se genera la relación jurídico tributaria la que tiene como acreedor al Estado y como deudor a contribuyente.» (p.189)

«Por ello es competencia del Estado prever, organizar, mandar coordinar y controlar las acciones que sean necesarias para percibir efectivamente los ingresos que correspondan por los tributos que deben ser pagados por los deudores tributarios. Para tales efectos se crea una Administración Tributaria la cual a nombre del Estado debe procurar adoptar las medidas convenientes y adecuadas para percibir el pago de los tributos debidos» (P.189)

Zegarra (2017) «...De todo lo expuesto, podemos concluir que la Administración Tributaria es el ente que representa al Estado encargado de realizar la recaudación, el planeamiento para dicho fin, el control de los ingresos derivados del pago de tributos, de velar por el cumplimiento de las leyes tributarias, de coaccionar el pago de los tributos, esto es quien ejerce la competencia tributaria del Estado.» (P.190)

«Por ello que, si bien la administración de la Hacienda Pública le corresponde al Presidente de la República, y que aquella se gestiona vía Ministerio de Economía y Finanzas, se ha dispuesto legalmente que el organismo competente para ejercer la potestad de imposición respecto de los tributos creados para el Gobierno central (o regional) sea la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.» (HUAMANÍ CUEVA, 2015 citado por Huayan, 2017)

Tal como lo dispone el artículo 50° del Código Tributario que establece que «la SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.»

Esta, es una institución pública descentralizada que pertenece al Sector de Economía y Finanzas, cuenta con autonomía funcional, económica, técnica, financiera y administrativa, que fue creada por la Ley 24829 y su Ley General fue aprobada por el Decreto Legislativo N.° 501 y normas modificatorias; que tiene por finalidad administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos con excepción de los municipales. Y según el artículo 5° de la Ley 29815 prescribe que: *“La SUNAT tiene por función administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras. Asimismo, puede dictar normas en materia tributaria, aduanera y de organización interna en el ámbito de su competencia. (...)”*

Estas facultades que le confieren a la SUNAT se materializan en la facultad de Recaudación, la facultad de Determinación, facultad de Fiscalización y la facultad Sancionadora.

Debiendo precisar que el legislador le ha concedido a la SUNAT la facultad de determinación de la obligación tributaria a fin de verificar la correcta determinación de la misma realizada por el deudor tributario a fin de corregir omisiones o inexactitudes en la información proporcionada por el mismo, considerando que la determinación de la obligación tributaria por parte de la SUNAT se desarrolla dentro de un procedimiento de fiscalización, siendo la Fiscalización otra facultad otorgada a la SUNAT.

No obstante, la facultad de determinación y la facultad de fiscalización que le es conferida a la SUNAT, que son temas de la presente investigación, se

deben ejercer razonablemente, enmarcados dentro de los límites de la Potestad Tributaria, esto es, acorde a los Principios del derecho tributario, justificando que sus actos deben ser equitativos y ejercerse de forma razonable, respetando el debido procedimiento y el derecho de los contribuyentes.

Resultado indispensable conocer que la problemática de la presente investigación es determinar si ¿Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial?, la cual será analizada en el presente capítulo.

Debiendo tomar en cuenta que todo contribuyente debe tener las garantías necesarias del debido procedimiento de fiscalización en curso, por lo que debe tener la certeza del inicio y de la conclusión del mismo, y además no debe asumir las consecuencias por la suspensión indefinida de plazo de fiscalización por efectos del incumplimiento de terceros en la presentación de información solicitadas por la SUNAT, es decir debe tener una seguridad jurídica frente a las actuaciones de la SUNAT.

Es así que el Código Tributario prevé en su artículo 62º que “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar” por lo que para esos casos deberá optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

Pues como lo indicó Zegarra (2017) es *«competencia del Estado prever, organizar, mandar coordinar y controlar las acciones que sean necesarias para percibir efectivamente los ingresos que correspondan por los tributos que deben ser pagados por los deudores tributarios. Para tales efectos se crea*

una Administración Tributaria (SUNAT) la cual a nombre del Estado debe procurar “adoptar las medidas convenientes y adecuadas para percibir el pago de los tributos debidos.» (p.189), no obstante, también debe ser competencia del *Estado* buscar procurar el bien común es decir buscar la confianza y la certeza del contribuyente dentro de un procedimiento de fiscalización.

Por las ideas expuestas y en concordancia con la doctrina citada denotamos que toda facultad ejercida por la SUNAT como administración tributaria y como representante del Estado, que le permiten conseguir un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y por ende conseguir la prestación tributaria para entregarla al fisco a fin de que éste sea redistribuido atendiendo a las necesidades de la ciudadanía, esta facultad debe estar enmarcada dentro los principios del derecho tributario, actuando de forma discrecional razonablemente, de forma equitativa tanto para el Estado como para el ciudadano, quien debe tener las garantías necesarias de saber que el procedimiento de fiscalización va a concluir en un determinado tiempo y que el plazo de fiscalización no puede quedarse suspendido de forma indefinida por causas no imputables al contribuyente, en caso contrario resultaría irrazonable y se estaría vulnerando los derechos de los contribuyentes.

5.3 Desarrollo actual del procedimiento de fiscalización:

5.3.1 La determinación de la obligación tributaria en el procedimiento de fiscalización:

Como sabemos «la determinación de la obligación tributaria se da por acto o declaración del deudor tributario o se da por parte de la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros» según lo señala el artículo 60° del Código Tributario.

Esta obligación tributaria es un vínculo jurídico como menciona Perez y Gardey (2011) «la obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario

(las personas físicas o jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria.»

La prestación tributaria es reflejada a través del pago de los impuestos de los ciudadanos, de acuerdo a la capacidad económica de cada uno, que es recaudada por la Administración Tributaria a fin de que el estado pueda utilizarlo en sostenimiento de los gastos públicos.

En el presente trabajo de investigación nos ocuparemos en revisar el acto de la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización, Según el inciso b) del artículo 59° del Código Tributario, el mismo que señala que: *«La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.»*

Define CARRANZA (2006) que la determinación tributaria debe ser entendida como “el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente; destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria” (P. 237).

En la misma línea de ideas, Iglesias (como se citó en Arancibia C. y Arancibia A., 2017) señala que «se entiende por determinación al acto jurídico complejo como al acto jurídico administrativo complejo mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a Ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de una obligación tributaria identificándola como un sujeto concreto, calculando además la base imponible y su cuantía, o bien procediendo a declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.» (P.236)

Por lo expuesto, en concordancia con la doctrina citada podemos inferir en que la determinación de la obligación tributaria podrá ser realizada tanto por el deudor tributario (sujeto pasivo) como por la Administración Tributaria, pues conforme a nuestra legislación la

determinación inicial es realizada por el deudor tributario con la presentación de su declaración jurada y de no haberla presentado es la Administración la encargada de realizar la mencionada determinación en base a información de la misma y requerir el pago del tributo que se haya generado.

La declaración presentada por el contribuyente podrá estar sujeta a un control posterior por parte de la Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad de fiscalización, la que podrá modificarla cuando constate alguna omisión o inexactitud en la información proporcionada por el contribuyente tal como lo señala el Código Tributario.

Es así que, la determinación de la obligación tributaria en un procedimiento de fiscalización debe entenderse como el acto por el cual el agente fiscalizador debe evaluar y verificar la configuración del hecho imponible de la obligación tributaria, lo cual implica la verificación del hecho generador de la obligación tributaria determinando la base imponible y la existencia pecuniaria del tributo, el cual se debe pagar al fisco, siempre acorde a la capacidad contributiva del contribuyente.

No obstante, estas facultades de determinación, fiscalización e incluso sancionadora, que se le confiere a la SUNAT, no pueden ser absolutas, por lo que deben estar enmarcadas dentro de los límites que la misma Constitución Política ha plasmado en los principios constitucionales tributarios.

Pues al momento de determinar la obligación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización la SUNAT debe tomar en cuenta el debido procedimiento y la razonabilidad de los mismos dentro de un plazo determinado, de manera que el contribuyente pueda tener una predictibilidad sobre la conclusión de un procedimiento de

fiscalización en curso, dado que es importante considerar la afectación económica y operativa que pueda representar para el contribuyente fiscalizado, pues al determinar la existencia pecuniaria del tributo se incrementan los intereses moratorios generados a pagar al fisco producto de la determinación realizada por la SUNAT dentro de un procedimiento de fiscalización cuya conclusión del mismo es aún indeterminado, causando incertidumbre al sujeto fiscalizado y en la marcha jurídica de la empresa, las mencionadas afectaciones serán analizadas en el presente capítulo.

5.3.2 El procedimiento de fiscalización actual:

El artículo 62° del Código tributario señala que, «la Facultad de Fiscalización de la Administración tributaria se ejerce de forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control de cumplimiento de obligaciones tributarias...»

En línea con lo expuesto en el Punto 1.3.1, el artículo 61 ° del Código tributario señala que:

«La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial...»

Menciona Espinoza (2016) que:

«El proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos. (parr.1)

Fiscalización Tributaria es el procedimiento mediante el cual la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), comprueba la correcta determinación de los contribuyentes, así como las obligaciones formales relacionadas a ellas. Este procedimiento culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el desarrollo del procedimiento.» (parr.2)

Por su parte, (Pagani, 1993) señala que:

«La función fiscalizadora comprende todas las acciones y medidas tendentes a compeler al contribuyente al cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de su obligación tributaria, sea que su conducta consista en sustraerse al hecho de ser conocido por la administración, de no cumplir sus obligaciones, de cualquiera naturaleza; cumpliendo en forma incorrecta, ya sea con una declaración falsa o incompleta o simplemente omitir el pago de la obligación. Dentro de este ámbito de acción, la misión específica de la función de fiscalización es la de crear la imagen del riesgo al contribuyente evasor». (p.86)

Si bien es cierto, Espinoza y Pagani concuerdan en que el procedimiento de fiscalización es un conjunto de acciones que tienen la finalidad de que el contribuyente cumpla sus obligaciones tributarias de forma íntegra y que realice oportunamente el pago de sus impuestos, creando dentro de sus acciones una imagen de riesgo al contribuyente evasor, no obstante se debe considerar importante dentro de las acciones del procedimiento de fiscalización la determinación oportuna de las obligaciones tributarias por parte de la

Administración Tributaria (SUNAT) a fin de generar confianza en el contribuyente.

Ahora bien, el Código Tributario no cuenta con una definición exacta para el procedimiento de fiscalización, lo cual debemos entender como un procedimiento que aplica la SUNAT, dentro de las mismas facultades que el mismo código le asigna, a fin de verificar la correcta determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente, para ello asigna a un agente fiscalizador como encargado de tal labor.

Por su parte el Reglamento de Fiscalización aclara dentro de sus *Definiciones* de las disposiciones generales del Título preliminar, según el numeral d) del artículo 1° del mismo, que entiende al Procedimiento de Fiscalización como:

«Al Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.»

Resalta que, «No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78 del Código Tributario

y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.»

De lo expuesto, podemos inferir en que el procedimiento de fiscalización es un conjunto de actos que desarrolla la Administración tributaria a fin de determinar y verificar la correcta determinación de la obligación tributaria, en uso de las facultades que le confiere el Estado, de forma semejante a la facultad de determinación dentro de los principios constitucionales tributarios, no obstante esta facultad debe ser ejercida de forma discrecional a favor del interés público dentro de los límites constitucionales y con la debida motivación.

Tal posición es respaldada por Zegarra (2007), quien menciona que la finalidad del procedimiento de fiscalización no es únicamente determinar un impuesto, si no también dar certeza sobre la realización del hecho imponible de la obligación tributaria, describiéndolo como sigue:

«No es únicamente la determinación de la deuda tributaria (como lo señala erróneamente el Tribunal Fiscal y parte de la doctrina nacional). Su finalidad es mucho más amplia.

En efecto, el procedimiento de fiscalización sólo es un conducto, una vía (regulada) dentro de la cual la Administración lleva a cabo todas las atribuciones específicas de fiscalización que le han sido conferidas por ley (artículo 62º). Así, la finalidad del procedimiento de fiscalización es obtener certidumbre sobre la realización de los hechos imponibles y sobre los distintos elementos que los integran (relación jurídico tributaria sustancial. Por ejemplo, la obligación de pago de los impuestos, tasas o contribuciones) o sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias formales (relación jurídico tributaria formal o de derecho administrativo...)» (p.18)

Según lo descrito compartiendo la posición de la doctrina citada, durante un procedimiento de fiscalización –en relación con la determinación de la obligación tributaria-, el contribuyente debe tener la certeza de la determinación que realizará el agente fiscalizador, es decir certeza del hecho generador de la obligación tributaria, de su base imponible, de la cuantía de su tributo de manera oportuna y de las acciones de la SUNAT dentro del procedimiento, generando seguridad en el contribuyente sobre la conclusión del procedimiento de fiscalización en el que se encuentra. Para ello la SUNAT debe tomar en cuenta dentro de sus acciones el respeto a los derechos de los contribuyentes y dar las garantías necesarias para que puedan tener la predictibilidad sobre los resultados de un debido procedimiento, lo cual debería estar fijado dentro del marco legal del Código Tributario y del Reglamento del procedimiento de Fiscalización a fin de no vulnerar los derechos de los contribuyentes.

5.3.3 Plazos de acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización tributaria definitivo y parcial:

A. Inicio del procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la Carta de presentación y el primer requerimiento de información al contribuyente, actualmente a través del depósito en buzón electrónico, y culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa, de ser el caso, tal como señala el artículo 75º del Código Tributario, sin embargo, el mismo código ni el reglamento de fiscalización señalan un plazo de acción y conclusión del procedimiento de fiscalización.

Aclara el artículo 1º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización que *«El Procedimiento de Fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al Sujeto Fiscalizado de la*

Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.»(el subrayado es nuestro)

Mediante la Carta notificada al contribuyente, según el artículo 3º del reglamento mencionado, la SUNAT comunicará al sujeto fiscalizado que será objeto de un Procedimiento de fiscalización (parcial o definitivo), los periodos, grupo de tributos a fiscalizar y sus aspectos, la ampliación del procedimiento, el reemplazo del Agente Fiscalizador y entre otros. Siendo preciso resaltar que mediante la Carta según el Inciso e) del mismo artículo se comunicará: *«e) La suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga a que se refiere el numeral 2 del artículo 62-A del Código Tributario.»*

Siendo preciso resaltar que mediante lo establecido en el Reglamento de Fiscalización se aclara legislativamente que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efecto la notificación de la carta de presentación y el primer requerimiento de la SUNAT, tal como lo señala la RTF 13289- 2-2008:

La RTF N.º 13289- 2-2008 señala que:

«(...) el Código Tributario no regulaba en forma expresa el procedimiento de fiscalización, sin embargo, en diversas resoluciones de este Tribunal, tal como la Resolución N° 0489-2-1999 se ha señalado que el procedimiento de fiscalización se inicia con la notificación del primer requerimiento, mediante el cual se le solicita la documentación pertinente a efecto de revisar un período tributario determinado.

Que no es sino hasta la entrada en vigencia del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF publicado el 29 de junio de 2007 que se establece legislativamente que el procedimiento

de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efecto la notificación de la carta de presentación y el primer requerimiento.» (p.5)

De acuerdo a ello, podemos señalar que contamos con un plazo de inicio del procedimiento de fiscalización de acuerdo a lo establecido en nuestras normas legales, siempre y cuando el contribuyente presente toda la documentación solicitada por el Agente Fiscalizador, no obstante, el plazo de inicio de cómputo nunca iniciará, si el sujeto fiscalizado no presenta la totalidad de la documentación solicitada, mientras este procedimiento de fiscalización ya se encuentra en curso. Advirtiéndole que según nuestra legislación vigente contamos con un plazo de inicio del procedimiento de fiscalización a efectos de establecer el vencimiento del plazo del mismo a fin de no solicitar mayor información de la ya requerida al contribuyente, sin embargo, no contamos con un plazo de conclusión del referido procedimiento, hecho que puede generar incertidumbre en los contribuyentes dado que no pueden tener una predictibilidad de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización en curso y por ende no tendrán la certeza del importe de la deuda tributaria generada producto de la fiscalización, asimismo se generarán afectaciones de tipo operativa y económica en el contribuyente, así como también se generan afectaciones en los propios procedimientos de la administración tributaria, tales como: deudas tributarias que podrían devenir en incobrables (cobranza dudosa), Ingresos como Recaudación no oportunos, Liberaciones de Fondos de cuentas de Detracciones durante un procedimiento de fiscalización con muchas dilaciones, solicitudes de Medidas Cautelares Previas al procedimiento de cobranza coactiva no oportunos, ejecuciones de procedimientos de fiscalización no oportunos como en el caso de Consorcios y entre otros, que serán explicados más adelante en el presente capítulo.

B. Plazos de inicio de cómputo, prórroga, excepciones, efectos del plazo y vencimiento del plazo.

Es preciso detallar lo señalado sobre el plazo de la fiscalización definitiva según el artículo 62°- A del Código Tributario:

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

2. Prórroga: Excepcionalmente dicho plazo podrá prorrogarse por uno adicional cuando:

- d. Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias.
- e. Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal.
- f. Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

3. Excepciones al plazo: El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencias o en los procedimientos de fiscalización definitiva en los que corresponda remitir el informe a que se refiere el artículo 62-C al Comité Revisor.

4. 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. (El subrayado es nuestro)

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

/.../

En concordancia con el artículo 12º del Reglamento de Fiscalización con respecto a “**los plazos**”, se precisa que «Los plazos establecidos en los artículos 61 y 62-A del Código Tributario sólo son aplicables para el Procedimiento de Fiscalización Parcial y el Procedimiento de Fiscalización Definitiva respectivamente. Tratándose de la ampliación del Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario se iniciará en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.»

Adicionalmente el artículo 16º del mismo Reglamento - **De los efectos de los plazos**- señala que, «Una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al Sujeto Fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y período, o la

Declaración Aduanera de Mercancías o los aspectos que fueron materia del Procedimiento de Fiscalización, según corresponda.»

Sobre los efectos del plazo, se señala en Ediciones Caballero Bustamante S.A.C., (2011) citado por Huayan (2017), que «el legislador ha sido claro en señalar la imposibilidad de la notificación de otros actos administrativos solicitando información y/o documentación adicional a aquella requerida dentro del plazo de la fiscalización (el cual incluye aquel plazo adicional otorgado por prórroga) respecto del mismo periodo o tributo que es materia del procedimiento. Sin embargo, estas situaciones no impiden que la Administración Tributaria proceda, en primer lugar, a seguir analizando la información que tiene en su poder y en segundo, no le impide requerir y recibir información de terceros a fin de elaborar información en torno a ello.» (P.89)

Ahora bien, sobre los plazos de Fiscalización Parcial, el inciso b) del artículo 61º del Código Tributario señala que en el procedimiento de Fiscalización Parcial se deberá: «Aplicar lo dispuesto en el artículo 62º-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.»

De acuerdo a estos apartados, el legislador ha indicado que el procedimiento de fiscalización se llevará a cabo en el plazo de un año o 6 meses, de acuerdo al tipo de procedimiento de fiscalización, computado desde la fecha que el sujeto fiscalizado entregue la totalidad de la información solicitada en el primer requerimiento, y que culminado el plazo mencionado, la Administración no podrá requerir información y/o documentación adicional, sin embargo no se ha previsto un plazo de acción y conclusión del procedimiento de fiscalización dejándolo a libre disposición de los agentes fiscalizadores en uso de su facultad discrecional, tema que es de controversia, puesto que la facultad discrecional debe ser optando por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco de la Ley, de forma razonable.

Pues tal como se señala en la revista de Caballero Bustamante culminado el plazo de fiscalización el Agente Fiscalizador aún puede seguir realizando acciones respecto al procedimiento tales como solicitar información a terceros, recibir información de terceros y analizar toda la información presentada, lo cual generaría incertidumbre en el sujeto fiscalizado dado que no tendría la certeza del plazo exacto de la culminación del procedimiento de fiscalización, puesto que su caso aún puede estar en revisión, en análisis o incluso con una suspensión indefinida, hasta que se notifique la Resolución de Determinación.

Por su parte, con un análisis semejante, la jurisprudencia, según RTF 02162-Q-2018 atendiendo a una queja, señala que «la regulación prevista por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT en cuanto dicho procedimiento tiene por finalidad establecer un marco jurídico para el ejercicio de la facultad de fiscalización, para que sea llevada a cabo dentro de límites razonables y previsibles, resguardándose así la seguridad jurídica y el debido procedimiento» (P.6)

Sin embargo, nuestro actual marco jurídico no se estaría enmarcando dentro de los límites razonables y previsibles dado que no ha considerado un plazo de conclusión para un procedimiento de fiscalización, vulnerando el principio de Seguridad Jurídica, lo cual es advertido en el pronunciamiento de la misma jurisprudencia, RTF 02162-Q-2018, resaltando que «el artículo 62-A no establece un plazo máximo para fiscalizar, sino un plazo dentro del cual la Administración puede requerir información y/o documentación al sujeto fiscalizado, siendo que el único límite temporal para efectuar la fiscalización, es el plazo con el que cuenta la Administración para determinar la obligación tributaria, es decir, el plazo prescriptorio.»(P.6)

De acuerdo a lo señalado, en concordancia con la doctrina y la jurisprudencia expuesta, consideramos que nuestro actual marco jurídico no se ajusta a los límites razonables y previsibles dado en el ordenamiento jurídico tributario, puesto que no ha establecido un

plazo máximo para concluir un procedimiento de fiscalización, dejando a libre disposición del Agente Fiscalizador la determinación del mismo, permitiendo incluso que el auditor pueda descuidar el caso de fiscalización asignado al no tener una presión legal de concluir con el mismo, ajustándose solo al límite del plazo prescriptorio de la determinación de la obligación tributaria, creando incertidumbre en el sujeto fiscalizado puesto que el ciudadano no tiene la certeza del plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización en el que se encuentra contraviniendo así con la seguridad jurídica del mismo.

C. Suspensiones del plazo del procedimiento de fiscalización.

El numeral 6 del artículo 62°- A del Código Tributario señala que el plazo de fiscalización de 6 meses o un año se pueden suspender durante las siguientes acciones:

- a. «Durante la tramitación de las pericias.
- b. Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite información a autoridades de otros países hasta que dicha información se remita.
- c. Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades.
- d. Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
- e. Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.
- f. Durante el plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.

- g. Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.»

En concordancia a lo señalado, el Reglamento de Fiscalización aclara en su artículo 13º - De la suspensión que:

Para efectos de la suspensión del plazo de fiscalización, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 61 y en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, se considerará lo siguiente:"

«a) Tratándose de las pericias, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de la pericia hasta la fecha en que la SUNAT reciba el peritaje.

b) Cuando la SUNAT solicite información a autoridades de otros países, el plazo se suspenderá desde la fecha en que se presenta la solicitud hasta la fecha en que se reciba la totalidad de la información de las citadas autoridades.

c) El plazo se suspenderá en el caso del supuesto a que se refiere el inciso c) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, sea que se presente un caso fortuito o un caso de fuerza mayor. Para estos efectos se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 1315 del Código Civil.

d) Cuando el Sujeto Fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información.

e) Tratándose de la prórroga solicitada por el Sujeto Fiscalizado, se suspenderá el plazo por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT.

f) Tratándose de los procesos judiciales:

i) Iniciados con anterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, se suspenderá el plazo correspondiente desde la fecha en que el Sujeto Fiscalizado entregó la totalidad de la información solicitada en el primer Requerimiento hasta la culminación del proceso judicial, según las normas de la materia.”

ii) Iniciados con posterioridad al inicio del cómputo del plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario se suspenderá el plazo correspondiente desde el día siguiente de iniciado el proceso judicial hasta su culminación.”

iii) Que ordenen la suspensión de la fiscalización, se suspenderá el plazo desde el día siguiente en que se notifique a la SUNAT la resolución judicial que ordena dicha suspensión hasta la fecha en que se notifique su levantamiento.

g) Cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada. (El subrayado y sombreado es nuestro)

h) De concurrir dos o más causales, la suspensión se mantendrá hasta la fecha en que culmine la última causal.»

Estas suspensiones del plazo de fiscalización permiten ampliar el plazo de un año o de 6 meses de los procedimientos de fiscalización definitivo o parcial, respectivamente, lo cual es razonable siempre y cuando causen dificultades en las acciones de la Administración Tributaria.

Sin embargo, un tema preocupante materia de nuestra presente investigación es el literal g) resaltado, pues mediante este supuesto de suspensión el plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización queda a libre disponibilidad del Agente Fiscalizador de la SUNAT dejando abierta una gran brecha en la definición de vencimiento del plazo de fiscalización y aperturando una nueva figura de suspensión como el de una “*suspensión indefinida del plazo*” distorsionando el plazo de fiscalización.

Pongamos un ejemplo claro, la SUNAT inicia un procedimiento de fiscalización a la empresa INMOBILIARIA ROSITA S.A. notificando la Carta de presentación N.º 00001234, en el que se comunica que se realizará una fiscalización parcial de los periodos de 01/2021 a 06/2021 por el tributo de IGV, y a la vez notifica el primer Requerimiento N.º 234567890000 solicitando información al respecto, en atención a los mismos la empresa fiscalizada presenta la información solicitada por la SUNAT de forma completa con fecha 01/02/2021, fecha en la que inicia el cómputo del plazo de fiscalización de la SUNAT, el cual debería culminar el 03/08/2021, considerando el plazo de 6 meses para una fiscalización parcial.

Ahora bien, durante el procedimiento de fiscalización el Agente Fiscalizador observa comprobantes de pago que podrían carecer de fehaciencia, para validar su observación, solicita Cruces de Información a los cinco proveedores observados durante el procedimiento. Producto de esta solicitud el plazo de fiscalización se suspende desde el 16/06/2021 (fecha en que surte efecto la notificación de la solicitud de información a los proveedores) en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario.

No obstante, como resultado de los cruces de información se tuvo que dos de los proveedores observados no presentaron la totalidad de la información solicitada, motivo por el cual el plazo de fiscalización quedó suspendido de forma indefinida, creando esta nueva figurada no contemplada en el Código Tributario, caso en el que el Agente Fiscalizador podrá concluir el procedimiento a libre disposición, es decir emitir y notificar las Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa cuando lo considere conveniente e incluso el Procedimiento de Fiscalización podrá concluirse con un plazo de fiscalización suspendido indefinidamente.

En mi experiencia tributaria, estos casos con la figura de suspensión indefinida de un plazo de fiscalización son usuales, perjudicando al contribuyente quien no tendrá una predictibilidad de cuándo será la conclusión de su procedimiento de fiscalización ni tendrá la certeza de la determinación de la obligación tributaria, no siendo razonable ni justo que el contribuyente fiscalizado se vea afectado por la conducta de terceros que no está bajo su control, de igual forma causará incertidumbre en la empresa, dado que la Administración Tributaria podrá continuar requiriendo información y la información contable deberá seguir siendo resguardada durante muchos años considerando que el plazo prescriptorio también quedará suspendido, sin tener certeza de hasta cuando la SUNAT podrá seguir solicitando información, vulnerando así la seguridad jurídica del contribuyente y causando perjuicios tanto económicos como operativos en su empresa, pues el legislador no ha previsto ni ha planteado ninguna salida en los casos en los que el plazo de fiscalización quede abierto de forma indefinida.

Dado a lo expuesto y con el ejemplo planteado, hemos podido advertir una nueva figura de Suspensión que distorsiona el plazo

de fiscalización en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario, esto es la “Suspensión Indefinida del Plazo del Procedimiento de Fiscalización” que no contempla a la letra el Código Tributario pero se produce por recogimiento de la misma norma, hecho que vulnera la seguridad jurídica del sujeto fiscalizado limitando el derecho de tener una certeza sobre su procedimiento de fiscalización y por ende sobre la conclusión del mismo, situación que hasta la actualidad no se ha previsto como solucionarlo.

5.3.4 Resultados de la Fiscalización

A. Conclusión Del Procedimiento

Según lo señalado en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración podrá:

«Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

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

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente

o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.»

En concordancia a los párrafos detallados, el artículo 9º del Reglamento de Fiscalización señala sobre las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, lo siguiente:

«La comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectúa a través de un Requerimiento.

Dicho requerimiento es cerrado una vez culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado el sujeto fiscalizado en el plazo señalado para su presentación o una vez vencido dicho plazo, cuando no presente documentación alguna.

Tratándose de un procedimiento de fiscalización definitiva en el que se hubiera remitido el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario al Comité Revisor, el requerimiento es cerrado después que se notifique al sujeto fiscalizado la opinión del citado comité.»

Por su parte, en su artículo 10º del Reglamento de Fiscalización señala sobre la finalización del Procedimiento de Fiscalización, indicando lo siguiente:

«El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Las resoluciones de determinación y de multa contendrán, los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario y en el caso del procedimiento de fiscalización parcial electrónica, la resolución de determinación, adicionalmente debe incluir la evaluación de los sustentos proporcionados por el sujeto fiscalizado, en caso éste los hubiera presentado.»

Si bien es cierto, el Reglamento de Fiscalización señala que el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación, este Reglamento ni el Código Tributario señalan un plazo de conclusión del mismo procedimiento, el cual puede tener un plazo de acción y conclusión incierto, vulnerando el derecho de los contribuyentes causando incertidumbre en el desarrollo de sus actividades económicas.

Siendo así la conclusión de un procedimiento de fiscalización puede ser con fecha muy posterior a los 6 meses o a 1 año del plazo establecido por el Código Tributario, dado que este solo corresponde a un plazo en el que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en los mencionados plazos, ello sin perjuicio de los demás actos, documentos o información que la Administración pueda realizar, analizar o recibir de terceros o de la información que pueda seguir evaluando y elaborando. Adicionalmente a ello, las dilaciones en la conclusión del procedimiento de fiscalización pueden darse incluso por situaciones extra legales

como es la gran carga laboral o la desidia del Agente Fiscalizador.

No siendo ideal que incluso un procedimiento de fiscalización pueda concluir manteniendo un plazo de suspensión indefinida del mismo por la causal advertida del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario.

Reforzamos nuestro análisis con el pronunciamiento de la RTF N.º 07445- 2-2010 que señala lo siguiente:

«Que, conforme a lo previsto por el inciso d) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.» (p.2)

«Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto por los numerales 1, 4 y 5 del artículo 62º-A del Código Tributario, el procedimiento de fiscalización debe efectuarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada por la Administración en el primer

requerimiento, lo que en el caso de autos fue cumplido el 20 de junio de 2008, por lo que la Administración no se encontraba facultada para emitir el Requerimiento N° 0722090000883 solicitando al quejoso mayor información, toda vez que el plazo de un año antes citado ya había transcurrido sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración hubiera podido recibir de terceros o elaborar...» (p.3)

Denotamos que el Tribunal Fiscal señala que los actos realizados por la administración durante un procedimiento de fiscalización son de un año (incidiendo en la fiscalización definitiva en ese entonces), y que transcurrido este, la SUNAT no podrá solicitar información adicional a la ya requerida, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración hubiera podido recibir de terceros o elaborar, sin embargo, no señala el plazo de acción y finalización del mencionado procedimiento, dejando libre el plazo a facultad del Agente Fiscalizador para emitir sus resoluciones de determinación y/o multa, de corresponder, sujetándose solo al límite dado por el plazo prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria.

Quedando claro, como señala la norma, que el procedimiento fiscalización concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa, sin embargo, no prevé un plazo razonable para su conclusión, hecho que se opone al respeto de los principios del debido procedimiento y a los derechos de los administrados, no permitiendo que el procedimiento de fiscalización se lleve con predictibilidad y certeza por parte del sujeto fiscalizado.

Considerando lo expuesto, el legislador debería prever un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización a fin de no generar incertidumbre en el contribuyente, siendo así se debería considerar un plazo de plazo adicional razonable, como máximo, posteriores al vencimiento del plazo de fiscalización.

B. Emisión de la resolución de determinación y/o resolución de multa como resultado de la fiscalización tributaria

Tal como ya hemos señalado según el artículo 75º del Código Tributario y el artículo 10º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, este último concluye con la notificación de la Resolución de Determinación y si correspondiera adicionalmente con la Resolución de Multa (en el supuesto de que el sujeto fiscalizado haya cometido infracciones y la Administración Tributaria las haya tipificado).

Según lo conceptuado en el artículo 76º del Código Tributario «La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108º.»

Es así que el Tribunal Fiscal mediante RTF N.º 0412-5-2001 de fecha 16 de abril del 2001 advierte que es a través de la Resolución de Determinación que la Administración Tributaria poner en conocimiento del sujeto fiscalizado el resultado de su labor de fiscalización y no un Resultado de Requerimiento,

siendo este el acto administrativo con el cual se concluye el procedimiento de fiscalización.

VERA (2017) en su tesis señala que, «resulta claro que la emisión de la Resolución de Determinación que contiene la labor del procedimiento de fiscalización debe sujetarse a los plazos de prescripción de la facultad de determinación de la obligación tributaria, debiendo diferenciarlo del plazo de fiscalización o requerimiento de información correspondiente a los procedimientos de fiscalización definitiva o parcial, esto es, un año o seis meses. De otro lado, el TF confirmó esta vinculación en la resolución N° 03722-5-2003 de fecha 27 de junio de 2003, cuando precisó que el hecho que una fiscalización haya sido declarada nula no afecta la acción de la Administración para determinar la deuda y exigir su pago así como aplicar sanciones, en tanto no se encuentre prescrita; mientras que por medio de la resolución N° 03835-8-2013 de fecha 6 de marzo de 2013, el órgano colegiado indicó que si el plazo de fiscalización hubiera vencido, no implica que la Administración se encuentra obligada a concluir la fiscalización notificando los valores respectivos, por cuanto para ello el único plazo que se ha previsto es el de prescripción de la determinación de la obligación tributaria.» (P.27)

Es decir, el plazo para la determinación de la obligación tributaria solo está sujeta a que la misma no haya prescrito, sin ser necesario un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización.

Como cita VERA (2017), para Bravo Cucci, la Resolución de Determinación «tiene como funcionalidad ser el soporte material de la determinación tributaria realizada por la Administración Tributaria, en otras palabras, es la forma por

medio de la cual, la AT plasma su determinación, luego de culminar con el procedimiento de fiscalización.» (2016: 690, volumen I) (P.29)

Ahora bien, es importante tomar en cuenta que según la información proporcionada por la SUNAT – Intendencia Regional Junín, esta intendencia, emitió y notificó Resoluciones de Determinación con importes mayores a cero por las fiscalizaciones programadas en el ejercicio 2021 con los siguientes importes totales: fiscalización Parcial por S/ 4,308,826.00 y en fiscalización Definitiva por S/ 72,897.00, siendo este acto administrativo el que contiene la determinación de la obligación tributaria (tributo + intereses). (Véase Cuadro 01 - Resultados de las fiscalizaciones - Intendencia Regional Junín)

De forma semejante, según la información proporcionada por la SUNAT a nivel nacional se emitieron y notificaron Resoluciones de Determinación con importes mayores a cero por las fiscalizaciones programadas en el ejercicio 2021 con los siguientes importes totales: fiscalización Parcial por 1033 millones y en fiscalización Definitiva por S/ 439 millones siendo este acto administrativo el que contiene la determinación de la obligación tributaria (tributo + intereses). (Véase Cuadro 02 - Resultados de la Fiscalizaciones a nivel Nacional). Debiendo tomar en cuenta que en el ejercicio 2021 se retomaron las programaciones de acciones de fiscalización luego de haber sido suspendidas producto de la pandemia ocasionada por el COVID 19.

Por lo expuesto, la Resolución de Determinación siempre será el medio en concreto para comunicar al sujeto fiscalizado sobre el resultado del procedimiento de fiscalización efectuado que

contendrá el importe de la deuda tributaria generado y con su notificación se dará por concluido el mismo procedimiento, sin tomar en cuenta un plazo determinado para la conclusión del procedimiento, siendo solo indispensable que la obligación tributaria no haya prescrito, lo cual estaría contraviniendo la seguridad jurídica que debe tener un contribuyente dentro de un procedimiento de fiscalización y transgrediendo la predictibilidad sobre cuándo será notificada la Resolución de Determinación a fin de dar por concluido el procedimiento de fiscalización en el que se encuentra.

C. Aplicación de facultad discrecional dentro de los límites de los derechos fundamentales de la persona.

Sobre discrecionalidad, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código tributario señala que, «en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.»

Puesto que, «de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización ni el tiempo que empleará en ella» según lo vertido en la RTF 1485-3-2002.

No obstante, los límites de la Discrecionalidad se plasman en la legalidad, el derecho y las garantías de los contribuyentes.

Por ello «todos los actos que realice la Administración Tributaria deben ser motivados, incluso aquéllos que sean realizados en el ejercicio de su facultad discrecional.» (Terrones López, 2010, p. 209)

Siendo importante mencionar lo vertido por Villegas (2011) quien señala que «(...) las facultades discrecionales no se ejercen al libre albedrío de los funcionarios de la Administración Pública, ni tampoco son puerta abierta para la arbitrariedad, ni a la voracidad recaudadora del ente fiscal.» (p. 504)

Según lo descrito, nos percatamos que gran parte de la doctrina concuerda en que el ejercicio de la facultad discrecional de la Administración Tributaria, aplicado en el Procedimiento de Fiscalización, también se sujeta a los límites de los principios constitucionales tributarios no pudiendo ser ejercida de forma arbitraria, lo cual no debe afectar al contribuyente buscando alcanzar la seguridad jurídica del contribuyente frente a un hecho en concreto, tal como en un procedimiento de fiscalización.

Por último, es preciso resaltar la jurisprudencia vertida en la **RTF N.º 9515-5-2004** que señala que:

«Sin perjuicio del carácter discrecional de la facultad de fiscalización, la Administración debe ejercer ésta teniendo como límites las facultades contenidas en el artículo 62° del Código Tributario, así como, los derechos de los administrados recogidos en el artículo 92° del citado Código, en otras normas del mismo cuerpo legal, en la Constitución y en normas especiales.» (p.4)

Es así que, la discrecionalidad es la facultad que se le confiere a los Agentes Fiscalizadores para optar por la decisión o camino más correcto y justo en favor del interés público, respetando los derechos fundamentales del sujeto fiscalizado, actuando con el debido procedimiento y motivación, es decir

debe justificar la opción o decisiones tomadas – pudiendo haber optada por otras- para la determinación de la obligación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización, considerando que el sujeto fiscalizado debe contar con seguridad jurídica y con certeza durante un procedimiento de fiscalización.

Por ello, no cabe duda que la facultad discrecional dentro de un procedimiento de fiscalización debe ser ejercida de forma razonable en favor del interés público generando seguridad jurídica en el contribuyente, pues este es un procedimiento que debe ser llevado de manera limpia, con certeza, respetando las garantías de los contribuyentes y del debido procedimiento, debiendo tener en cuenta que si el Agente Fiscalizador no toma en cuenta plazos razonables para la conclusión de un procedimiento de fiscalización la facultad discrecional de la administración no se estaría ejerciendo bajo los límites de los principios del derecho tributario. Peor aun considerando que si tenemos un plazo de suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización el Agente Fiscalizador podría dejar de emitir de forma indefinida la Resolución de Determinación sin otorgarle las garantías necesarias al contribuyente dentro un debido procedimiento que incluso pudo haber surgido por causas no imputables al contribuyente.

Por ello, la predictibilidad debería llevar a que el contribuyente tenga claro en qué momento la SUNAT concluirá con su procedimiento de fiscalización, hecho que en nuestro actual Código Tributario no ha sido claro ni acertado.

5.4 Efectos de la no regulación del plazo de fiscalización:

Lo expuesto precedentemente nos ha permitido analizar la deficiencia legislativa en cuanto a la definición del plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización y de una figura abierta sobre un supuesto de suspensión indefinido del plazo de fiscalización en nuestro vigente Código Tributario, pues el legislador no le ha puesto atención en las afectaciones, que puede causar la falta de claridad en la norma sobre la conclusión de un procedimiento de fiscalización, al contribuyente y a los propios procedimientos de la Administración Tributaria, por ello identificaremos las mencionadas afectaciones producidas por la falta de claridad y deficiencia legislativa al momento de determinar un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización contraviniendo los principios del derecho tributario.

5.4.1 Afectación económica del contribuyente:

Es importante analizar la afectación económica del contribuyente a causa de una incertidumbre generada por la ausencia de un plazo determinado de la acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización, dado que al finalizar el procedimiento de fiscalización el Agente Fiscalizador emitirá y notificará las Resoluciones de Determinación con la determinación de la deuda tributaria y Resolución de Multa con la determinación de la infracción cometida, de corresponder, el cual será actualizado, adicionando los intereses moratorios que correspondan, a la fecha de emisión de los mismos, los cuales se irán actualizando de igual forma hasta la fecha de pago de las obligaciones tributarias generadas durante el procedimiento de fiscalización.

Por lo que resulta indispensable conocer que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses según el artículo 28° del Código Tributario, según el cual los intereses comprenden:

«1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33°;

2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181°; y,
3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36°.»

Acogemos lo señalado por Gaceta Jurídica S.A., 2005, citado por Huayan (2017) la cual establece que “los intereses que forman parte de la deuda tributaria son aquellos aplicados sobre el tributo cuyo pago se efectúa extemporáneamente, los que se cobran sobre la multa desde el día de la comisión de la infracción hasta el día de su pago y los intereses de las deudas aplazadas y/o fraccionadas” (P.66)

En la presente investigación analizaremos el Interés moratorio, según lo señalado en el artículo 33° del Código Tributario como:

«El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior...»,

« La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo...//

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142°, 150°, 152° y 156° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, **siempre** y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o

apelación o emitido la resolución de cumplimiento **fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.**

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.» (El subrayado es nuestro)
Según el «Artículo 1242° del Código Civil, el interés es moratorio tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.» (Huamaní, 2015).

Ahora bien, «la mora (del latín mora) es el retardo culposo en el cumplimiento de la obligación, debido a que el deudor no quiere efectuar el pago o el acreedor no quiere recibirlo en el momento previsto, siempre que medien los otros requisitos legales. No todo el retardo es mora, pero no hay mora sin retardo.» (Torres, 2014)

Por tanto, «los intereses moratorios, esto es, aquellos que se generan ante un supuesto de mora por parte del deudor, tienen naturaleza indemnizatoria, a diferencia de los intereses compensatorios, que constituyen una contraprestación por el uso del dinero, y que, por lo tanto, tienen naturaleza remunerativa.» (Arancibia, 2008)

Coincide la doctrina citada que el interés moratorio tiene por finalidad indemnizar el retraso en el pago de algún tipo de obligación, considerado como un supuesto de mora por parte del deudor tributario, este interés moratorio tiene naturaleza indemnizatoria hacia el Fisco por la demora en el pago de sus obligaciones tributarias por parte del deudor tributario, no obstante, existen supuestos de suspensión del cálculo de los intereses que ha previsto el Código tributario por ciertas circunstancias.

Esta «suspensión de los intereses moratorios se ve fundamentada en el principio de no confiscatoriedad, toda vez que no cause detrimento en la economía del contribuyente y consecuentemente en el Derecho a la Propiedad del contribuyente», tal como lo respalda Huayan en sus argumentos expuestos (2017, P.70).

Según lo descrito, esta generación del cálculo de intereses generados por el indefinido plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización causa detrimento en la economía de los contribuyentes, dado que no existe seguridad jurídica en el tiempo de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización.

Descrito ello, en línea con la doctrina citada, según la jurisprudencia vista en la Resolución 53 del Expediente 017711-2013 que, «Los intereses moratorios se generan ante el supuesto de mora por la falta de pago de los tributos por el deudor tributario (sujeto pasivo), esta penalidad tiene naturaleza indemnizatoria al fisco.», lo cual no considera que un interés moratorio se genere por la demora en la conclusión de un procedimiento de fiscalización, tomando en cuenta que el contribuyente debería realizar el pago de la deuda tributaria determinada producto de la fiscalización efectuada por la SUNAT. No obstante, actualmente la determinación de la obligación tributaria se podrá realizar hasta la fecha en que la acción para determinar la deuda tributaria por parte de SUNAT no haya prescrito, hechos que causan incertidumbre en el contribuyente dado que los intereses seguirán aumentando en el tiempo causando un grave perjuicio económico.

Tal posición ha afectado a muchos contribuyentes, a quienes se les ha determinado deudas tributarias muy cuantiosas durante un procedimiento de fiscalización que se han dilatado por muchos años en su acción y conclusión, tal es el caso de Telefónica del Perú: «Telefónica del Perú presenta una demanda contra la

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), en el extremo de que se le está afectando el principio del debido procedimiento en su derivación de plazo razonable, pues establece que la generación de intereses moratorios mayores, es por causa imputable a la Administración, en tanto que su inacción incrementa el monto a considerar en la Determinación Tributaria.» (Huayan, 2017, p.70)

«Además, en la Resolución número Cincuenta y Tres, expedida por la Cuarta Sala de la Corte Superior de Justicia de Lima, recaída del Expediente 17711-2013, el mismo que es seguido por Telefónica del Perú S.A.A. con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) sobre un proceso de amparo, señala que nuestro ordenamiento tributario ha adoptado el modelo de la mora automática, y es así, pues los intereses moratorios se originan como consecuencia inmediata de la falta de pago oportuno de un tributo; devengándose automáticamente desde que la obligación tributaria se hace exigible» (Huayan, 2017, p.70)

Considerando lo expuesto, resulta necesario hacer un análisis porcentual de la afectación económica que podría generar la emisión tardía de las Resoluciones de Determinación y por ende de las Resoluciones de Multa por la falta de un plazo determinado para la acción y conclusión del procedimiento de fiscalización, para lo cual planteamos el siguiente caso práctico:

La SUNAT inicia un procedimiento de fiscalización a la empresa INMOBILIARIA CUEVA SA notificando la Carta de presentación N.º 0000128900 con fecha 15/12/2020, en la que se comunica que se llevará a cabo una fiscalización parcial de los periodos de 01/2020 a 06/2020 por el tributo de IGV por el aspecto de Crédito Fiscal del IGV (Todos los elementos), y a la vez notifica el primer Requerimiento N.º 1230968040490 solicitando información al respecto, en atención a los

mismos la empresa fiscalizada presenta la información solicitada por la SUNAT de forma completa con fecha 03/01/2021, fecha en la que inicia el cómputo del plazo de fiscalización de la SUNAT, debiendo considerar 6 meses de plazo de fiscalización por corresponder a un Tipo de Fiscalización Parcial.

Antecedentes:

- Sujeto Fiscalizado: INMOBILIARIA CUEVA SA
- Tipo de Fiscalización: Fiscalización Parcial
- Fecha de Inicio del Plazo De Fiscalización: 03/01/2021
- Fecha en que se cumple el plazo de seis meses de Fiscalización:
05/07/2021

De acuerdo a la revisión inicial, se observa que el contribuyente fiscalizado presenta sus declaraciones juradas correspondientes al periodo materia de verificación dentro de los plazos establecidos, tal como se muestra en el siguiente Cuadro 03.

Cuadro 03 – Declaraciones Juradas – PDT 0621

TRIBUTO	PERIODO	FECHA PRESENTACIÓN DJ	BASE IMPONIBLE DE VENTAS	DÉBITO FISCAL	ADQUISICIONES	UTILIZACION EXCLUSIVA DEL CRÉDITO FISCAL	IMPUESTO RESULTANTE	SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	IMPUESTO A PAGAR O SALDO A FAVOR
1011	2020-01	09/02/2020	114.000,00	20.520,00	95.000,00	17.100,00	3.420,00	0,00	3.420,00
1011	2020-02	21/06/2020	500.000,00	90.000,00	450.000,00	81.000,00	9.000,00	0,00	9.000,00
1011	2020-03	21/06/2020	494.000,00	88.920,00	520.000,00	93.600,00	-4.680,00	0,00	0,00
1011	2020-04	20/07/2020	394.500,00	71.010,00	396.000,00	71.280,00	-270,00	-4.680,00	0,00
1011	2020-05	20/07/2020	720.200,00	129.636,00	719.400,00	129.492,00	144,00	-4.950,00	0,00
1011	2020-06	20/08/2020	610.200,00	109.836,00	605.100,00	108.918,00	918,00	-4.806,00	0,00

Nota: Elaboración Propia

Durante el procedimiento de fiscalización el Agente Fiscalizador observa comprobantes de pago que no cuentan con el medio de pago respectivo y además observa comprobantes de pago que podrían carecer de fehaciencia, para validar la observación por presumirse la existencia de operaciones no reales, el Agente Fiscalizador solicita

Cruces de Información a los cinco proveedores observados durante el procedimiento. Producto de esta solicitud el plazo de fiscalización se suspende desde el 17/05/2021 (fecha en que surte efecto la notificación de la solicitud de información a los proveedores) en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario, por tanto, el vencimiento del plazo de fiscalización que debería ser el 05/07/2021 resultaría sin importancia puesto que el cálculo del plazo se estaría suspendiendo.

Cabe precisar que vencida esta fecha del 05/07/2021 la SUNAT no necesitó recabar mayor documentación y/o información sobre el presente caso, sin embargo, las dilaciones en el procedimiento y la demora en la notificación de la Resolución de Determinación se debió a “otros motivos” de la SUNAT.

No obstante, como resultado de los cruces de información se tuvo que dos de los proveedores observados no presentaron la totalidad de la información solicitada, motivo por el cual el plazo de suspensión quedó abierto de forma indefinida, tal como se explicó conceptualmente sobre la suspensión del plazo de fiscalización.

Ahora bien, producto del procedimiento de fiscalización se detallan los reparos arribados por la Administración (Véase Cuadro 04) mostrando el crédito fiscal determinado por SUNAT (Crédito fiscal declarado – Reparos).

Cuadro 04 – Detalle de Reparos

TRIBUTO	PERIODO	CREDITO FISCAL DECLARADO	CONCEPTOS REPARADOS		CREDITO FISCAL DETERMINADO SUNAT
			REPARO 1	REPARO 2	
1011	2020-01	17.100,00	2.500,00		14.600,00
1011	2020-02	81.000,00		40.000,00	41.000,00
1011	2020-03	93.600,00	5.000,00		88.600,00
1011	2020-04	71.280,00		32.000,00	39.280,00
1011	2020-05	129.492,00		51.500,00	77.992,00
1011	2020-06	108.918,00		28.900,00	80.018,00

Nota: Elaboración Propia

Reparo 1: Comprobantes de pago sin medios de pago.

Reparo 2: Comprobantes de pago que califican como de operaciones no reales.

Es así que, la Administración Tributaria realiza la Determinación del Tributo Omitido (Véase Cuadro 05) notificando las Resoluciones de Determinación el 04/04/2022, nueve (9) meses después de la fecha en que iba a vencer el plazo de fiscalización, fecha en la cual el contribuyente tiene las intenciones de realizar el pago de la deuda tributaria generada, sin embargo, a la fecha de notificación ya no cuenta con la liquidez suficiente para realizar el pago de los tributos, los mismos que son notificados con los siguientes importes actualizados al 04/04/2022.

Cuadro 05 – Determinación del Tributo Omitido – Comparación de fechas de emisión de RD

TRIBUTO	PERIODO	BASE IMPONIBLE DE VENTAS	DÉBITO FISCAL	UTILIZACION EXCLUSIVA DEL CRÉDITO FISCAL	IMPUESTO RESULTANTE	(-) TRIBUTO PAGADO	INTERESES AL 05/07/2021 (Fecha en que debería vencer el plazo de fiscalización de no haberse producido la suspensión indefinida)	INTERESES AL 04/04/2022 (Fecha de notificación de las Resoluciones de Determinación)	DIFERENCIA - AFECTACION INTERESES	DIFERENCIA PORCENTUAL %
1011	2020-01	114.000,00	20.520,00	14.600,00	5.920,00	3.420,00	416,13	620,88	204,75	49,20%
1011	2020-02	500.000,00	90.000,00	41.000,00	49.000,00	9.000,00	4.711,60	7.987,60	3.276,00	69,53%
1011	2020-03	494.000,00	88.920,00	88.600,00	320,00	0,00	36,73	62,94	26,21	71,36%
1011	2020-04	394.500,00	71.010,00	39.280,00	31.730,00	0,00	3.367,50	5.966,19	2.598,69	77,17%
1011	2020-05	720.200,00	129.636,00	77.992,00	51.644,00	0,00	5.326,05	9.555,69	4.229,64	79,41%
1011	2020-06	610.200,00	109.836,00	80.018,00	29.818,00	0,00	2.876,24	5.318,34	2.442,10	84,91%
		2.832.900,00	509.922,00	341.490,00	168.432,00	12.420,00	16.734,25	29.511,64	12.777,39	76,35%

Nota: Elaboración

Propia

Tasa de Interés

aplicable:

- R. de S. 53-2010/SUNAT: Desde el 01/03/2010 corresponde aplicar 1.2%

- R. de S. 066-2020/SUNAT: Desde el 01/04/2020 corresponde aplicar 1%

- R. de S. 044-2021/SUNAT: Desde el 01/04/2021 corresponde aplicar 0.9%

Al caso expuesto, debemos tomar en cuenta que el plazo de la fiscalización parcial en curso a la empresa INMOBILIARIA CUEVA SA

ya habría vencido, de no existir una causal de suspensión del plazo, puesto que el plazo de 6 meses ya habría culminado el 05/07/2021, sin embargo, el Agente Fiscalizador emitió y notificó sus Resoluciones de Determinación fuera de esta fecha, esto es el 04/04/2022. Denotándose en este Cuadro 05 las diferencias de los intereses generados por una tardía emisión de las Resoluciones de determinación, lo que en suma general de todos los periodos de 01/2020 a 06/2020 resultaría una diferencia de S/ 12,777.39 soles representando un 76.35% de afectación económica en intereses.

No obstante, debemos recordar que los efectos del vencimiento del plazo de fiscalización solo detallan que la Administración ya no podrá requerir mayor información al sujeto fiscalizado, sin prever un plazo de conclusión de la fiscalización, es decir sin precisar hasta cuando el Agente Fiscalizador debe haber emitido y notificado la Resolución de Determinación a fin de concluir con el procedimiento de fiscalización, lo cual hemos analizado genera perjuicio económico en el contribuyente.

Cuadro 06 – Determinación de la sanción de multa - Comparación de fechas de emisión de RM

CÓDIGO DE MULTA	PERIODO	FECHA PRESENTACIÓN DJ	SEGÚN CONTRIBUYENTE				SEGÚN SUNAT			
			DEBITO	CREDITO	IMPUESTO RESULTANTE	IMPUESTO POR PAGAR	DEBITO	CREDITO	IMPUESTO RESULTANTE	IMPUESTO POR PAGAR
6091	2020-01	09/02/2020	20.520,00	17.100	3.420	3.420	20.520,00	14.600	5.920	2.500
6091	2020-02	21/06/2020	90.000,00	81.000	9.000	9.000	90.000,00	41.000	49.000	40.000
6091	2020-03	21/06/2020	88.920,00	93.600	-4.680	0	88.920,00	88.600	320	320
6091	2020-04	20/07/2020	71.010,00	71.280	-270	0	71.010,00	39.280	31.730	31.730
6091	2020-05	20/07/2020	129.636,00	129.492	144	0	129.636,00	77.992	51.644	51.644
6091	2020-06	20/08/2020	109.836,00	108.918	918	0	109.836,00	80.018	29.818	29.818

Nota: Elaboración propia.

Nota (21) de la Tabla I del Código Tributario - El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse.

En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los periodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

MONTO OMITIDO REAL	MULTA DETERMINADA 50% TO	INTERESES AL 05/07/2021 (Fecha en que debería vencer el plazo de fiscalización de no haberse producido la suspensión indefinido)	INTERESES AL 04/04/2022 (Fecha de notificación de las Resoluciones de Multa)	DIFERENCIA - AFECTACION INTERESES	DIFERENCIA PORCENTUAL %
2.500,00	1.250,00	213,56	315,94	102,38	47,94%
40.000,00	20.000,00	2.462,40	4.100,40	1.638,00	66,52%
320,00	215,00	26,47	44,08	17,61	66,53%
31.730,00	15.865,00	1.800,04	3.099,39	1.299,35	72,18%
51.644,00	25.822,00	2.929,76	5.044,59	2.114,83	72,18%
29.818,00	14.909,00	1.537,57	2.758,61	1.221,04	79,41%
156.012,00	78.061,00	8.969,80	15.363,01	6.393,21	71,27%

Nota: Elaboración propia.

No se aplica gradualidad dado que el sujeto fiscalizado no cuenta con liquidez para realizar el pago de los impuestos determinados y a la vez de sus intereses

Periodo 03-2020, no puede ser menor al 5% de la UIT-S/4,300.00, para 2020 = 215

De forma análoga, es la existencia de una afectación económica originada por el cálculo de los intereses dada por una emisión y notificación tardía de las Resoluciones de Multa generadas durante el procedimiento de fiscalización, puesto que en suma de todos los periodos de 01/2020 a 06/2020 generan una diferencia de S/ 6,393.21 soles representando el 71.27% de afectación económica al contribuyente.

Del siguiente cuadro se aprecia que la SUNAT – Intendencia Regional Junín obtuvo los siguientes resultados respecto a las fiscalizaciones programadas en el ejercicio 2021 razón de las cuales se emitieron en Resoluciones de Determinación S/ 4,381,723 soles como deuda tributaria generada al contribuyente fiscalizado, deuda que deberá ser asumida, por el mismo, con los intereses generados hasta la conclusión del procedimiento de fiscalización comunicada mediante la respectiva notificación de la Resolución de Determinación, que de ser tardía generará mayores intereses.

Cuadro 01 - Resultados de las fiscalizaciones - Intendencia Regional Junín

RESULTADOS DE LAS FISCALIZACIONES - INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN
PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021
En soles

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021				TOTAL
	FISCALIZACION DEFINITIVA	%	FISCALIZACION PARCIAL	%	
Importe en Resolución de Determinación	72.897,00	6,03	4.308.826,00	39,48	4.381.723,00
Importe Inducido	185.967,00	15,40	2.515.930,00	23,05	2.701.897,00
Importe en Rectificadoras	949.104,00	78,57	4.088.639,00	37,46	5.037.743,00
	1.207.968,00	100,00	10.913.395,00	100,00	12.121.363,00

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT - Intendencia Regional Junín

Ahora bien, veamos dos supuestos de afectación económica en el contribuyente por la generación de intereses moratorios:

A. La afectación económica cuando no existe un plazo para la conclusión de un procedimiento de fiscalización:

En este supuesto, variando un poco el ejemplo planteado en líneas precedentes, si no existiera la suspensión generada en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario y el plazo del procedimiento de fiscalización parcial habría vencido a los 6 meses, esto es el 05/07/2021, el Agente Fiscalizador ya no tendría la posibilidad de requerir mayor información al sujeto fiscalizado, no obstante ello no impediría que la SUNAT solicite información a terceros, que espere respuestas y siga analizando la información para llegar a sus conclusiones y emitir sus Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa, dado que nuestro actual Código Tributario deja abierta la posibilidad de que la SUNAT pueda emitir la Resolución de Determinación hasta que la acción de la determinación de la deuda tributaria por parte de la SUNAT no haya prescrito todavía.

Eso nos puede llevar a presumir que si un Agente Fiscalizador, no le presta la atención debida al caso de fiscalización asignado y no le da la diligencia que corresponde para su conclusión, este

puede emitir sus resoluciones hasta que la deuda tributaria no se encuentre prescrita, por lo que al NO existir un plazo determinado para concluir con un procedimiento de fiscalización, en estos casos expuestos materia de la presente investigación, existirá una afectación económica en el contribuyente, hechos que contravienen con el Principio de Seguridad Jurídica, pues el contribuyente no tendrá la certeza y predictibilidad de la culminación de su procedimiento y de la cuantía de la deuda tributaria que se generará con el paso del tiempo por la emisión tardía de los actos administrativos.

Dado este supuesto, el Legislador debería prever un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización, con un plazo adicional razonable posterior al vencimiento del plazo de fiscalización definitivo o parcial, toda vez que las dilaciones del tiempo no resulten ser por causa imputable al contribuyente.

B. La afectación económica cuando se da la figura de la suspensión indefinida de un procedimiento de fiscalización:

En este supuesto, tomando el ejemplo planteado de la fiscalización efectuada a la empresa INMOBILIARIA CUEVA SA cuyo plazo de vencimiento de fiscalización habría resultado el 05/07/2021, de suspensión del plazo de fiscalización en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario, se crea la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización dado que como a la letra aclara el Reglamento de Fiscalización en el inciso g) de su artículo 13º «Cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación

de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada», de acuerdo a ello, al no haber presentado un tercero la información solicitada por la Administración tributaria, el plazo de suspensión quedará abierto hasta que el tercero presente lo solicitado, pudiendo existir casos, como es el ejemplo, en los cruces de información a los proveedores observados del contribuyente, quienes no presentarán información alguna, siendo así se dejará a disposición del Agente Fiscalizador el plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización dado que en primer lugar el plazo de vencimiento de la fiscalización se encontraría suspendido y a la vez el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria también se encontraría suspendido, y en segundo lugar el legislador no ha previsto el plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización en el actual Código Tributario.

Por el análisis desarrollado sobre la afectación de los intereses moratorios aplicados en un procedimiento de fiscalización con la emisión tardía de las Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa por la falta de determinación de un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización y a la vez por el supuesto de Suspensión indefinida de un plazo de vencimiento de fiscalización, se advierte que genera incertidumbre en el contribuyente puesto que el mismo no puede tener certeza ni algún tipo de predictibilidad sobre las acciones de la Administración Tributaria y sobre lo cuantiosa que podría resultar su deuda tributaria luego de un procedimiento de fiscalización, lo cual podría causar detrimento en la economía del contribuyente.

Es así que el actual Código Tributario no ha previsto estrictamente que los intereses moratorios, opinión respaldada por la doctrina y la jurisprudencia, se dan a causa de la demora en el pago de alguna

obligación tributaria generada por el contribuyente como un supuesto de mora, motivo por el cual es de carácter indemnizatorio, muy opuesto al interés compensatorio, es así que las dilaciones en la conclusión del procedimiento de fiscalización y por ende la emisión y notificación tardía de las resoluciones correspondientes afectan los principios del Derecho Tributario contraviniendo: el Principio de Seguridad Jurídica y el de No Confiscatoriedad y a la vez no cumplir con el debido procedimiento que debe generar confianza en todo contribuyente por saber a qué se atiene en cualquier procedimiento realizado por la Administración.

Adicionalmente a ello, es importante resaltar que mientras este procedimiento de fiscalización no haya concluido y la Administración no emita su pronunciamiento, el sujeto fiscalizado no podrá acogerse a un fraccionamiento de forma oportuna y además de existir la posibilidad de acogimiento a un beneficio tributario que se diera de forma oportuna y/o vigente tampoco podría hacerlo, estos hechos también generan afectación económica al contribuyente, quien no podrá tener una predictibilidad de su situación económica.

Ahora bien, respecto a la suspensión de los intereses moratorios desarrollados en la presente investigación al que hace referencia el artículo 33º del Código Tributario, esta suspensión, ha sido considerada en una etapa de reclamación, apelación o de cumplimiento siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se hayan resuelto los citados recursos fueran causa imputable de los órganos resolutores, advirtiendo que en nuestro actual Código Tributario, estos supuestos de suspensión de los intereses no consideran a una posible suspensión de intereses desde el vencimiento de plazo establecido en el artículo 62-A hasta la conclusión del procedimiento de fiscalización, queda claro, en casos de causa imputable al Agente Fiscalizador, supuesto que resultaría más equitativo dentro de un sistema tributario que se encuentra

dentro de los límites de principios del derecho tributario, lo cual podría mermar la incertidumbre en cuanto a la generación de los intereses dentro de un procedimiento de fiscalización del cual no se tiene certeza de cuando concluirá.

Ahora bien, realizar un análisis de cuantos contribuyente podrían resultar afectados por un falta de claridad y precisión por

Por tanto, se advierte que, si el Código Tributario prevé la suspensión del cálculo de intereses y por ende del cobro de los mismos durante el tiempo que se demora el proceso de reclamación ante SUNAT, el proceso de apelación ante el Tribunal Fiscal y durante el tiempo que demore SUNAT en dar cumplimiento al fallo del Tribunal fiscal, luego del vencimiento del plazo de acción y ejecución de los mismos, estaríamos en una semejante situación al considerar el tiempo que demore la SUNAT en notificar sus Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa, de corresponder, desde que haya vencido el plazo de fiscalización, esto es 6 meses o 1 año de acuerdo al tipo de fiscalización, siempre y cuando sea causa imputable del Agente Fiscalizador asignado al caso en concreto, supuesto que debería ser considerado dentro de nuestro ordenamiento legal.

5.4.2 Afectación operativa al contribuyente:

- A. Dado que el contribuyente puede tener una afectación económica grave, considerando lo analizado en el punto precedente “*Afectación Económica*”, existiría un riesgo de que el contribuyente no pueda continuar con sus operaciones económicas.

Es así que, de acuerdo a los principios contables podría dejar de ser una empresa en marcha, refiriendo a esta última como la «permanencia en el futuro de una organización, en la medida que continuará con las operaciones centrales del negocio. Es decir, se

trata de una empresa funcionando que no va a cerrar, en el corto plazo», es así que todos «los estados financieros de una organización, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se preparan sobre el supuesto de empresa en marcha, a menos que la gerencia tenga la intención de liquidar la entidad o dejar de operar, o no hay otra alternativa realista que hacerlo.» (Seminario, 2021)

Seminario (2021) en su Blog señala que son «responsabilidades de la gerencia con respecto al supuesto de empresa en marcha: i) Realizar una evaluación de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha; es decir, su capacidad continua para adoptar la base contable de empresa en funcionamiento, ii) Proporcionar información a revelar adecuada sobre cómo se realizó esa evaluación y sus resultados y iii) Revelar cualquier incertidumbre relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre el uso de la base contable de empresa en marcha.»

Según lo descrito resulta indispensable revelar cualquier incertidumbre relacionada a eventos que puedan generar dudas de continuar como una empresa en marcha, siendo así, los plazos de acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización podrían calzar en este supuesto de incertidumbre, además que al no conocer el importe de la deuda tributaria que se generará producto de la fiscalización generará dudas significativas sobre el uso de la base contable al no permitir realizar provisiones contables con montos certeros, no permitirá realizar un planeamiento tributario sobre una empresa en marcha y tampoco permitirá planificar acciones respecto a la deuda tributaria determinada a fin de que el contribuyente pueda regularizarla o realizar un procedimiento de reclamación o impugnación.

Puesto que la afectación económica que generaría podría resultar un descenso significativo en la rentabilidad y/o liquidez de la empresa lo que podría originar dudas razonables sobre su capacidad de seguir operando para continuar sus actividades económicas en un futuro predecible.

- B. Con el fin de continuar con el desarrollo de sus actividades económicas una empresa en marcha puede migrar a diferentes puntos del territorio nacional insertándose en el mercado económico de diferentes sectores, tales como: construcción, inmobiliarios, prestación de servicios y entre otros, para los cuales se les puede solicitar el requisito de contar con un domicilio fiscal dentro de la jurisdicción donde se realizará el proceso de producción, el proceso de contratación u otros conceptos, sin embargo, al estar un contribuyente dentro de un procedimiento de fiscalización en curso con un plazo indeterminado de conclusión del mismo, el contribuyente se encuentra con una Restricción Domiciliaria hasta la culminación del procedimiento, hecho que no permitiría que el contribuyente pueda cambiar de domicilio fiscal, por ende, podría perder el proceso de contratación que quisiera alcanzar.

Analizando otro contexto, podría existir un supuesto de beneficios tributarios que se puedan dar a un determinado sector por encontrarse ubicados dentro de una zona geográfica determinada, para cuyo acogimiento el contribuyente debe tener su domicilio fiscal dentro de la zona indicada, sin embargo, de forma semejante, al encontrarse con restricción domiciliaria y no poder modificar su domicilio fiscal el contribuyente no podría acogerse a los beneficios que se pudieron haber difundido.

Al respecto la SUNAT dentro de sus procedimientos ha desarrollado, en la Circular N.º 014-2011/TI⁵ de fecha de julio de 2011, solo dos situaciones de incorporación al directorio de otra dependencia de un contribuyente que se encuentra en un procedimiento a los siguientes, lo cual podría generar un cambio de jurisdicción del contribuyente fiscalizado:

- a) Por Resolución de la SUNAT que incorpora contribuyentes al directorio de una dependencia.
- b) Por reorganización societaria del contribuyente que lo incorpora al directorio de una dependencia.

Estos supuestos no evalúan las necesidad operativa, estratégica y económica de los contribuyentes traduciéndose en una falta de equidad al momento de crear procedimientos que contemplen un posible cambio de domicilio fiscal del contribuyente que se encuentra dentro de un procedimiento de fiscalización.

Tal situación nos permite advertir que mientras un procedimiento de fiscalización no haya concluido, el domicilio fiscal del contribuyente se encontrará sujeto a una restricción domiciliaria de forma indefinida, tal incertidumbre perjudicaría la operatividad de las empresas en marcha, pudiendo causar además un perjuicio económico.

5.4.3 Perjuicio al Fisco (Procedimientos de la Administración Tributaria)

Durante el desarrollo de la presente investigación hemos ido analizando los perjuicios que ocasionan en el contribuyente la falta de un plazo determinado de acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización, el cual deja incluso una suspensión indefinida del plazo, creando incertidumbre en el contribuyente.

⁵ Incorporación al Directorio de otra dependencia de un contribuyente que se encuentra en un procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, es importante analizar la contra parte, es decir cuál es la afectación al Estado y cuál es la afectación en los procedimientos de la Administración Tributaria, por lo cual detallamos algunos de ellos:

A. Deudas tributarias incobrables: Considerando que un procedimiento de fiscalización no tiene plazo de conclusión y solo está sujeto a la determinación de una obligación tributaria mientras que esta no haya prescrito, este procedimiento podría durar años, lo cual implicaría como bien se analizó en el perjuicio económico del contribuyente que la deuda tributaria se vuelva cuantiosa y que no pueda ser asumida por el contribuyente lo cual podría devenir en deudas incobrables por parte de la SUNAT.

Siendo preciso recordar que según el artículo 27º del Código Tributario «Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.»

Pues con el paso del tiempo el contribuyente podría agotar sus saldos en sus cuentas bancarias, podría traspasar sus bienes a terceros durante el procedimiento de fiscalización e incluso no tenerlos resultando infructuoso un procedimiento de cobranza coactiva que no tendría éxito alguno.

Colocando otros escenarios, el contribuyente podría crear otras empresas, creando la titularidad de un testaferro para seguir laborando, dejando la empresa que se encuentra dentro de un procedimiento de fiscalización sin operaciones, es decir sin

ingresos que cautelar, sin detracciones que podrían ser sujetas a un ingreso como recaudación.

Ahora bien, resulta importante analizar, que según la información proporcionada por la SUNAT- Intendencia Regional Junín, esta intendencia emitió en Resoluciones de Determinación una deuda tributaria de S/ 4,381,723 soles, acto administrativo con el cual concluyó los procedimientos de fiscalización, que posteriormente pasaron a cobranza coactiva a fin de gestionar su cobranza y recuperar el importe de la deuda tributaria no cobrada durante el procedimiento de fiscalización, procedimiento que podría resultar infructuoso producto del paso del tiempo, puesto que como se mencionó un procedimiento de fiscalización podría durar muchos años por la existencia de un plazo indefinido para la emisión y notificación de las resoluciones de determinación, Véase Cuadro 01.

Cuadro 01 - Resultados de las fiscalizaciones - Intendencia Regional Junín

RESULTADOS DE LAS FISCALIZACIONES - INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

En soles

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021				TOTAL
	FISCALIZACION DEFINITIVA	%	FISCALIZACION PARCIAL	%	
Importe en Resolución de Determinación	72.897,00	6,03	4.308.826,00	39,48	4.381.723,00
Importe Inducido	185.967,00	15,40	2.515.930,00	23,05	2.701.897,00
Importe en Rectificadorias	949.104,00	78,57	4.088.639,00	37,46	5.037.743,00
	1.207.968,00	100,00	10.913.395,00	100,00	12.121.363,00

Nota: Elaboración Propia

Fuente: Datos proporcionados por SUNAT - Intendencia Regional Junín

1/Importe Inducido: Corresponde al importe recuperado/cobrado por el Agente Fiscalizador durante el procedimiento de fiscalización.

Respecto al importe total de S/ 5,037,743.00 que se muestra como dato en “rectificadorias” presentadas por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización, este se encontrará reflejado y contenido en las órdenes de pago emitidas por el área de Control de la Deuda producto de las

rectificadoras presentadas por los contribuyentes, las órdenes de pago emitidas podrá presentar diferentes etapas alternas, tales como: i) Solicitud de fraccionamiento, ii) Cancelación con boletas de ingresos como recaudación (SPOT) iii) Transferencia a cobranza coactiva (emisión de REC).

Al transferirse estas órdenes de pago producto de las rectificadoras para la gestión de la cobranza coactiva respectiva, producto del paso del tiempo por las dilaciones en el procedimiento de fiscalización, estas también podrían resultar con riesgo de calificar como deuda de cobranza dudosa.

Ahora bien, sobre un análisis realizado sobre la información que se pudo recopilar de la SUNAT a nivel nacional se emitieron Resoluciones de Determinación conteniendo una deuda tributaria de 1472 millones de soles que deberá ser recuperado por las acciones de cobranza coactiva, con la contingencia que si el procedimiento de fiscalización tuvo muchas dilaciones esta deuda tributaria podría enmarcarse en una deuda de cobranza dudosa (Véase Cuadro 02).

Cuadro 02 - Resultados de la Fiscalizaciones a nivel Nacional

RESULTADOS DE LAS FISCALIZACIONES A NIVEL NACIONAL

PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

En millones de soles

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021		
	FISCALIZACION DEFINITIVA	FISCALIZACION PARCIAL	TOTAL
Importe en Resolución de Determinación	439 millones	1033 millones	1472 millones
Casos Programados	1.590	6.605	8.195

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT

Por tal motivo resulta menos probable una recuperación oportuna y efectiva de la deuda tributaria contenida en Resoluciones de Determinación emitidas en un procedimiento de fiscalización que pudo haber tenido muchas dilaciones debido a que no existe norma legal que exija que se concluya en un tiempo razonable.

Visto ello, es indispensable que un procedimiento de fiscalización se dé oportunamente, realizando las diligencias correspondientes por parte del Agente Fiscalizador y cumpliendo un plazo de conclusión del procedimiento a fin de poder ejecutar el cobro de la deuda tributaria que podría generarse de la determinación de la obligación tributaria.

B. Un ingreso como recaudación de sus cuentas de detracciones no oportuno: dado que el sujeto fiscalizado habría incurrido en una o algunas de las causales de pase a recaudación de los saldos de su cuenta de detracciones.

Para lo cual, de acuerdo a lo establecido en el numeral 9.3 de artículo 9º del Texto Único Ordenado del D. Leg. N° 940⁶, en

⁶ Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado por Decreto Supremo N.º 155-2004-EF

concordancia con el artículo 26° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, El Banco de la Nación ingresa como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las situaciones dispuestas en el mismo cuerpo legal, a fin de poder utilizarlos en el pago de sus obligaciones tributarias.

Es así que, a modo de ejemplo, en caso de que el procedimiento de fiscalización se retrase por motivos no imputables al deudor tributario y el Agente Fiscalizador no emita de forma oportuna el Requerimiento de reparo en el que se encuentre tipificada la infracción que pueda ser considerada como una situación establecida en el inciso d) del literal 9.3 y el contribuyente haber incurrido en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, no se podrá iniciar el trámite de ingreso como recaudación de forma oportuna.

Dado que, durante el procedimiento de fiscalización el sujeto fiscalizado podrá solicitar la libre disposición de los montos depositados en sus cuentas de detracciones. «Dichos montos son considerados de libre disposición por el Banco de la Nación, de acuerdo al procedimiento que establezca la SUNAT, siempre que el solicitante no haya incurrido en alguno de los supuestos a la fecha de presentación de la solicitud» que se detallan en el inciso a) del numeral 9.2 del artículo 9° del D. Leg. N° 940, por lo que al momento de iniciar el trámite de ingreso como recaudación la cuenta de detracciones del sujeto fiscalizado se puede encontrar con un saldo de cero, lo cual no permitiría realizar el cobro de la deuda generada producto de la fiscalización efectuada.

Es preciso señalar que el cómputo del plazo, según D. Leg. N° 940, para resolver la solicitud de libre disposición se suspenderá por:

«El lapso comprendido entre la fecha de notificación al titular de la cuenta del resultado del primer requerimiento de un procedimiento de fiscalización y la fecha de finalización de dicho procedimiento, o hasta que hayan transcurrido sesenta (60) días hábiles computados desde la fecha de la mencionada notificación, lo que ocurra primero. La suspensión no operará si el titular de la cuenta cumple con exhibir y/o presentar los registros, libros, antecedentes y demás documentación e información que se le solicite en el primer requerimiento, dentro de los plazos otorgados para tal fin. Para tal efecto, se considerará que no se ha cumplido con dicha exhibición y/o presentación incluso en caso de pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, ya sea que haya sido comunicada a la Administración Tributaria o no.

La SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, podrá flexibilizar o graduar los supuestos previstos en el tercer párrafo del presente inciso, así como reducir el lapso de suspensión a que se refiere el párrafo anterior» (El subrayado es nuestro)

Por lo descrito, un procedimiento de ingreso como recaudación podría resultar inoportuno por las dilaciones que se pueden presentar en un procedimiento de fiscalización en tanto no exista un plazo determinado para la conclusión del mencionado procedimiento, denotando adicionalmente que durante el mismo procedimiento el contribuyente podría solicitar liberación de fondos de su cuenta de detracciones.

Lo señalado podemos analizarlo con la siguiente información proporcionada por la SUNAT – Intendencia Regional Junín de la cual obtuvimos datos sobre la gestión de los ingresos como

recaudación solicitados en el ejercicio 2021 como consecuencia de las fiscalizaciones efectuadas. (Véase Cuadro 07)

Cuadro 07 – Gestión de ingresos como recaudación SUNAT –

Intendencia Regional Junín

GESTION DE INGRESOS COMO RECAUDACIÓN SUNAT - INTENDENCIA REGIONAL JUNIN

EJECUCIÓN: 2021

PROCESO: AUDITORÍA

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021			
	CANTIDAD	%	IMPORTES S/	%
Ingresos como recaudación solicitados	35	100%	1.256.847	100%
Contribuyente sin saldo en Cta Detracciones 1/	19	54%	1.031.276	82%
Contribuyente con saldo en Cta Detracciones	16	46%	225.571	18%

Nota: Elaboración Propia - Fuente: Datos proporcionados por SUNAT - IR JUNIN

1/ Se considera con saldo de cero (0) en la cuenta de detracciones

2/ Solo se solicitan ingresos como recaudación a contribuyentes que tienen aperturadas cuentas de detracciones en el Banco de la Nación

Como se puede apreciar en el Cuadro 07 de los 35 casos gestionados, por el área de auditoría de la Intendencia Regional Junín, para efectuar el ingreso como recaudación de las cuentas de detracciones, de los contribuyentes fiscalizados que hayan incurrido en alguna causal de ingreso, por el importe de S/ 1,256,847.00 soles concluido el procedimiento de fiscalización o luego de haber transcurrido el quinto día hábil del cierre del último requerimiento de acuerdo a lo establecido por la Resolución de Superintendencia N.º 375-2013-SUNAT⁷, resulta ser bajo dado que el ingreso como recaudación transferido con boletas SPOT solo alcanzaron el importe de S/ 225,571.00 soles resultando una pérdida en recaudación del 82% de los ingresos como recaudación solicitados, importe que asciende a S/ 1,031,276.00 soles no transferidos.

⁷ Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimientos para solicitar el extorno.

Resaltamos que de los 35 casos gestionados 19 de ellos representan a un 54% de contribuyentes con saldo de cero en sus cuentas de detracciones al finalizar el procedimiento de fiscalización o luego de haber transcurrido el quinto día hábil del cierre del último requerimiento.

Adicionalmente, se debe tomar en cuenta que solo se realiza el proceso de ingreso como recaudación a los contribuyentes fiscalizados que cuentan con la apertura de una cuenta de detracción en el Banco de la Nación.

Por lo expuesto, en la medida que no exista un plazo para concluir un procedimiento de fiscalización, un procedimiento de ingreso como recaudación podría resultar inoportuno tal como se mostró en el análisis realizado a la gestión de ingreso como recaudación de la Intendencia Regional Junín en la que resultó una pérdida en ingreso como recaudación del 82% del total de importe solicitado y es más el contribuyente podría liberar los saldos de su cuenta de detracciones provocando que, en el futuro, al momento de la determinación de la obligación tributaria, el contribuyente ya no cuenta con liquidez para poder cancelar la deuda tributaria generada producto de la fiscalización.

C. Medidas Cautelares Previas (MCP) al procedimiento de cobranza coactiva no oportunas, en el supuesto que el Agente Fiscalizar dejó el caso asignado incompleto dado que se encuentra con una suspensión indefinida y no emitió el Requerimiento de Reparación oportunamente, motivo por el cual no se cauteló el cobro de la deuda generada producto de la fiscalización, la cual posteriormente podría resultar incobrable.

Pues bien, conforme a lo establecido en el artículo 56° del TUO del Código Tributario, «excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del citado código, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente.»

No obstante, a fin de poder solicitar una MCP de forma oportuna es necesario que el Agente Fiscalizador haya detectado circunstancias que configuren algunas de las situaciones contempladas en el numeral 6.1 y/o 6.2 detalladas en la Circular N.º 022-2008-SUNAT⁸ de fecha 13/08/2008 como motivos y razones para solicitar una MCP quien evaluará con el jefe inmediato la necesidad de solicitar una MCP. No obstante, aclara la circular que «En todos los casos las solicitudes deberán formularse cuando por lo menos el primer requerimiento y los requerimientos específicos materia de la deuda que se pretende cautelar se encuentren cerrados.» (2008, P.5)

Es decir el Agente Fiscalizador debe haber emitido el Requerimiento específico de sustento de observaciones para lo cual debe haber avanzado oportunamente el caso asignado, preparar un informe que será evaluado por el Jefe del área y por un Comité Evaluador, luego de la previa aprobación del informe, formular una solicitud al área de cobranza coactiva a fin de que pueda trabar la MCP, siempre y cuando los contribuyentes cumplan con criterios señalados en las

⁸ Establecer el procedimiento para trabar Medidas Cautelares Previas y su seguimiento.

instrucciones específicas plasmadas en la citada Circular tales como: la deuda a determinar tenga importancia fiscal, no cuente con liquidez que no le permita afrontar el pago de la deuda tributaria, mantenga abierta una cuenta en el banco de La Nación por concepto de detracciones, cuente con vehículos o inmuebles y entre otros.

Por lo expuesto, la actuación oportuna y diligente de la SUNAT resulta ser indefectible puesto que según el comportamiento del deudor tributario será indispensable o existirán razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, por lo cual el Agente Fiscalizador debe solicitar de forma oportuna una Medida Cautelar Previa y poder asegurar el pago de la deuda tributaria que se puede generar durante el Procedimiento de Fiscalización, deuda tributaria que se encontraría plasmada en un Requerimiento de Sustento de observaciones. Caso contrario, de extenderse el plazo del procedimiento de fiscalización, el sujeto fiscalizado podría vender sus vehículos, inmuebles, realizar tercerizaciones, dejar sin saldo sus cuentas bancarias y sin saldo sus cuentas de detracciones y entre otros supuestos que intervienen en el cobro de la deuda tributaria pudiendo resultar que esta pueda ser infructuosa.

D. Afectación por la no oportuna actuación durante un procedimiento de fiscalización en casos vinculados a *Consortios*, veamos el caso, los Consortios son constituidos con fines específicos de un determinado negocio, agrupándose, a fin de obtener beneficios económicos, esta es una participación en un determinado negocio no siendo indispensable crear una personería jurídica y tampoco inscribirla en Registros Públicos, por ello, sus actuaciones pueden ser temporales y/ momentáneas, pues solo son creadas para un fin

específico, como por ejemplo a fin de poder acceder a concursos públicos buscan agruparse, en ese sentido las actuaciones de la SUNAT encargadas al Agente Fiscalizador deberían ser rápidas y oportunas, dado que la constitución del Consorcio (contrato) puede concluir y el cobro de la deuda podría devenir en infructuoso.

Resulta indispensable conocer que según el artículo 445º de la Ley General de Sociedades peruana – Ley 26 887, El Contrato de Consorcio es un «contrato por el cual dos o más personas naturales o jurídicas, nacionales y/o extranjeras se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido. Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.»

«Desde un punto de vista contractual, el consorcio no origina la creación de una persona jurídica independiente a la de sus miembros, llamados los consorciados. En lo que respecta a su forma, el contrato de consorcio debe constar por escrito, no siendo necesaria su inscripción en ningún registro público como es el caso de las sociedades. Las contribuciones realizadas por los consorciados permanecen en propiedad exclusiva de cada uno de ellos.» (RGV Avocats, 2019)

«Para efectos tributarios, la regla general es que el contrato de consorcio debe llevar una contabilidad independiente de la de sus consorciados. Al llevar contabilidad independiente, los contratos de consorcio se consideran “personas jurídicas” para

finances del Impuesto a la Renta y del IGV, siendo verdaderos contribuyentes. Por consiguiente, estos contratos de consorcio se encuentran obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), fijar un domicilio fiscal y presentar declaraciones juradas mensuales y anuales.» (RGV Avocats, 2019)

Considerado algunas excepciones para los casos que los consorcios no están obligados a llevar contabilidad independiente a la de sus partes, casos que deberán ser evaluados por la SUNAT para su aceptación.

Según lo descrito es obligación de los Consorcios inscribirse en el RUC, fijar un domicilio fiscal, presentar sus declaraciones y pagar sus impuestos, tomando en cuenta la regla general de los Contratos de contabilidad independiente a la de sus partes, estos son considerados contribuyentes cuyas obligaciones como el de la determinación de sus impuestos pueden estar sujetas a control posterior, lo que es un procedimiento de fiscalización, sin embargo muchas veces estas actuaciones son programadas a los Agentes Fiscalizadores, pero no son oportunas en actuación y conclusión. Dado que no se toma en cuenta y no se considera que estos Consorcios son creados para un determinado fin, contrato, proyecto, obra y entre otros, cuyos contratos podrían culminar rápidamente y ser momentos, por lo que, al llevar una contabilidad independiente, si no contamos con una determinación rápida y oportuna la deuda tributaria que pueda generarse producto de la fiscalización, la cobranza de esta deuda podría devenir en infructuosa.

5.4.4 Desnaturalización de la Prescripción

La acción de la SUNAT (2022) «para determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a

los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido, según lo regulado por el artículo 43º del Código Tributario.»

Es importante recordar que el artículo 45º y 46º del Código Tributario desarrollan la interrupción y la suspensión del plazo de prescripción, de forma correspondiente, detallando una serie de supuestos. A fin de continuar con el análisis en la presente investigación desarrollaremos los supuestos de interrupción y suspensión que se pueden dar producto de un procedimiento de fiscalización, considerando los siguientes:

El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se **interrumpe**, entre otros, por: «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.»

El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se **suspende**, entre otros, durante: «f) la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61º y el artículo 62-A del Código Tributario.»

Es así que, de acuerdo a la legislación actual desarrollada en el Código Tributario sobre los plazos de suspensión de la fiscalización, analizados en el punto 1.3.3 (C. Suspensión del plazo de fiscalización) quedaría claro que puede existir un plazo de suspensión de forma indefinida en determinados supuestos, por consiguiente, de acuerdo al literal f) del numeral 1 del artículo 46º del Código Tributario citado,

el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria también podría quedar suspendido de forma indefinida. En ese sentido, no llegaría a existir el momento de ejercer el derecho a la prescripción por parte del contribuyente a causa de la inacción de la Administración Tributaria, denotando claramente que la legislación actual no se encontraría enmarcada dentro de los límites de los principios del derecho tributario, puesto que este supuesto no respeta los derechos de los contribuyentes y genera incertidumbre a los mismos dentro de un procedimiento de fiscalización.

Ahora bien, resulta indispensable conocer que para la Real Academia Española el término prescripción proviene del latín *praescriptio* y se refiere a la acción y efecto de prescribir. De otro lado, el Derecho Civil Peruano reconoce dos clases de prescripción: la adquisitiva y la extintiva. La primera, es una forma de adquisición de la propiedad; en cambio la segunda, que es la que se aproxima a la institución materia de estudio, se refiere al modo de extinguirse un derecho, que el sujeto tiene para exigir ante la autoridad administrativa o judicial, como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la Ley. De este modo, el artículo 1989 del Código Civil establece que: “La prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo”. (Yacolca y otros, 2019, P. 645)

En la misma línea, Guillermo Borda, citado por Huamaní, sostiene que “La prescripción liberatoria desempeña un papel de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica. Pues el abandono prolongado de los derechos crea incertidumbre, la inestabilidad y la falta de certeza en las relaciones entre los hombres (...) es así que la prescripción tiene una clara utilidad, que es obligar a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas” (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

Si bien es cierto, según nuestro sistema jurídico peruano la prescripción no es una forma de extinción según lo señalado en el

artículo 27º del Código Tributario, sin embargo, nos percatamos que gran parte de la doctrina coincide en que la prescripción tiene un efecto extintivo de la acción de la Administración Tributaria frente a determinadas situaciones.

El efecto de la prescripción se da a causa de la inacción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria de un contribuyente la cual se debe ejercer en un tiempo razonable, ya que prolongarlo crea incertidumbre, inestabilidad y falta de certeza en las acciones de la Administración ya que un plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización debería ser claro y preciso, respalda lo señalado García «la prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular al efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace; su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro.» (2011, P.13)

Ahora bien, conforme a lo establecido por el Tribunal Fiscal la jurisprudencia también sostiene que “el fundamento de la Prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho.” (RTF N° 161-1, 2008)

Por las ideas expuestas y de acuerdo a la doctrina y la jurisprudencia revisada nos permite inferir y abordar sobre el efecto de la prescripción durante un procedimiento de fiscalización, puesto que la prescripción se da por la necesidad de dar un plazo determinado a diferentes situaciones, sobre la actuación oportuna y razonable de la Administración Tributaria, para no crear incertidumbre en los contribuyentes, refiriendo a lo analizado en la presente investigación,

al plazo de determinación de la obligación tributaria por parte de Administración Tributaria a fin de no crear incertidumbre por no realizar un procedimiento de fiscalización dentro de un tiempo adecuado y razonable toda vez que el plazo de conclusión del mencionado procedimiento se deje a libre disponibilidad del Agente fiscalizador lo cual contraviene con el principio de seguridad jurídica por la inestabilidad y la falta de certeza en el debido procedimiento creado hacia el contribuyente.

Concuerda con lo ya expuesto por la Prescripción, Arancibia «El Fisco queda impedido de formular la determinación, de imponer sanción o de exigir el pago, quedando por ende el deudor liberado de su obligación o de la deuda tributaria. Es decir, en la prescripción se extingue la obligación tributaria por el transcurso del tiempo, siendo esta una de las medidas tendientes a otorgar seguridad jurídica a los intervinientes de una relación jurídico-tributaria, ya que dentro de la misma el deudor no puede verse perseguido indefinidamente por su acreedor quien no realizó las acciones debidas de manera oportuna a fin de exigir el cumplimiento de determinada obligación.» (ARANCIBIA CUEVA, 2008)

Por tanto, queda claro que la SUNAT al no haber realizado las acciones necesarias de forma oportuna a fin de determinar una obligación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización no puede perseguir de forma indefinida al contribuyente, puesto que la SUNAT al ser el titular del derecho de determinar una obligación tributaria no puede ser negligente en su ejercicio, por ello la prescripción busca crear certeza en el contribuyente sobre las acciones de la Administración justificadas en garantizar la seguridad Jurídica del mismo.

Lo expuesto en la presente investigación nos ha permitido advertir que mientras no exista en nuestro ordenamiento jurídico un plazo

definido para la conclusión de un procedimiento de fiscalización, la SUNAT podrá realizar la determinación de la obligación tributaria dentro del plazo prescriptorio, lo cual podría resultar de muchos años, generando inseguridad sobre el debido procedimiento en el contribuyente.

Mas alertante aún resulta ser la figura creada por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización, puesto que la justificación de la prescripción, dado por la inacción de la SUNAT, se pierde al dejar un plazo de suspensión indefinido, pues en consecuencia la facultad para determinar la deuda tributaria no prescribiría, dejando abierta una gran incertidumbre en el contribuyente sobre la determinación de sus obligaciones y sobre la conclusión del procedimiento de fiscalización, por ello no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización transgrede y quebranta el principio de Seguridad Jurídica.

5.5 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización:

5.5.1 Seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización tributaria:

Como se ha expuesto en el Punto 1.1 del Análisis del Resultado de la presente investigación, el principio de seguridad jurídica resulta ser un principio fundamental de todo ordenamiento jurídico, dado de forma implícita dentro de los principios constitucionales, pues los ciudadanos merecen saber a qué atenerse con relación al estado.

Su conceptualización no se encuentra dentro de la Constitución Política, no obstante, el Tribunal Constitucional (TC) ha desarrollado algunos alcances y conceptos catalogándolo como principio constitucional, Vera expone las siguientes razones abordadas por el TC en la FJ. 3 y 4 de la STC N° 0016-2002-AI/TC de fecha 30 de abril de 2003:

«El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) 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. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal. »

«Así pues, como se ha dicho, la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º, inciso 24, parágrafo a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe"), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, parágrafo d) ("Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente

calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley") y 139º, inciso 3, ("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 que sea su denominación")» (2017, P. 69-70)

Respalda la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 016-2002-AI/TC que «El principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del estado Constitucional del Derecho. La predictibilidad de las conductas –en especial la de los poderes públicos- frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como establece el Tribunal Constitucional Español, la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho»

Conforme a la jurisprudencia plasmada, el principio de seguridad jurídica tiene un reconocimiento implícito en la Constitución Política cuya esencia es reconocer que todo ciudadano tiene derecho a la predictibilidad de las conductas frente a los supuestos como garantía frente a una posible arbitrariedad o abuso de poder, como garantía de todo ordenamiento jurídico. Es así que, relacionándolo a nuestra presente investigación, el ciudadano debe tener conocimiento sobre el procedimiento que siga la Administración Tributaria para materializar su procedimiento de fiscalización es decir conocer cuando deberá concluir su procedimiento de fiscalización, por ende cuando emitirán y notificarán las Resoluciones de Determinación, a fin de no verse afectado por la determinación de una deuda tributaria de forma tardía que podría generar un gran perjuicio económico en el

contribuyente dado que de acuerdo a la exigibilidad de la deuda tributaria esta puede seguir generando intereses y la cobranza de la misma podría devenir en incobrable, tal como ha sido desarrollado dentro del análisis de la presente investigación.

Respalda esta conceptualización sobre Seguridad Jurídica LA NACIÓN (2014) señalando «La seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, es decir, que cada uno sepa de antemano las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos.

La seguridad jurídica garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.» (parr. 1-5)

Por lo expuesto, la actuación de la Administración Tributaria no se ajusta al principio de seguridad jurídica debido a que el deudor tributario debería tener la predictibilidad de que el procedimiento de fiscalización en el que se encuentra inmerso debería culminar dentro de un plazo razonable considerando la afectación económica y operativa que podría causar, dado que la legislación no es clara al momento de fijar los plazos del procedimiento de fiscalización tanto parcial como definitivo, dejando una brecha abierta a disponibilidad de la SUNAT quien decidirá cuando concluye un determinado procedimiento de fiscalización, más aun considerando que un plazo de fiscalización puede quedar suspendido de forma indefinida.

Ahora bien, recogemos de la doctrina lo desarrollado por NAVARRO VASQUEZ & MARCONE quienes señalan que la Seguridad Jurídica es «uno de los valores de gran consistencia y de importancia básica, porque la certeza de saber a qué atenerse, es decir, la certeza de que el orden vigente ha de ser mantenido aun mediante la coacción, da al ser humano la posibilidad de desarrollar su actividad, previendo en buena medida cuál será la marcha de su vida jurídica». (2002, pág. 665) (El subrayado es nuestro)

Resaltando lo subrayado, concordamos con Navarro & Marcone (2002) puesto que el ciudadano debe desarrollar sus actividades económicas durante un procedimiento de fiscalización teniendo la certeza de saber a qué atenerse, dado que al no tener la certeza de un plazo determinado de la conclusión de un procedimiento de fiscalización y además considerado que puede existir una figura de la suspensión indefinida del mismo plazo podría afectar la operatividad de la empresa fiscalizada ya que esta podría dejar de ser una empresa en marcha puesto que su permanencia en el futuro como una organización estaría en torno de una gran incertidumbre, puesto que no se habría previsto cual sería la marcha de su vida jurídica en el futuro predecible vulnerando el principio de seguridad jurídica.

Resulta indispensable conocer lo señalado por Paredes (2015) sobre el Principio de Seguridad Jurídica que «Se refiere básicamente al hecho de que la norma tributaria debe ser lo suficientemente clara y precisa para que el contribuyente la pueda entender y puede obtener un sentido de predictibilidad en cuanto a la actuación del Estado al ejercer su potestad tributaria.» (P.250).

Adicionalmente, es preciso relacionar al Principio de Seguridad Jurídica con la prescripción, considerando la jurisprudencia, mediante RTF 12409-8-2015, dado que «el principio de Seguridad Jurídica subyace en la institución de la prescripción en materia tributaria, dado que busca resguardar la misma, dado que otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación o pretensión de la Administración, como consecuencia de su inacción, toda vez que busca garantizar que la posibilidad de exigir al deudor la obligación tributaria no se halle de manera indefinida en el tiempo, a cuyo efecto se han establecido plazos específicos recogidos en el artículo 43º del Código Tributario», conforme lo ha señalado este tribunal en la Resolución N.º 0100-5-2004. (P.7)

Señalando, además que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.º 0161-1-2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha indicado que «el fundamento de la prescripción está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho. Es decir, la seguridad jurídica tiene por expresión a la preclusividad, o lo que es lo mismo, que las situaciones de pendencia o claudicantes que puedan afectar al área de intereses personales o patrimoniales del ciudadano no se prolonguen de modo indefinido.» (el subrayado es nuestro)

Sin embargo, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal no ha previsto la necesidad de dar un plazo determinado a la conclusión de un procedimiento de fiscalización debiendo considerar que este también resulta ser una situación de incertidumbre para el contribuyente que pueden afectar los intereses personales y/o patrimoniales del mismo. Además de ello, el Tribunal Fiscal no ha analizado la figura de suspensión indefinida de la prescripción que se puede configurar por la suspensión indefinida de un plazo de fiscalización transgrediendo así la justificación de la prescripción y vulnerando el principio de Seguridad Jurídica.

Según lo expuesto podemos percatarnos que gran parte de la doctrina concuerda en que la norma tributaria debe ser lo suficientemente clara y precisa, es decir los plazos de acción y conclusión de un procedimiento de fiscalización deberían ser claros y precisos toda vez que el contribuyente pueda tener un sentido de predictibilidad en cuanto a la conclusión del plazo de fiscalización es decir de la determinación de la obligación tributaria dentro de un plazo determinado, considerando por ello que la actuación de la Administración Tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización

no se ajusta al Principio de Seguridad Jurídica dado que la normatividad actual no permite conocer un plazo determinado de conclusión del procedimiento de fiscalización y además, por su parte, el supuesto de una suspensión indefinida del plazo de fiscalización que puede causar mayor incertidumbre en el sujeto fiscalizado.

5.5.2 Un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización razonable acorde a la transformación digital.

Chocobar (2022) en una exposición acerca del Sistema Nacional De Transformación Digital señala que El Perú en camino a la OCDE, busca desarrollar un marco regulatorio adaptado digitalmente encaminado a la “Transformación Digital” con la intervención de todos los factores tanto como el Estado, el ciudadano, los empresarios más preparados, quienes van desarrollando e implementando sus servicios digitales, en esa mira va la SUNAT construyendo una arquitectura digital que le permita al ciudadano que estos servicios sean escalables, disponibles, que haya acceso a la información pública y que también exista algún avance con respecto al reconocimiento de documentos digitales, es así que el procedimiento de fiscalización se irá virtualizando cada vez más.

Chocobar (2022) menciona que el camino hacia el desarrollo digital de un país nos lleva hacia el desarrollo económico, es un camino que tenemos que recorrer todos y dentro de estos pilares es importante reconocer cual es nuestro rol, como ciudadano, como entidad pública, como empresas, como organizaciones, como sociedad civil, este rol tiene que estar dentro de nuestro ADN, tenemos que poner las tecnologías digitales al servicio de la población.

El artículo 3º del DECRETO DE URGENCIA N° 006-2020, publicado en el Diario Oficial el Peruano el 09 de enero del 2020, define a la «transformación digital como el proceso continuo, disruptivo,

estratégico y de cambio cultural que se sustenta en el uso intensivo de las tecnologías digitales, sistematización y análisis de datos para generar efectos económicos, sociales y de valor para las personas».

Este Decreto de Urgencia tiene como objeto «establecer las medidas que resultan necesarias para garantizar la confianza de las personas en su interacción con los servicios digitales prestados por entidades públicas y organizaciones del sector privado en el territorio nacional.»

Por ello, se debe aprovechar el uso de la tecnología para generar desarrollo social y económico, lo cual permitirá a la SUNAT ser mucho más transparente con los ciudadanos, este aprovechamiento de la tecnología, sistematización y análisis de datos involucrados dentro de un procedimiento de fiscalización permitirán a la SUNAT crear valor público en la ciudadanía puesto que dará un mejor desarrollo y utilidad al expediente electrónico actual y a la vez se evitarán dilaciones en el procedimiento de fiscalización creando confianza en el contribuyente quien podrá tener una mayor predictibilidad sobre su procedimiento de fiscalización, por ello dentro del desarrollo digital, establecer un plazo de conclusión para el procedimiento de fiscalización permitirá crear un valor público hacia el ciudadano creando mayor certeza dentro del mismo procedimiento y fortaleciendo la confianza digital garantizando la transparencia, la ética y la integridad en su uso de datos como activos estratégicos que deberán ser guardados, resguardados, analizados, procesados, puestos a disponibilidad para que pueda haber una vigilancia permanente del lado del mismo contribuyente y de cómo se usan los datos en SUNAT.

Chocobar (2022) en su exposición señala que la confianza digital es el estado que emerge de cuán veraces, predecibles, éticas y transparentes son las interacciones entre los ciudadanos y las entidades públicas o privadas. La transformación digital en el país exige un gobierno de datos, una ética en el uso de las tecnologías

digitales y el impulso de la confianza en las interacciones de los ciudadanos, cuyo beneficio para este último será obtener más herramientas para aprovechar sus habilidades y construir nuevas competencias.

Debiendo tomar en cuenta que, acorde a la transformación digital, actualmente, el procedimiento de fiscalización parcial electrónica si dispone de un plazo definido para su conclusión, dado que de acuerdo al artículo 62 – B del Código Tributario se señala que la conclusión del referido procedimiento se dará hasta la notificación de la Resolución de Determinación, esto es dentro de los 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación del inicio de la fiscalización parcial electrónica.

Por ello podemos inferir, relacionando a la Transformación Digital con la presente investigación, en que el impulso de las tecnologías digitales en los procesos de SUNAT permitirán que los procedimientos -como el de fiscalización- puedan ser más ágiles y se puedan evitar dilaciones en la emisión y notificación de las Resoluciones de Determinación, tanto al momento de realizar análisis de datos e información (del contribuyente y de terceros) por parte del agente fiscalizador y por la presentación oportuna de documentación y/o información por parte del contribuyente, además que permitirá una mayor interacción entre los contribuyentes y los Agentes Fiscalizadores ya sea en comparecencias, comunicación de observaciones y entre otros, pues el acceso remoto ha facilitado tal interacción sin necesidad de un traslado físico por ambas partes, es así que considerar un plazo de conclusión en el procedimiento de fiscalización permitirá adicionalmente crear una confianza digital y un sentido de predictibilidad sobre sus procedimientos en el contribuyente generando seguridad jurídica en el mismo, considerando que las dilaciones en un procedimiento de fiscalización con un plazo suspendido indefinidamente y/o con la notificación tardía

de las Resoluciones de Determinación no resultarían razonables ni acordes al impulso de la Transformación Digital de la SUNAT.

5.6 Validación de la Hipótesis Secundaria H1 – “Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva.”

Del análisis realizado en la presente investigación podemos concluir en que el estado en uso de la Potestad Tributaria le confiere a la SUNAT facultades tales como la de determinación y fiscalización a fin de verificar la correcta determinación de las obligaciones tributarias del contribuyente, es así que dentro de un procedimiento de fiscalización la SUNAT puede corregir las omisiones o inexactitudes de la determinación realizada por el contribuyente, sin embargo, el ejercicio de estas facultades no pueden ser absolutas, por lo que deben estar enmarcadas dentro de los límites que la misma Constitución Política ha plasmado en los Principios Constitucionales Tributarios.

De acuerdo a los artículos analizados sobre el procedimiento de fiscalización plasmado en el Código Tributario podemos percatarnos que el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la Carta de presentación y el primer requerimiento de información en el que se le comunica al sujeto fiscalizado que será objeto de un Procedimiento de fiscalización (parcial o definitivo), los periodos, grupo de tributos a fiscalizar, sus aspectos y entre otros, adicionalmente a ello, indica en la misma norma que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año o de 6 meses tratándose de una fiscalización parcial, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización, existiendo prorrogas al plazo, excepciones al plazo y los efectos del mismo.

Por lo expuesto, la doctrina y la legislación citada y analizada, se puede verificar la inexistencia de un plazo idóneo de conclusión del procedimiento de fiscalización puesto que el legislador no ha sido claro al indicar en el Código Tributario el plazo en que la SUNAT debe concluir un procedimiento de fiscalización, es decir, el plazo en que debe notificar las Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa, dado que conforme a lo analizado los efectos del vencimiento del plazo de fiscalización de un año o de seis meses dispuesto por el mismo Código Tributario solo implica que la Administración Tributaria no pueda requerir mayor información al sujeto fiscalizado, sin embargo podrá solicitar información a terceros, recibir información de terceros, realizar análisis posteriores a ese plazo e incluso sin necesidad de realizar algún tipo de actuación el Agente Fiscalizador puede dejar un caso de procedimiento de fiscalización inconcluso pudiendo emitir y notificar sus Resoluciones de Determinación siempre y cuando la acción de determinación de la obligación tributaria no haya prescrito.

Hechos que han sido advertidos por la jurisprudencia, mediante RTF 02162-Q-2018, resalta que «el artículo 62-A no establece un plazo máximo para fiscalizar, sino un plazo dentro del cual la Administración puede requerir información y/o documentación al sujeto fiscalizado, siendo que el único límite temporal para efectuar la fiscalización, es el plazo con el que cuenta la Administración para determinar la obligación tributaria, es decir, el plazo prescriptorio.»(P.6)

Ahora bien, es de importancia realizar un análisis de cuantos contribuyentes pueden resultar afectados por una falta de claridad y precisión en la actual legislación del Código Tributario y del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización al no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización, para lo cual analizamos la información proporcionada por la SUNAT – Intendencia Regional Junín en la que podemos observar que en el ejercicio 2021 dicha intendencia programó e inició 257 acciones de fiscalización tanto de fiscalizaciones parciales como fiscalizaciones definitivas de las cuales se obtuvieron los siguientes resultados:

Cuadro 08 – Fiscalizaciones Definitivas Programadas

FISCALIZACION DEFINITIVA	Cantidad	Porcentual
Fiscalizaciones programadas el 2021 (*)	29	100%
Fiscalizaciones concluidas dentro del plazo de 1 año	3	10%
Fiscalizaciones concluidas fuera del plazo de 1 año	4	14%
Fiscalización iniciada el 2021 no concluida a la fecha 13/08/2022	22	76%

Nota: Elaboración Propia

Fuente: SUNAT – Intendencia Regional Junín

() Data considerando casos iniciados hasta el 31/07/2021*

De acuerdo al Cuadro 08 se observa que 26 de los 29 casos programados como fiscalización definitiva no fueron concluidos dentro del plazo de vencimiento de un (01) año establecido en el artículo 62-A del Código Tributario representando el 90% de casos programados.

Cuadro 09 - Fiscalizaciones Parciales Programadas

FISCALIZACIÓN PARCIAL	Cantidad	Porcentual
Fiscalizaciones programadas el 2021 (*)	228	100%
Fiscalizaciones concluidas dentro del plazo de 6 meses	15	7%
Fiscalizaciones concluidas fuera del plazo de 6 meses	108	47%
Fiscalización iniciada el 2021 no concluida a la fecha 13/08/2022	105	46%

Nota: Elaboración Propia

Fuente: SUNAT – Intendencia Regional Junín

() Considerando que 26 casos fueron programados en el mes de diciembre del 2021*

De acuerdo al Cuadro 09 se observa que 213 de los 228 casos programados como fiscalización parcial no fueron concluidos dentro del plazo de vencimiento de seis (06) meses establecido en el artículo 62-A del Código Tributario presentando al 93% de casos programados.

Cuadro 10 - Resumen de Fiscalizaciones Programadas

Ejercicio 2021	Cantidad de casos programados	Plazo de vencimiento según art. 62 –A del CT	Cantidad de casos terminados dentro del plazo	Cantidad de casos terminados fuera del plazo
Fiscalización Parcial	228	6 meses	15	213
Fiscalización Definitiva	29	1 año	3	26

Nota: Elaboración Propia

Fuente: SUNAT – Intendencia Regional Junín

De los datos expuestos podemos concluir en que 239 contribuyentes pertenecientes al directorio de la Intendencia Regional Junín, que representa el 92.9% de casos programados, se vieron afectados por la no determinación de un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización dado que el artículo 62 –A solo señala un plazo de vencimiento de la fiscalización a fin de no requerir mayor información y/o documentación de la ya querida al contribuyente fiscalizado y no sobre un plazo de cuando debería de concluir un procedimiento de fiscalización.

Es así que, el legislador no ha previsto un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización, dado que nuestro actual Código Tributario no establece de forma clara y precisa un plazo para la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de multa, de corresponder, hechos que deben ser corregidos, a fin de no crear incertidumbre en el sujeto fiscalizado puesto que el ciudadano debería de tener certeza del plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización, puesto que al no tener un plazo definido actualmente, vulnera la seguridad jurídica del contribuyente.

Ahora bien es importante aclarar que si bien es cierto la SUNAT tiene la facultad discrecional dentro de un procedimiento de fiscalización, este debe darse respetando los derechos de los contribuyentes y no de forma arbitraria, creando certeza sobre las actuaciones del Agente Fiscalizador como derecho que debe tener el sujeto fiscalizado a la predictibilidad sobre determinadas situaciones, es decir debe poder tener la predictibilidad sobre la determinación de la obligación tributaria y sobre la emisión y notificación del acto jurídico

materializado en la Resolución de Determinación, que concluya un procedimiento a fin de conocer de forma certera las consecuencias de los mismos y saber a qué atenerse frente a determinados actos.

En la misma línea y según lo desarrollado en el presente capítulo hemos podido revelar que la falta de seguridad jurídica perjudica al sujeto fiscalizado económicamente dado que no puede tener la certeza de cuan cuantiosa será la determinación de su deuda tributaria al finalizar el procedimiento de fiscalización, puesto que esta determinación incluirá los intereses moratorios que se generarán por el paso del tiempo, por ello el legislador no ha considerado que los intereses moratorios se dan como un supuesto indemnizatorio por la falta de pago oportuno, no obstante a ello, no ha previsto que los intereses no se deberían generar por falta de acción de la Administración Tributaria en el desarrollo de sus procedimientos como lo es el Procedimiento de Fiscalización, dado que puede causar un detrimento en la economía del contribuyente y afectaciones operativas a la empresa fiscalizada ya que esta podría dejar de ser una empresa en marcha puesto que su permanencia en el futuro como una organización estaría en torno de una gran incertidumbre, puesto que no se habría previsto cual sería la marcha de su vida jurídica en un futuro predecible vulnerando el principio de seguridad jurídica

Acorde a todas las ideas expuestas, se confirma la Hipótesis N.º 1: Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, puesto que el artículo 62-A del Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, como toda norma jurídica, debería ser lo suficientemente clara y precisa para que el contribuyente pueda entender y tenga un sentido de predictibilidad sobre determinadas situaciones, es decir el actual Código Tributario no contempla un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización vulnerando el principio de seguridad Jurídica del contribuyente.

5.7 La Queja Durante un Procedimiento de Fiscalización:

Continuando con nuestro análisis en la presente investigación, es importante conocer que el sujeto fiscalizado puede presentar una queja contra las actuaciones de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización como un medio de defensa, considerando que, «en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario» según lo señalado en el artículo 11º del Reglamento de Fiscalización.

En concordancia a ello de acuerdo a lo plasmado en el artículo 155º del Código Tributario «La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.»

El recurso de Queja, en relación al análisis de la presente investigación, esto es el cumplimiento de los plazos dentro de un procedimiento de fiscalización, se puede interponer, antes que la SUNAT notifique su Resolución de Determinación si “la Administración Tributaria, mediante su actuación, afecta indebidamente los derechos del deudor tributario, este podrá cuestionar dicha actuación a través de un recurso de Queja, sin necesidad de esperar que el procedimiento de fiscalización termine”. (GALVEZ ROSASCO, 2005, pág. 419)

Concuerdan en que el Recurso de Queja es «un remedio procesal a través del cual el contribuyente que sufre perjuicios derivados de un defecto de tramitación del procedimiento, debe acudir al inmediato jerárquico con el objeto de que se proceda a la subsanación de dicho defecto.» (STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL, 2007, pág. 34)

Por su parte, de forma semejante, el Tribunal Fiscal en (ACTA DE RESOLUCIÓN DE SALA PLENA, 2004) señala que la finalidad del Recurso de Queja es «corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento, debiendo proceder dicho recurso contra los requerimientos que se emitan durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización o verificación, en la medida que el defecto en el que hubiera incurrido la Administración y que motive el cuestionamiento del requerimiento pueda ser subsanado por esta, pues sólo podrá reencauzarse un procedimiento que no haya culminado.»

En suma a las a ideas expuestas por la doctrina y la jurisprudencia, concluimos en que el recurso de Queja puede interponerse por el sujeto fiscalizado frente a las actuaciones o procedimientos que afecten sus derechos, a fin de poder corregir ciertas actuaciones que no estén arregladas a ley, siempre y cuando el procedimiento aún se encuentre abierto y no se haya emitido el acto administrativo, es decir cuando aún no se hayan notificado las Resoluciones de Determinación durante un procedimiento de fiscalización. Es así que el sujeto fiscalizado podría interponer recurso de Queja si tiene incertidumbre frente a los procedimientos o actuaciones de la Administración Tributaria puesto que los plazos de conclusión del procedimiento se pueden extender mucho y causar afectación tanto operativa como económica en el contribuyente, vulnerando la seguridad jurídica del mismo.

5.7.1 Resolución del tribunal fiscal 01379-Q-2018 que aclara la aplicación de la suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-a del código tributario

Hacemos principal referencia a la RTF 013-Q-2018 en la presente investigación, que atiende el recurso de Queja presentado por un contribuyente quien observa que el plazo de fiscalización de un año ya había culminado y la Administración Tributaria continuó requiriéndole información, dado que el Tribunal respalda la aplicación

de una suspensión indefinida del plazo del procedimiento de fiscalización con el siguiente pronunciamiento: «declara infundada la queja presentada dado que el plazo de los procedimientos de fiscalización estuvieron suspendidos desde el 24 de marzo de 2017, debido a la configuración de la causal establecida en inciso g) del numeral 6 del anotado artículo 62°-A, del Código Tributario, por lo que el plazo de fiscalización de un año aún no había vencido y la Administración estaba facultada a requerir mayor información.» legitimando la distorsión generada por la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización puesto que no la pone en discusión en su pronunciamiento.

Visto el pronunciamiento del Tribunal Fiscal ponemos énfasis en el supuesto de suspensión considerado en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, reforzando la idea expuesta en el literal C del Punto 1.3.3 -Plazos de suspensión de la fiscalización- que a la letra señala lo siguiente: «Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.», considerando que se encuentra dentro de este supuesto las solicitudes de cruces de información a proveedores del contribuyente, dado que, en caso el proveedor materia del cruce no presentara información, el plazo de suspensión de la fiscalización se mantendrá suspendido de forma indefinida hasta que la entidad privada (proveedores) cumplan con exhibir y/o presentar la documentación y/o información solicitada.

Lo mencionado es aclarado en el Inciso g) del artículo 13 del Reglamento de procedimiento de fiscalización que señala que, «para efectos de lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, cuando se requiera información a otras entidades de la administración pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de

información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.».

Ahora bien, de acuerdo a la siguiente información proporcionada por la SUNAT – Intendencia Regional Junín respecto a los resultados de los cruces de información programados en el ejercicio 2021, se observa que se programaron 28 casos de tipo Verificaciones de Obligaciones Formales – Cruces de Información a terceros, es decir a proveedores de los sujetos fiscalizados tal como se muestra en el Cuadro 11.

Cuadro 11 – Resultados de cruces de información – IR Junín

**RESULTADOS DE CRUCES DE INFORMACION - INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN
PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021
En soles**

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021	
	CANTIDAD	%
Programados 2021	28	100%
Indicador No conforme en los que NO presentaron información (*)	24	86%
Indicador conforme - presentaron	4	14%

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT - Intendencia Regional Junín
(*) Ocho (8) Cruces de información iniciados en el 2021 aún no concluidos a la fecha 13/08/2022 - solo registra resultado como indicador no conforme en presentación de información.

Respecto a los 28 casos programados, ponemos en análisis la información brindada por la SUNAT, mediante la cual podemos denotar que 24 casos cuentan con un indicador de resultado “No Conforme” en la no presentación de información por parte del contribuyente materia del cruce, por tanto, el 86% de los casos programados como cruces de información permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización al sujeto fiscalizado en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, sin tomar en cuenta si el cruce de

información en concreto ha sido concluido o no por el Agente Fiscalizador, dado que de acuerdo a la *Nota* se puede apreciar que ocho (8) casos aún no han sido concluidos a pesar de haber sido programados en el ejercicio 2021 y considerando que los cruces de información son consideradas acciones rápidas dado que es programado como una verificación no comprendida dentro de los procedimientos de fiscalización.

De forma análoga, se realiza un análisis a la información proporcionada por la SUNAT sobre los resultados obtenidos de cruces información programados en el ejercicio 2021 a nivel nacional (Véase el Cuadro 12 y el Cuadro 13)

Cuadro 12 – Resultados de Cruces de Información – Nivel Nacional

RESULTADOS DE CRUCES DE INFORMACION - NIVEL NACIONAL PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021	
	CANTIDAD	%
Programados 2021	1276	100%
Indicador No conforme en los que NO presentaron infomación - con multa	778	61%
Indicador conforme - presentaron	498	39%

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT

Cuadro 13 – Resultados de Cruces de Información – Nivel Nacional – conclusión de casos

**RESULTADOS DE CRUCES DE INFORMACION - NIVEL NACIONAL
PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021**

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021	
	CANTIDAD	%
Casos Programados 2021	1276	100%
Casos Terminados 2021	1.120	88%
Pendientes de culminación	156	12%

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT

Respecto a los 1276 casos programados a nivel nacional, ponemos en análisis la información brindada por la SUNAT, mediante la cual podemos denotar que 778 casos cuentan con un indicador de resultado “No Conforme” con multa emitida por no proporcionar información, por tanto, el 61% de los casos programados como cruces de información permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización al sujeto fiscalizado en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, sin tomar en cuenta si el cruce de información en concreto ha sido concluido o no por el Agente Fiscalizador, dado que de acuerdo al Cuadro 13 se puede apreciar que ciento cincuenta y seis (156) casos aún no han sido concluidos a pesar de haber sido programados en el ejercicio 2021.

A lo expuesto, resulta importante citar lo inferido por Caller Ferreyros quien sostuvo que la acción de la Administración Tributaria se puede tornar en imprescriptible, dado que el desarrollo del procedimiento de fiscalización, cuyo plazo de duración es laxo, puede ser suspendido, así como la suspensión del plazo de prescripción que, sin una fecha cierta de término, se puede presentar en aquellos casos en que la Administración Tributaria requiera información de terceros (2008, P.33)

En ese sentido, la doctrina ya habría advertido este supuesto de suspensión indefinida del plazo de fiscalización y por ende la desnaturalización de la prescripción, sin embargo la jurisprudencia no ha corregido tales hechos y ha dispuesto la aplicación de una suspensión indefinida del plazo de fiscalización en el supuesto comprendido en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, dejando abierto a libre disponibilidad del Agente Fiscalizador el plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización, por tanto la emisión como la notificación de la Resolución de Determinación podría tardar años, lo cual advertimos genera incertidumbre en el contribuyente puesto que no tiene la certeza de la fecha de culminación del procedimiento de fiscalización, generando afectaciones económicas como operativas en las actividades económicas del contribuyente, debiendo tomar en cuenta que de acuerdo al análisis realizado más del 60% de los casos programados permiten aperturar la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización.

5.8 Validación de la Hipótesis Secundaria H2 – “Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.”

Tomando en cuenta lo señalado en atención a la validación de la Hipótesis Específica N° 1 y en ese mismo orden de ideas, somos de la opinión que nuestro vigente Código Tributario –en torno al artículo 62-A- no ha contemplado que un plazo de fiscalización puede quedar suspendido de forma indefinida en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del mismo Código, puesto como a la letra dice, que un plazo quedará suspendido «Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria.» tal como se aclara

en la Resolución del tribunal Fiscal N.º 013-Q-2018 analizada en la presente investigación.

Ahora bien, de acuerdo al análisis, desarrollado en el presente capítulo, realizado de la información proporcionada por la Administración Tributaria se obtuvo que el 86% de los casos de cruces de información programados en la SUNAT - Intendencia Regional Junín permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización y se advierte que 8 casos aún no han sido concluidos a pesar de haber sido programados en el ejercicio 2021, de forma análoga, se obtiene que el 61% de los casos de cruces de información programados en la SUNAT a nivel nacional permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización, advirtiendo que 156 casos programados en el ejercicio 2021 aún no han sido concluidos.

Por ello, en la presente investigación advertimos la figura de una suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización, dado que, si durante un procedimiento de fiscalización el Agente Fiscalizador solicita información a terceros y estos no presentan la totalidad de la información solicitada, el plazo de fiscalización quedará suspendido es decir quedará abierto a libre disposición del Agente Fiscalizador.

Tal razonamiento es apoyado por Caller Ferreyros, ex presidenta del Tribunal Fiscal, señalando que «el tiempo que se tome la Administración para culminar su procedimiento de fiscalización, notificar su resolución de determinación y resolver las controversias que susciten de dicha resolución, conllevará a que el deudor tributario se encuentre sujeto a un plazo indefinido dentro del cual la Administración Tributaria puede determinar su obligación tributaria, situación que sin lugar a duda atenta contra su seguridad jurídica.»(2008, P.34)

Siendo aún más preocupante que el derecho del contribuyente a ejercer la opción de solicitar prescripción sobre determinadas inacciones de la Administración Tributaria, esto es sobre la determinación de la Obligación

Tributaria, también quedará suspendido, por tanto el Agente Fiscalizador podrá emitir y notificar sus Resoluciones de Determinación y/o Resoluciones de Multa en cualquier momento, sin considerar un plazo definido dejando abierta una gran incertidumbre en el contribuyente, por ello la falta de regulación en el Código Tributario y en Reglamento del Procedimiento de Fiscalización sobre la figura creada de la “suspensión indefinida del plazo de fiscalización” transgrede el principio de Seguridad Jurídica.

Por tanto queda claro que la SUNAT al no haber realizado las acciones necesarias de forma oportuna a fin de determinar una obligación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización no puede perseguir de forma indefinida al contribuyente, puesto que la SUNAT al ser el titular del derecho de determinar una obligación tributaria no puede ser negligente en su ejercicio, por ello la prescripción busca crear certeza en el contribuyente sobre las acciones de la Administración justificadas en garantizar la seguridad Jurídica del mismo, sin embargo el legislador no ha previsto que también existe una desnaturalización de la prescripción al quedar suspendido de forma indefinida, pues todo ello obedece a una inadecuada regulación del Código tributario respecto a las causales de la suspensión del procedimiento de fiscalización y por ende de las causales de suspensión e interrupción de la prescripción.

Por lo expuesto, confirmamos la hipótesis Específica 2 dado que “Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial”, lo cual crea situación de incertidumbre en el contribuyente, marco legal que debe ser corregido por el legislador.

5.9 Resultado de entrevistas realizadas en relación a las variables de investigación.

Reforzamos los resultados arribados y plasmados en el presente capítulo con las opiniones vertidas en las entrevistas realizadas, con una guía de

preguntas que fueron validadas por los profesionales expertos quienes calificaron de formar aprobatoria la misma, para lo cual se escogió al siguiente grupo de profesionales representativos del ámbito tributario y/o contable elegidos bajo un muestreo propositivo quienes brindaron su interpretación, percepción y apreciaciones sobre las variables de estudio:

Profesionales de la Administración Tributaria – SUNAT:

Nombres y Apellidos	Profesión	Lugar de Labores	Cargo/Puesto	Años de experiencia tributaria/contable
Wilder Velezmore Araujo	Administrador	SUNAT- Junín	Intendente SUNAT - IR Junín	15 años
Javier Franco Castillo	Contador	SUNAT- Junín	Jefe de División de Auditoría - IR Junín	16 años
Gaspar Tovar Beatriz	Contadora	SUNAT- Junín	Auditora - IR Junín	28 años
Alfred Danny Romaní Bazán	Contador	SUNAT- Junín	Supervisor de Auditoría	18 años
Rodríguez Rivera Guadalupe Gisela	Contadora	SUNAT- Junín	Auditora - IR Junín	10 años
Orihuela Ruiz Isabel Del Carmen	Contadora	SUNAT- Junín	Auditora - IR Junín	20 años
Vilma Tiznado Sánchez	Contadora	SUNAT – Lima	Auditora - Gerencia de Principales Contribuyentes	25 años
Vanesa Tadeo Caso	Contadora	SUNAT – IPCN	Supervisor de la Gerencia de Fiscalización de IPCN	8 años
German Elmer Landa Bañón	Contador	SUNAT- Junín	Auditor - IR Junín	18 años
Luis Enrique Zárate Reyes	Contador	SUNAT – Lima	Funcionario en División Normativa de control y recuperación de deuda	25 años
Ivan Ronald Ortega Romero	Contador	SUNAT – Lima	Funcionario en Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos	22 años

Profesionales Independientes:

Nombres y Apellidos	Profesión	Lugar de Labores	Cargo/Puesto	Años de experiencia tributaria/contable
Irma Irene Zarate Quiñones	Contador Público	Colegio De Contadores Públicos De Junín	Decana	30 años
Eleazar Mendoza Ruiz	Contador Público	Universidad Nacional Del Centro Del Perú	Decano	30 años
Miguel Angel Carrillo Bautista	Abogado Tributarista	Independiente	Independiente	19 años
Esquivel Aguilar Elard Jhonny	Contador	Censea Fiscal	Director	23 años
Capcha Carbajal Hernán William	Contador Público – Ing. de Sistemas	Empresa CONTASIC S.A.	Presidente Directo	28 años
Aguilar Huaroc Miguel Lalo	Contador Público	Independiente	Independiente	20 años

Los mencionados profesionales vertieron su opinión, interpretación, percepción y apreciaciones sobre las variables de estudio, las cuales se resumen en el siguiente Cuadro 14.

Cuadro N. ° 14 - Resumen de opiniones vertidas en las entrevistas realizadas:

GUÍA DE PREGUNTAS	OPINIÓN PROFESIONAL DE SUNAT	OPINIÓN PROFESIONAL INDEPENDIENTE
1. ¿Qué opina sobre la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización en la actual legislación?	La ausencia de un marco legal que regule de manera precisa un plazo determinado para la conclusión de los procedimientos de fiscalización, no permite al administrado conocer de manera clara y precisa cuando concluirá una fiscalización con la respectiva notificación de la Resolución de Determinación (solo queda supeditado a la notificación de la resolución, la misma, que no tiene taxativamente un plazo); de acuerdo a nuestra legislación el computo de plazo está condicionado al supuesto de que el contribuyente presente toda la documentación requerida en el primer requerimiento lo cual no brinda predictibilidad y certeza sobre el procedimiento de fiscalización, además conlleva a incertidumbre por parte del sujeto fiscalizado, pudiendo generar pérdidas económicas y problemas de salud mental. Por tanto, no contamos con un plazo final para la emisión de la Resolución de Determinación, sin embargo, este plazo debe ser razonable de acuerdo a la complejidad de cada caso en concreto.	La no existencia de un plazo máximo para culminar el procedimiento de fiscalización tributaria podría generar indefensión en los contribuyentes, afecta sus derechos y afectar la seguridad jurídica en tanto, no se tiene certeza si la Administración Tributaria, procederá a notificar posteriores requerimientos al contribuyente o efectuar cruces de información y/o tomas de manifestación con terceros, dentro del plazo prescriptorio, el cual de por sí es amplio, por lo cual la Administración tributaria puede alargar indebidamente sus procedimientos. Considerando el plazo de la prescripción tributaria, la SUNAT tendría el derecho de determinar la deuda tributaria hasta dicho plazo; sin embargo, existe situaciones de desventaja al contribuyente en la determinación de la deuda tributaria a mayor plazo, esto por aplicación de los intereses, entre otros debiendo de considerarse un plazo de termino prudente, de no ser así debe considerarse la suspensión de intereses después del vencimiento del plazo de fiscalización puesto que estando en procedimiento de fiscalización la determinación de la deuda ya le corresponde a SUNAT
2. ¿Qué opina sobre la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada	La figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización no es un concepto contemplado ni plasmado en el artículo 62- A del Código Tributario, sin	Podría generar indefensión en los contribuyentes en aquellos casos en los cuales la información requerida por la Administración Tributaria a otras

por aplicación del numeral 6 del inciso g) del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria? (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información)	embargo, se apertura esta figura dado que en nuestra actual legislación el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización ha aclarado que un plazo de fiscalización se suspende cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas en cuyo caso el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada. Siendo así la actual legislación no ha contemplado que ante el supuesto de incumplimiento de la presentación de la información solicitada por la Administración Tributaria a otras entidades de la administración pública o terceros privados; generaría un supuesto de suspensión indefinido. Esto es beneficioso para la Administración Tributaria, más no para el contribuyente sujeto a una fiscalización, si bien es cierto que todo contribuyente debe tener la documentación sustentatoria de sus compra y/o servicios, se debe regular, dado que por la irresponsabilidad de otros, no tendrá plazo de termino la fiscalización iniciada, perjudicando al contribuyente fiscalizado que sí cumplió con proporcionar todo lo solicitado en los plazos previstos y que no tiene un horizonte claro respecto a la culminación del procedimiento de fiscalización.	entidades de la Administración Pública o privada no sea relevante para determinar la obligación tributaria, pudiendo ser una información incluso residual que no va a incidir en lo que la Administración Tributaria viene determinando dentro del procedimiento de fiscalización tributaria, ello aunado a que no se ha establecido un plazo máximo para que dicha información requerida sea proporcionada a la Administración Tributaria o parámetros específicos respecto del contenido de lo que la Administración Tributaria solicite a terceros, lo cual podría dilatar el procedimiento de fiscalización en tanto, al estar suspendida la fiscalización tributaria por pedido de información, la Administración Tributaria se encontraría dentro del plazo prescriptorio para efectuar la determinación de la obligación tributaria. Por ello, la “suspensión indefinida” es fuente de las arbitrariedades que puede cometer la Administración tributaria para que los contribuyentes sufran largos periodos de incertidumbre respecto a las fiscalizaciones a las que puede estar inmersas, contribuyendo a la inseguridad jurídica.
3. ¿Considera que la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un	Considerando que la legislación vigente, al establecer plazos condicionados resta predictibilidad al procedimiento de fiscalización, sin embargo, la conclusión del procedimiento con la notificación de	Sí vulnera la seguridad jurídica, dado que si bien vía jurisprudencia y según el marco actual se desprende que el límite temporal que tiene la Administración Tributaria para

procedimiento de fiscalización en la actual legislación vulnera el principio de seguridad jurídica? Explique su opinión.	la Resolución de Determinación se encuentra sujeto al plazo prescriptorio como medio de defensa del contribuyente por inacción de la administración tributaria. En una forma genérica, la ausencia de un marco legal en cualquier situación, si vulnera la seguridad jurídica, por lo que, para una inversión o actuación del ciudadano, se debe tener los aspectos legales muy claros y precisos. Acotan: los parámetros y límites razonables para el actuar de la administración tributaria, deberían dar como consecuencia no contravenir a la seguridad jurídica, en el marco de un debido proceso. Porque en todo caso el contribuyente tiene los canales necesarios para dar a conocer su discrepancia con las demoras que pueda tener la administración tributaria, como son la defensoría del contribuyente, la defensoría del pueblo, el poder judicial.	fiscalizar a un contribuyente es el plazo prescriptorio, no se ha previsto en el Código Tributario ni en el reglamento del procedimiento de fiscalización tributaria, hasta cuándo la Administración Tributaria puede seguir notificando requerimientos, cruces de información o realizando inspecciones, cuando lo que ha sido proporcionado por el contribuyente en los requerimientos previos sea suficiente para efectuar la determinación de la obligación tributaria, esto es, no hay certeza del tiempo que demandará la fiscalización tributaria, siendo que, incluso cuando la Administración Tributaria considere que es compleja podría prorrogarse el plazo por un año adicional. Esta ausencia del marco legal correspondería a un abuso de derecho por parte de la Administración Tributaria, vulneración al patrimonio empresarial, entre otros.
4. ¿Considera que una suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada por aplicación del numeral 6 del inciso g) del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información) vulnera el principio de seguridad jurídica? Explique su opinión	El Código Tributario indica que en ciertas circunstancias y hechos se suspenderá el plazo de fiscalización, no obstante, La figura de suspensión indefinida del procedimiento de fiscalización aperturada por aplicación del inciso g) del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros producto de un cruce de información, genera incertidumbre sobre el plazo indeterminado para la notificación de las resoluciones de determinación desnaturalizando el fundamento de la prescripción produce un efecto de restarle predictibilidad al procedimiento	Sí vulnera la seguridad jurídica en tanto no se ha previsto en el Código Tributario dicha facultad discrecional de la Administración Tributaria, como un supuesto de excepción cuando lo requerido a otras entidades de la Administración Pública o privados sea necesario o indispensable para efectuar la determinación de la obligación tributaria, es decir, estamos ante un supuesto de suspensión que no tiene un límite temporal ni que permite identificar como información estrictamente necesaria lo que será materia de solicitud a terceros en la fiscalización que se está efectuando al contribuyente, lo cual genera

	de fiscalización más aún cuando el proceso de puede extender indeterminadamente a raíz de un incumplimiento de un tercero.	incertidumbre respecto de si el pedido de información será atendido por la entidad pública o privada (terceros) o las consecuencia en caso dichos terceros no otorguen la información dentro de un plazo o la otorguen de forma incompleta lo cual vulnera el derecho al plazo razonable de los contribuyentes dentro del aludido procedimiento. Acotando que un plazo de fiscalización no puede estar suspendido cuando el mencionado caso incluso ya ha sido concluido.
5. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la marcha económica de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y de lo cuantiosa que puede resultar su deuda tributaria producto de los intereses por el paso del tiempo pudiendo existir un descenso significativo en la rentabilidad y/o liquidez de las empresas provocando desventajas en la competitividad, la eliminación del mercado económico, desbalance patrimonial y un detrimento en su economía? Explique su opinión.	En circunstancias donde no especifican plazos, motivos del porque una fiscalización puede prolongarse, conlleva a una total incertidumbre y por ende a un detrimento en la economía de la empresa sujeta a fiscalización Acotan los profesionales que no debería existir ningún perjuicio económico al contribuyente si este determina de forma correcta su obligación tributaria, pudiendo éste incluso corregir su propia determinación en cualquier momento hasta antes de la culminación del proceso de fiscalización y además que, las empresas antes deben atender al cumplimiento de normas o principios contables y/ financieros, de ser que la empresa estime contingencias, éstas deberían tenerse presente; incluso en el ámbito tributario vía los ajustes necesarios.	Si podría producirse una incertidumbre en la marcha económica de la empresa al no tener certeza de cuando concluirá el procedimiento de fiscalización tributaria en tanto, destina personal para atender la fiscalización que no sólo debe cumplir sus obligaciones laborales del día a día dentro de la empresa, sino también atender los pedido de información del auditor sin tener certeza de hasta cuándo deberá proporcionar y/o exhibir dicha información, lo cual no solo genera indefensión por el tiempo que genera cumplir con la fiscalización tributaria, sino también el no tener certeza si lo que ya se proporcionó podría generar reparos en dicho ejercicio, o en anteriores, si los contratos o servicios materia de observación se han efectuado por las mismas operaciones durante los periodos no prescritos, esto es, no hay certeza respecto de lo que se viene determinando por parte de la Administración Tributaria y la incidencia que tendrá respecto de otros periodos en los cuales la

		empresa ha incurrido en los mismos gastos o contratos con terceros que puedan ser observados o desconocidos por la Administración Tributaria. En tanto, la empresa utiliza tiempo y recursos para atender la fiscalización tributaria, la dilación de SUNAT al realizar dicho procedimiento, aunado a la ausencia de plazo genera un perjuicio económico en la empresa que no tiene un límite temporal previsto en las normas tributarias, lo cual puede afectar los resultados y la liquidez de la empresa.
6. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la operatividad de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización puesto que la empresa podría dejar de ser una empresa en marcha generando incertidumbre de su permanencia en el futuro y dudas razonables sobre su capacidad de seguir operando? Explique su opinión	De no existir reglas claras en una fiscalización, considero que, si se crea incertidumbre en el sujeto fiscalizado incluso en la operatividad de la empresa, pudiendo generar contingencias tributarias en futuros ejercicios existiendo la posibilidad de extinguir la empresa. Se comparte la idea que al ser la fiscalización un deber de “soportar” que tiene que cumplir el contribuyente insumiendo recursos administrativos para atención de los requerimientos cursados por la Administración, el hecho de no tener una certeza respecto a su conclusión lo perjudica en relación a los recursos y tiempos dedicados a su atención y en algunos casos en relación a algunas restricciones que posee el contribuyente sujeto a fiscalización, tales como la restricción domiciliaria.	En un futuro podría generarse incertidumbre sobre la operatividad de la empresa en tanto no cuente con un resultado oportuno respecto de lo que la Administración Tributaria viene fiscalizando o los reparos encontrados como consecuencia de la emisión de los requerimientos dentro de la fiscalización tributaria, lo cual podría generar que la empresa evalúe salir del mercado o conformar una nueva persona jurídica en tanto la fiscalización podría implicar un costo que se va generando día a día por los intereses moratorios de la deuda tributaria o la posibilidad que la Administración Tributaria ejerza la facultad de trabar medidas cautelares previas prevista en el artículo 56° del Código Tributario al considerar que la cobranza podría devenir en infructuosa. Además, al tener una incertidumbre sobre la marcha económica de la empresa, puede conllevar a un desbalance patrimonial y la empresa dejaría de ser una empresa en marcha

		y no tendría la capacidad de seguir operando, afectaría la liquidez, riesgo crediticio y financiero, nosotros como profesionales contables, tenemos la obligación de aplicar el principio contable de empresa en marcha, viendo la planificación, patrimonio de los Estados Financieros.
7. ¿Considera que es arbitrario que el plazo para la notificación de la Resolución de Determinación se deje a libre disposición del Auditor o sujeto como límite temporal al plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria?	Podría ser no razonable tener como límite temporal para la notificación de las Resoluciones de Determinación al plazo prescriptorio dado que una conclusión podría estar enmarcada dentro de los 4 o 6 años, según corresponda, lo cual debe ser aclarado por el legislador a fin de no causar perjuicio en el contribuyente Sin embargo, se deben considerar parámetros claros dado que caso en particular es diferente dependiendo del tamaño, complejidad, tipo de operaciones, etc. Por ello, al dejarse a libre disposición del auditor, el contribuyente tiene instancias para manifestar su queja o desacuerdo.	Resulta arbitrario que no se haya previsto en el Código Tributario un plazo para la emisión de los valores desde la notificación del último requerimiento o del requerimiento previsto en el artículo 75° del aludido Código Tributario, para la emisión de los valores, esto es, no se ha señalado expresamente en el Código Tributario ni en su reglamento, un plazo específico o un plazo razonable a partir de las conclusiones comunicadas por SUNAT al contribuyente en algún resultado de requerimiento para la notificación de los valores, lo cual si bien podría señalarse que el límite temporal siempre es el plazo prescriptorio, al tener un plazo de cuatro (4) años para que prescriba dicha facultad de determinación, podría afectarse el derecho al plazo razonable si por ejemplo los valores se notifican pasado dos años desde la última notificación de requerimiento de SUNAT o cruce de información, lo cual pone en evidencia la afectación al plazo razonable del contribuyente por la actuación arbitraria de la Administración Tributaria, aunado al incremento de la deuda tributaria como consecuencia de los intereses moratorios que se siguen generando mientras dura la fiscalización tributaria.

		Además de ello, se considera como abuso de derecho y arbitrario el prolongar el procedimiento de fiscalización con supuestos interpretativos de suspensión de plazo de fiscalización.
8. ¿Considera que al no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo pueden existir afectaciones en los procedimientos de la Administración Tributaria tales como: deudas incobrables en el futuro, ingresos como recaudación no oportunos, medidas cautelares previas no oportunas, presentación de quejas, desnaturalización de la prescripción, ejercicio de la facultad discrecional no razonable y entre otros?	Puede afectar el desarrollo de los demás procedimientos tributarios como son la cobranza oportuna de la deuda, ingresos como recaudación o medidas cautelares oportunos, siempre considerando en qué punto del procedimiento de fiscalización nos encontramos. Resulta necesario a fin de darle mayor predictibilidad al procedimiento de fiscalización que el legislador debe aclarar los plazos de conclusión de una fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo plazo. Dado que, en caso se produzca una suspensión indefinida del cómputo del plazo de fiscalización que origine un alargamiento innecesario del proceso, sí podría originar algunas afectaciones en los procedimientos de la Administración Tributaria, vinculadas a la recuperación de la deuda determinada como son el retraso para trabar medidas cautelares previas, la demora en la determinación de la causal del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (Precisándose que ésta no depende de la conclusión del procedimiento de fiscalización sino de la detección de la misma), entre otras Por ello, la realización de estos procedimientos va a depender mucho de la eficiencia de las estrategias y modelos de control que implante la administración tributaria para tener actos oportunos e incluso preventivos,	NO APLICABLE

	como es el caso de la transformación digital de los procesos, como el de fiscalización.	
--	---	--

Producto del análisis realizado a las opiniones vertidas por los profesionales citados, se obtuvo los siguientes resultados:

Profesionales de SUNAT: Consideran que existe vulneración a la certeza, predictibilidad y seguridad jurídica del contribuyente dado que la actual legislación no regula un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización considerando como límite al plazo de prescripción, denotando que en aplicación de ello los plazos para concluir un procedimiento de fiscalización deben ser razonables y más aún por la figura creada con la suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada en aplicación del Inciso del numeral 6 del inciso g) del artículo 62 -A del Código Tributario dado que por el incumplimiento de terceros el sujeto fiscalizado no puede verse perjudicado.

Acotan a su posición que de regularse un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización y no considerar como límite a la prescripción se deben considerar parámetros para casos particulares.

Profesionales Independientes: Consideran que existe vulneración a la seguridad jurídica del contribuyente, lo cual podría generar indefensión en los mismos, dado que la actual legislación no regula un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización teniendo como único límite temporal a la prescripción pudiendo existir situaciones de desventaja para el contribuyente, de forma semejante, consideran que existe vulneración al principio de seguridad jurídica por la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización producido por la solicitud de información a terceros que no presenten información o la presenten de forma parcial, considerando adicionalmente que resulta innecesario la información que puede presentar un tercero.

Acotan los profesionales que se debe considerar la suspensión de intereses después del vencimiento del plazo de fiscalización puesto que estando en procedimiento de fiscalización la determinación de la deuda ya le corresponde a la SUNAT.

Es pertinente resaltar que los entrevistados Miguel Carrillo e Irma Zarate adicionalmente a las respuestas del cuestionario brindaron los siguientes aportes:

Miguel Carrillo en la entrevista demarca que, cuando los contribuyentes han cuestionado la pertinencia de la Administración Tributaria de requerir documentación o información a terceros ante el Tribunal Fiscal vía queja, dicho ente colegiado ha concluido que ello responde al uso de una facultad discrecional de la Administración Tributaria, así lo señaló con ocasión de la resolución del Tribunal Fiscal N° 13828-3-2008 en la cual se indica lo siguiente: "Respecto a lo señalado por la quejosa en cuanto a que la información que se ha requerido no es primordial ni indispensable para las labores de fiscalización, se indica que la pertinencia de solicitar alguna información no corresponde ser analizada, cuestionada ni decidida por el administrado, por cuanto dentro de las facultades de la Administración se contempla en el numeral 12 del artículo 62° del Código Tributario, la de requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, y corresponde a las labores de verificación merituar y requerir los datos que permitan cuantificar el monto del tributo a cargo del deudor tributario. ", sin embargo, es facultad discrecional no puede ser ejercida de forma irrazonable.

A ello debemos agregar que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 4568-2-2008 concluyó que No hay disposición legal que determine plazos o intervalos mínimos entre cada uno de los requerimientos formulados y remitidos por la Administración.

Adicionalmente, de manera especial, La CPC Irma Zarate aporta que sería ideal buscar en nuestra legislación la aclaración de estos conceptos y podamos tener la certeza a qué nos afrontamos frente a una fiscalización, tratándose ahora en una etapa de pos pandemia donde se requiere reactivar la economía nacional.

Como profesionales de una Institución (Colegio de Contadores de Junín), evaluaremos y presentaremos una propuesta con la JDCCPP, en beneficio de los ciudadanos y empresas.

5.10 Validación de la Hipótesis Principal H - Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial

De lo todo lo desarrollado en la presente investigación, validadas las Hipótesis Específicas, queda claro que toda facultad conferida a la Administración Tributaria debe estar enmarcada dentro de los principios constitucionales tributarios como garantía y respeto a los derechos de los contribuyentes, es así que la facultad de determinación dentro de un procedimiento de fiscalización se debe justificar en el carácter racional de las acciones de la Administración dentro del ordenamiento jurídico, cuyo fin es corregir errores o inexactitudes en la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente.

Sobre estas actuaciones de la Administración, el contribuyente debería tener la predictibilidad de saber a qué atenerse en un determinado procedimiento y tener la certeza del inicio y de la conclusión del mismo, es decir debe tener una seguridad jurídica frente a las actuaciones de la SUNAT, de lo contrario se estarían vulnerando los derechos de los contribuyentes.

Lo señalado es respaldado por la jurisprudencia, que según RTF 02162-Q-2018 desarrolla que «la regulación prevista por el Código Tributario y el

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT en cuanto dicho procedimiento tiene por finalidad establecer un marco jurídico para el ejercicio de la facultad de fiscalización, para que sea llevada a cabo dentro de límites razonables y previsibles, resguardándose así la seguridad jurídica y el debido procedimiento» (P.6)

Sin embargo, nuestro actual marco jurídico no está enmarcado dentro de los límites razonables y previsibles dado que no ha considerado en el actual Código Tributario un plazo de conclusión para un procedimiento de fiscalización, permitiendo así la emisión tardía de las Resoluciones de Determinación, vulnerando el principio de Seguridad Jurídica, lo cual es advertido en el pronunciamiento de la misma jurisprudencia, RTF 02162-Q-2018, resaltando que «el artículo 62-A no establece un plazo máximo para fiscalizar, sino un plazo dentro del cual la Administración puede requerir información y/o documentación al sujeto fiscalizado, siendo que el único límite temporal para efectuar la fiscalización, es el plazo con el que cuenta la Administración para determinar la obligación tributaria, es decir, el plazo prescriptorio.»

En la misma línea de ideas, este plazo prescriptorio se justifica en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho, sin embargo, el legislador no ha contemplado que en la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización, en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario, también quedaría suspendido el plazo prescriptorio, acción que contraviene contra la seguridad jurídica del contribuyente pudiendo perjudicar los intereses personales y/o patrimoniales del ciudadano de forma indefinida.

Tales hechos, como se ha analizado en la presente investigación, causan afectación económica en el contribuyente pudiendo causar un detrimento en su economía y afectación operativa de no poder mantenerse como una empresa en marcha, puesto que la afectación económica que generaría

podría resultar un descenso significativo en la rentabilidad y/o liquidez de la empresa lo que podría originar dudas razonables sobre su capacidad de seguir operando para continuar sus actividades económicas en un futuro predecible.

Por lo que de acuerdo al análisis realizado a la información proporcionada por la SUNAT de la Intendencia Regional Junín, 239 contribuyentes pertenecientes al directorio de la Intendencia Regional Junín, que representa el 92.9% de casos programados, se vieron afectados por la no determinación de un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización dado que el artículo 62 –A del Código Tributario solo señala un plazo de vencimiento de la fiscalización a fin de no requerir mayor información y/o documentación de la ya querida al contribuyente fiscalizado y no sobre un plazo de cuando debería de concluir un procedimiento de fiscalización, emitiéndose en esta intendencia Resoluciones de Determinación por el importe de S/ 4,381,723.00 soles que deberán ser asumidos por los sujetos fiscalizados como la deuda tributaria más los intereses generados al concluir el procedimiento comunicado mediante la notificación de las resoluciones mencionadas.

Adicionalmente, el 86% de los casos programados como cruces de información a terceros en la SUNAT - Intendencia Regional Junín permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización dado que cuentan con el indicador de que el sujeto del cruce no presentó información ya sea total y/o parcial, de forma semejante, el 61% de los casos programados como cruces de información a terceros en la SUNAT a nivel nacional permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización dado que cuentan con el indicador de que el sujeto del cruce no presentó información ya sea total y/o parcial, perjudicando de esta forma a los contribuyentes fiscalizados.

Siendo importante mencionar que al no contar la actual legislación con un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización y contemplar un supuesto de suspensión indefinida del mismo plazo, también

conduce a afectaciones en los propios procedimientos de la Administración tributaria, tales como se desarrollaron en la presente investigación: deudas tributarias que terminarían resultando de cobranza dudosa contenidas en Resoluciones de Determinación, tal como, deudas tributarias generadas en SUNAT- Junín por el importe de S/ 4,381,723 soles y las deudas tributarias generadas a nivel nacional por S/ 1472 millones, ingresos como recaudación no oportunos que representó el 82% de los ingresos como recaudación solicitados con un importe de S/ 1,031,276.00 soles no transferidos, liberaciones de fondos de cuentas de detracciones durante el procedimiento de fiscalización con muchas dilaciones, solicitudes de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza no oportunos, ejecuciones de procedimientos de fiscalización no oportunos como en el caso de Consorcios y entre otros; que de alguna forma, perjudican las actuaciones de la Administración Tributaria y contravienen con el fin de la determinación de la correcta obligación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización, además que no van acorde al proceso de adaptación a la transformación digital de la SUNAT lo cual debe crear una confianza digital y un sentido de predictibilidad sobre sus procedimientos en el contribuyente.

En este apartado es importante resaltar la opinión de Villegas cuando indica que «el contenido del principio de seguridad jurídica está dado por tres (3) facetas fundamentales, que son la confiabilidad, la certeza y la interdicción de la arbitrariedad. Respecto de la certeza, señala que se desvirtúa si se produce fallas técnicas normativas, las que se materializan cuando esos preceptos son imprecisos, incoherentes, oscuros, excesivamente complejos y vagos, los cual perjudica la seguridad jurídica.» (2005, P. 284-285)

Por ello, si nuestro actual Código Tributaria cuenta con preceptos imprecisos o fallas técnicas normativas, que se requiere de la claridad y la precisión por parte del legislador a fin de respetar los derechos de los contribuyentes, resguardar sus garantías y el debido procedimiento, incorporando en el contenido del actual Código Tributaria una regulación del plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización y la corrección de la

figura de Suspensión indefinida del mismo, plazo generado en aplicación del Inciso g) del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario, puesto que al no contar con un plazo determinado y este pueda prolongarse a facultad de la SUNAT crea incertidumbre, inestabilidad y falta de certeza en las acciones de la Administración hacia el contribuyente, ya que un plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización debería ser claro y preciso, dando la posibilidad al contribuyente de desarrollar sus actividades previendo en buena medida cuál será la marcha de su vida jurídica y el desarrollo de sus actividades en un futuro predecible.

Este análisis, en gran medida, es respaldado por profesionales tanto de la Administración Tributaria SUNAT como por profesionales independientes representativos del ámbito tributario/contable quienes consideran que la actual legislación debería ser lo suficientemente clara que permita al contribuyente tener predictibilidad sobre los hechos a los que se atiene y no causar incertidumbre sobre las actuaciones de la Administración Tributaria al no contar con un plazo definido para la conclusión del procedimiento de fiscalización, el cual consideran debería tener parámetros, y más aún al verse el contribuyente fiscalizado perjudicado por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización por el incumplimiento en la presentación de información por parte de terceros.

De todo lo analizado y las ideas expuestas, confirmamos la Hipótesis General de que existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la finalización de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial, concluyendo en que esta imperfección en la norma debe buscar su corrección, a fin de no vulnerar los derechos de los contribuyentes, a través de una precisión técnica o aclaración de las disposiciones referidas al plazo de conclusión de un procedimiento de fiscalización y sobre el supuesto de Suspensión indefinida del mismo.

Capítulo VI

6.1 Propuesta normativa en la presente investigación

Por lo expuesto en el capítulo precedente de la presente investigación hemos concluido en que el artículo 62-A del Código Tributario no ha regulado un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización conteniendo una falta de claridad en cuanto al mismo vulnerando el principio de Seguridad Jurídica, de igual forma, hemos concluido en que existe una deficiencia en la técnica legislativa considerada por la regulación vertida en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del mismo Código Tributario en el que nuestro actual marco legal muestra una figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización y además, existe una regulación que no contempla en sus supuestos la suspensión del cálculo de intereses por las dilaciones en la conclusión del procedimiento de fiscalización por causa imputable a la Administración Tributaria en el artículo 33° del mismo ordenamiento legal.

Siendo importante mencionar lo señalado por Rodríguez quien indicó que «en un Estado de Derecho las normas legales se elaboran para que se apliquen, las que deben ser claras en lo que atiende a su rúbrica, a su objeto, a sus efectos y a sus destinatarios; deben ser lo más completas, concretas y concisas, en otras palabras, han de recoger, en la medida de lo posible los

patrones y las reglas propias de la mejor técnica normativa. Y la mejor técnica normativa es aquella en la que más sobresalen el principio de seguridad jurídica, la buena fe o confianza legítima, entre otros aspectos.» (2007, P. 251-252).

En relación con la posición de Rodríguez, existe una falta de precisión y de claridad en la técnica normativa plasmada en el artículo 62º -A del Código Tributario, en concordancia con el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, lo cual ha originado afectaciones económicas y/u operativas en el contribuyente vulnerando el principio de Seguridad Jurídica y la confianza legítima de su regulación y, de forma semejante, origina afectaciones en los propios procedimientos de la Administración Tributaria por lo que deben ser corregidos, por lo cual realizamos la siguiente propuesta en cuanto a la regulación del plazo de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo plazo:

Debiendo tomar en cuenta lo dispuesto en el artículo 12º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización en el que aclara que «Los plazos establecidos en los artículos 61 y 62-A del Código Tributario sólo son aplicables para el Procedimiento de Fiscalización Parcial y el Procedimiento de Fiscalización Definitiva respectivamente.»

Por lo expuesto, se realizan las siguientes propuestas normativas:

6.1.1 Modificación del artículo 62º-A del Código Tributario, en el que se realiza la modificación del numeral 5 del citado artículo y se incorpora el numeral 6, según el siguiente texto:

Artículo 62-A : Plazo de la Fiscalización Definitiva

/.../

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

6. Conclusión de la fiscalización: Una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo, la Administración Tributaria contará con el plazo de tres (3) meses para concluir el procedimiento de fiscalización en curso, para lo cual deberá notificar la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa, en caso correspondiera, dentro de este plazo fijado. El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencias.

- 6.1.2 Modificación del artículo 10º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, que incluye la incorporación del numeral 6 del artículo 62 –A del Código Tributario propuesto en el párrafo anterior, con el texto siguiente:

Artículo 10.- De la finalización del Procedimiento de Fiscalización

El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos, estos actos deberán ser notificados dentro del plazo de conclusión de la Fiscalización establecido en el numeral 6. del artículo 62 –A del Código Tributario.

- 6.1.3 Aclaración y precisión en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de los alcances del literal g) del numeral 6 del artículo 62º-A del mismo Código Tributario teniendo en cuenta que el plazo no debe quedar suspendido indefinidamente por causas no imputables al contribuyente fiscalizado, por lo cual se propone la modificación del inciso g) del Artículo 13º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización en los siguientes términos:

Artículo 13º - De la Suspensión

/.../

g) Cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información *hasta la fecha en que se concluya con el procedimiento de solicitud de información a terceros, esto es, hasta el cierre de todos los requerimientos emitidos en el cruce de información, independientemente de si el tercero presentó o no lo requerido.*

- 6.1.4 Modificación del artículo 33º del Código Tributario respecto a la suspensión de los intereses moratorios, desarrollados en el capítulo anterior de la presente investigación, al que hace referencia el artículo 33º del Código Tributario, esta suspensión, ha sido considerada en una etapa de reclamación, apelación o de cumplimiento siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se hayan resuelto los citados recursos fueran causa imputable de los órganos resolutores, advirtiendo que en nuestro actual Código Tributario, estos supuestos de suspensión de los intereses no consideran a una posible suspensión de intereses desde el vencimiento de plazo establecido en el artículo 62-A hasta la conclusión del procedimiento de fiscalización, queda claro, en casos de causa imputable al Agente Fiscalizador, por lo cual realizamos la siguiente propuesta en cuanto a la regulación de la suspensión de intereses moratorios.

Artículo 33º - Interés Moratorio

«El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29º devengará un interés equivalente la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior...»,

La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo...//

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 62º-A, 142º, 150º, 152º y 156º hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria o *la notificación de la Resolución de Determinación al sujeto fiscalizado*, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento o *notificado el acto que concluya el procedimiento de fiscalización* fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores y/o fiscalizadores.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.»

6.2 Beneficios cuando se aplique un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización y cuando no se dé la figura de suspensión indefinida del mismo plazo:

- a. Las deudas tributarias determinadas en el procedimiento de fiscalización podrán ser recuperadas de forma oportuna y no llegar a devenir en infructuosas como deudas de Cobranza Dudosa, dado que el contribuyente podría perder liquidez durante el plazo del

procedimiento de fiscalización e incluso perder capital de trabajo y patrimonio.

- b. El Agente Fiscalizador podrá solicitar Medidas Cautelares Previas al procedimiento de Cobranza Coactiva de forma oportuna a fin de cautelar y asegurar el cobro de la deuda tributaria a generarse producto de la fiscalización efectuada.
- c. El Agente Fiscalizador podrá realizar el procedimiento de Ingreso como Recaudación de los saldos de la cuenta de detracciones aperturada en el Banco de la Nación del sujeto fiscalizado de manera oportuna.
- d. El contribuyente podrá tener más certeza de cuándo va a concluir su procedimiento de fiscalización y tener predictibilidad sobre a qué atenerse dentro del procedimiento y sobre los resultados del mismo.
- e. El procedimiento fiscalización resultaría más equitativo tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria, respetando los derechos de los contribuyentes, otorgándoles la garantía necesaria en sus derechos, respetando el debido procedimiento y amparando la Seguridad Jurídica.
- f. Los intereses moratorios a generarse durante el procedimiento de fiscalización podrían ser razonables a consecuencia de la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria dentro de un plazo determinado.
- g. El contribuyente podrá tener predictibilidad con eventos que puedan generar dudas de continuar como una empresa en marcha en un futuro predecible.
- h. La prescripción justificaría su necesidad de dar un plazo determinado en situaciones de incertidumbre, lo cual podría ser generado por la inacción de la Administración Tributaria en determinadas situaciones y, además, podría prevenir el supuesto de la suspensión indefinida del plazo de fiscalización contemplado en el Código Tributario.
- i. El contribuyente podrá acogerse a beneficios tributarios que se puedan dar para determinados sectores que se encuentren en zonas geográficas definidas.

- j. Un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización razonable acorde al impulso de la transformación digital de la SUNAT: Se agilizaría todo procedimiento de fiscalización, considerando que actualmente para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización se aperturan los Expediente Electrónicos de Fiscalización, bajo la implementación del servicio digital en los procedimientos tributarios, a fin de que el contribuyente pueda tener certeza de su procedimiento en curso y tomar conocimiento de forma oportuna de las notificaciones que se le realizan a través de su Buzón electrónico. Además de ello, no justificarían las dilaciones dentro de un procedimiento de fiscalización dado que en las últimas reformas tributarias, vertidas en el Decreto Legislativo N.º 1523 publicado el 18 de febrero del 2022, realizadas al artículo 62º del Código Tributario se han contemplado la incorporación de procedimientos como: las actuaciones remotas, las comparecencias remotas, utilización de entornos digitales como grabaciones de audio y/o video, y entre otros.

Conclusiones

A partir del análisis realizado en la presente investigación se ha alcanzado a las siguientes conclusiones:

- El ejercicio de la facultad de determinación, la facultad de fiscalización y la discrecionalidad en la fiscalización no están enmarcadas dentro de los límites de los Principios Constitucionales Tributarios al no contar con una legislación clara y precisa respecto al plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización y al existir la figura de la suspensión indefinida del mismo plazo, pues no brinda un sentido de predictibilidad sobre la determinación de la obligación tributaria y sobre la emisión y notificación del acto jurídico materializado en la Resolución de Determinación, sin resguardar así la seguridad jurídica del contribuyente.
- El artículo 62-A del Código Tributario no establece un plazo máximo para concluir un procedimiento de fiscalización considerando como límite temporal para la notificación de la Resolución de Determinación al plazo prescriptorio, plazo que resulta ser excesivo e irrazonable, dado que vulnera el principio de Seguridad Jurídica puesto que genera incertidumbre en el contribuyente sobre la certeza de saber a qué atenerse frente a los actuados de la Administración y sobre la certeza de los resultados de su procedimiento. En el realizado se ha podido verificar que 239 contribuyentes pertenecientes al directorio de la Intendencia Regional Junín, que representa el 92.9% de casos programados, se vieron afectados por la no determinación de un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización emitiéndose en esta intendencia Resoluciones de Determinación por el importe de S/ 4,381,723.00 soles que deberán ser asumidos por los sujetos fiscalizados como la deuda tributaria

más los intereses generados al concluir el procedimiento comunicado mediante la notificación de las resoluciones mencionadas

-

- El artículo 62-A del Código Tributario, respaldado por la jurisprudencia en particular a la RTF N.º 013-Q-2018, no ha contemplado ni analizado que el plazo de fiscalización pueda quedar suspendido de forma indefinida en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62º-A del mismo Código por el acto de terceros al no presentar la información solicitada (cruce de información) ya sea de forma total o parcial perjudicando los intereses de los contribuyentes fiscalizados por un hecho no imputable a ellos, lo cual vulnera la seguridad jurídica. Del análisis realizado, se corrobora que el 86% de los casos programados como cruces de información a terceros en la SUNAT - IR Junín y el 61% de los casos programados como cruces de información a terceros en la SUNAT a nivel nacional permiten la apertura de la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización dado que los sujetos del cruce no presentaron información ya sea total y/o parcial, perjudicando de esta forma a los contribuyentes fiscalizados.
- El artículo 33º del Código Tributario no ha previsto la suspensión de intereses por la emisión tardía de las Resoluciones de Determinación dentro de un procedimiento de fiscalización, siempre que las dilaciones para conclusión del procedimiento sean por causa imputable a la Administración, a pesar de que dichas dilaciones pueden causar detrimento en la economía del contribuyente.
- El plazo prescriptorio, como límite temporal para la emisión de las Resoluciones de Determinación, resulta ser excesivo e irrazonable, creando incertidumbre en el contribuyente de cuando culminará su procedimiento de fiscalización, además de ello, la prescripción resulta ser desnaturalizada al quedar suspendido el plazo de fiscalización de forma indefinida en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62º-A del Código Tributario, pues todo ello obedece a una inadecuada regulación del Código tributario respecto a las

causales de la suspensión del procedimiento de fiscalización , lo cual tiene implicancias directas en las causales de suspensión e interrupción de la prescripción.

- La actual legislación al no contemplar de forma clara y precisa un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización y al permitir la existencia de la figura de suspensión indefinida del mismo contraviene y vulnera la Seguridad Jurídica del contribuyente, lo cual puede causar afectaciones económicas al mismo ocasionando un desbalance patrimonial y un detrimento en su economía y a la vez puede causar afectaciones operativas puesto que su permanencia en el futuro como una organización en marcha estaría en torno de una gran incertidumbre. En el análisis realizado se verificó que en el ejercicio 2021 se ha generado una deuda tributaria en Resoluciones de Determinación a nivel nacional por el importe de S/ 1,472 millones de soles que deberán ser asumidos por los contribuyentes más los intereses generados.
- La falta de claridad en la actual legislación al no contemplar con un plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización y permitir la existencia la figura de suspensión indefinida del mismo puede causar afectaciones en los propios procedimientos de la Administración tributaria, tales como: deudas tributarias que terminarían resultando de cobranza dudosa contenidas en Resoluciones de Determinación. En el análisis realizado se corroboró que existen deudas tributarias generadas en SUNAT- Junín por el importe de S/ 4,381,723, deudas tributarias generadas a nivel nacional por S/ 1472 millones, ingresos como recaudación no oportunos que representaron el 82% de los ingresos como recaudación solicitados con un importe de S/ 1,031,276.00 soles no transferidos, asimismo se genera el riesgo de que hayan solicitudes de Medidas Cautelares Previas al procedimiento de cobranza coactiva no oportunas, ejecuciones de procedimientos de fiscalización no oportunos como en el caso de Consorcios, no estar acorde a la transformación digital de la SUNAT y entre otros.

- El resultado de la presente investigación, en gran medida, es respaldado por profesionales tanto de la Administración Tributaria SUNAT como por profesionales independientes representativos del ámbito tributario/contable quienes de acuerdo a su experiencia consideran que la actual legislación debería ser lo suficientemente clara que permita al contribuyente tener predictibilidad sobre los hechos a los que se atiene y no causar incertidumbre sobre las actuaciones de la Administración Tributaria al no contar con un plazo definido para la conclusión del procedimiento de fiscalización, el cual consideran debería tener parámetros, y más aún al verse el contribuyente fiscalizado perjudicado por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización por el incumplimiento en la presentación de información por parte de terceros.

Recomendaciones

Habiendo determinando en la presente investigación que, la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión del procedimiento de fiscalización y la existencia de un marco legal y jurisprudencia que contemplan una figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización vulneran el principio de

Seguridad jurídica, toda vez que la emisión tardía de las Resoluciones de Determinación causa afectaciones económicas y operativas en la actividad del contribuyente generando incertidumbre sobre su marcha en un futuro predecible, la recomendación a partir de ello es:

- Recomendamos que el ejercicio de la facultad de determinación, facultad de fiscalización y discrecionalidad en la fiscalización sean ejercidos por los Agentes Fiscalizadores de manera razonable dentro de los límites establecidos en los principios constitucionales tributarios como garantías de los contribuyentes, en específico, acorde al principio de Seguridad Jurídica.
- Recomendamos una precisión legislativa en el artículo 62º- A del Código Tributario, a fin de corregir la falta de claridad en cuanto a la conclusión del procedimiento de fiscalización y en cuanto a la existencia de la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario a fin de evitar afectaciones económicas, tales como: desbalance patrimonial y detrimento en su economía, evitar afectaciones operativas como empresa en marcha y afectaciones a los propios procedimientos de la Administración tributaria, tales como: deudas tributarias incobrables, ingresos como recaudación no oportunos, solicitudes de Medidas Cautelares Previas al procedimiento de cobranza coactiva no oportunos, ejecuciones de procedimientos de fiscalización no oportunos como en el caso de Consorcios, no estar acorde a la transformación digital de la SUNAT, entre otros.
- Recomendamos añadir una regulación en el marco legal actual sobre el plazo de notificación de la Resoluciones de Determinación, acto administrativo mediante el cual se concluye un procedimiento de fiscalización. Para ello el legislador debe regular que como consecuencia del procedimiento de fiscalización el Agente Fiscalizador debe emitir sus Resoluciones de Determinación con un plazo máximo de 2 o 3 meses posteriores al vencimiento del plazo estipulado en los numerales 1 y 5 del mismo artículo en cuestión, es decir posteriores a los 6 meses o 12 meses, de acuerdo al tipo

de fiscalización en curso, a fin de que el plazo de conclusión del procedimiento de fiscalización sea razonable y el Agente Fiscalizador le dé la celeridad debida al caso programado evitando dilaciones innecesarias basándonos y acorde al principio de Seguridad Jurídica y Celeridad.

- Recomendamos un perfeccionamiento en la técnica legislativa que permite la existencia de una figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización empleada en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del mismo Código Tributario, a fin de corregir la incertidumbre de dejar un plazo de fiscalización abierto de forma indefinida y por ende justificar la naturaleza de la prescripción, para ello, el legislador debe regular en el marco legal que el plazo de fiscalización se debe suspender hasta que se concluya con el procedimiento de solicitud de información a terceros, esto es, hasta el cierre de todos los requerimientos emitidos en el cruce de información, independientemente de si el tercero presentó o no lo requerido.
- Recomendamos que el Legislador considere en el artículo 33° del Código Tributario un supuesto de “Suspensión en el cálculo de intereses moratorios”, cuando existan dilaciones en el procedimiento de fiscalización por causa imputable a la Administración Tributaria, siempre y cuando ya haya transcurrido el plazo de 6 meses o de 1 año, dependiendo al tipo de fiscalización, y el procedimiento de fiscalización aún no haya concluido con la emisión de las Resoluciones de Determinación correspondientes, dado que la Administración debe asumir responsabilidades por sus inacciones o demoras toda vez que el contribuyente no podría tener una afectación patrimonial ni económica por dilaciones en el procedimiento de fiscalización que no sean por causas imputables a él mismo, lo cual contraviene el Principio de Seguridad Jurídica, Razonabilidad, Proporcionalidad y el de No Confiscatoriedad.
- Sugerimos que se tome en cuenta la propuesta legislativa en cuanto a la regulación del plazo de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo plazo plasmada en el Capítulo VI de la presente investigación, en la

misma línea la Decano del Colegio de Contadores de Junín recomienda que se evaluará y presentará una propuesta con la JDCCPP, en beneficio de los ciudadanos y empresas.

Bibliografía

Arancibia Cueva, M. (2008). *Código Tributario Comentado, Concordado - Jurisprudencia Sectorial*. Lima. Instituto Pacífico S.A.C.

Arancibia C. y Arancibia A. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria: Actualidad Empresarial*. Volumen I. Lima. Perú. Edición Instituto Pacífico SAC.

Caller Ferreyros, María Eugenia (febrero del 2008), *La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria*, Revista 46 Lima, Perú, p 27-61.

Carranza Torres, L. R. (2006). *Derecho Tributario. De la Teoría a la Práctica*. Buenos Aires: Legis Argentina.

Circular N.º 022-2008-SUNAT emitido el 13 de agosto del 2008: “*Establecer el procedimiento para trabar Medidas Cautelares Previas y su seguimiento.*”

Circular N.º 014-2011/TI emitido con fecha 05 de julio de 2011: “*Incorporación al Directorio de otra dependencia de un contribuyente que se encuentra en un procedimiento de fiscalización.*”

Decreto de Urgencia N° 006-2020 publicado el 09 de enero del 2020. “*Decreto de Urgencia que crea el Sistema Nacional de Transformación Digital.*”

Decreto de Urgencia N° 007-2020 emitido el 08 de enero del 2020. “*Decreto de Urgencia que Aprueba el Marco de Confianza Digital y Dispone Medidas Para Su Fortalecimiento.*”

Decreto Legislativo N° 940 publicado el 14 de noviembre del 2004. “*Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado por Decreto Supremo N.º 155-2004-EF.*”

De Pomar Shirota, Juan Miguel (Agosto de 1992), *Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional, Ponencia Individual Tema I* – Lima. Perú.

Dempwolff Karla et al. (Octubre del 2013), *Metodología de la Investigación*, título recuperado de <https://es.slideshare.net/karlaavera1/definicion-del-alcance-de-la-investigacion-a-realizar-exploratorio-descriptiva-correlacional-o-explicativa-27508988>

Ediciones Caballero Bustamante S.A.C. (2011). *Riesgos Tributarios- Guía Para Afrontarlos*. Lima: Tinco S.A.

Enciclopedia Jurídica (2014), Diccionario Jurídico de Derecho, título recuperado de: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/preclusion/preclusion.htm>

Espinoza, Victoria (Mayo de 2016), *¿Qué es el procedimiento de Fiscalización Tributaria?*, publicada en: REVISTA GRUPO VERONA soluciones tributarias, recuperado de <https://www.grupoverona.pe/que-es-el-procedimiento-de-fiscalizacion-tributaria/>.

Fernández Junquera, M. (2001). *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*. Navarra: Editorial Aranzadi.

Gaceta Jurídica S.A. (2005). *Guía Práctica Del Código Tributario*. Lima. El Búho E.I.R.L.

Gaceta Jurídica S.A. (2005). *La Constitución Comentada*. Lima. EL BÚHO E.I.R.L.

Galvez Rosasco J. (2005). *Fiscalizacion Tributaria: Cómo Asesorar A Los Contribuyentes ante una Fiscalizacion de la SUNAT*. Lima. Gaceta Juridica.

García Novoa, César (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons, Madrid.

Garret Vargas, Juan Alberto (2015), *La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización* (Tesis maestría), Universidad de Lima, Lima, Perú.

Guevara M. & Echeverría R. (2016), *La Consulta Tributaria: Análisis jurídico a la luz de la reforma al código de normas y procedimientos tributarios introducida mediante ley número 9069* (Tesis Pregrado), Universidad de Costa Rica-San José, Ciudad Universitaria “Rodrigo Facio”, Costa Rica.

Huamaní Cueva, R. (2015). Código Tributario Comentado. Lima. Jurista Editores E.I.R.L.

Huayan Gonzales, Ana Paola (2017), «*Afectación de la no confiscatoriedad y la seguridad jurídica como consecuencia de la emisión tardía de una resolución de determinación al finalizar un procedimiento de fiscalización*» [trabajo de investigación para obtener el título profesional de abogado, Trujillo – Perú- Universidad Privada Antenor Orrego].

Instituto Nacional de Estadística e Informática (2018), *Comportamiento de la Economía Peruana en el Segundo trimestre de 2018*, Lima. Perú, Informe Técnico N.º 3 – Agosto 2018.

La Nación (10 de octubre de 2014), *El principio de seguridad jurídica*: <https://www.nacion.com/opinion/foros/el-principio-de-seguridad-juridica/PCAYHE4USVG3BB3TP4TKBXLJBU/story/>

Ley 26 887 emitido el 05 de diciembre de 1997: “*Ley General de Sociedades*”

Navarro Vasquez, G., y Marccone, R. (2002). *Diccionario enciclopedico tributario*. Lima. Marccone Editores S.A.C.

Nima Nima, Elizabeth. (2013). *Fiscalización Tributaria- Enfoque Legal*. Publicado en: GACETA JURÍDICA S.A., Lima.

Núñez Riva Silvia Ysabel (21 de mayo del 2014), *LIII Seminario de Derecho Tributario "Derecho Constitucional Tributario"*, título recuperado de: https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/LIII_dcho_tributario_2014.pdf

Ojeda Zaga, Christian, *Seminario de Tesis II*, Material de Enseñanza, Segunda Parte – Maestría en Tributación Promoción V, – Huancayo – 2018.

Pagani, Pedro (Abril-junio de 1993). *La Función de Fiscalización*. Publicada en: Revista del Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas. Año 14. Número 42. Guadalajara.

Paredes Montoya Christian André (Julio del 2015), *"Derecho y Sociedad 35 – Asociación Civil-El poder Tributario del Estado. ¿Nuestros bolsillos a la deriva?"*, Perú.

Pérez Porto, Julián y Gardey, Ana. (2011). Actualizado (2014). Definicion.de: *Definición de obligación tributaria*. <https://definicion.de/obligacion-tributaria/>

Real Academia Española (2018), recuperado de <http://dle.rae.es/?id=TxGD9Hv>

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF y normas modificatorias.

Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT emitido el 13 de agosto del 2004. *"Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el D. Leg. N.º 940"*

Resolución del Tribunal fiscal N.º 0412-5-2001 emitida en Lima, 16 de abril del 2001.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 1485-3-2002 emitida en Lima, 19 de marzo del 2002.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 05288-2-2002 emitida en Lima, 11 de setiembre del 2002.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 9515-5-2004 emitida en Lima, 7 de diciembre del 2004.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 00161- 1-2008 emitida en Lima, 08 de enero del 2008.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 13289- 2-2008 emitida en Lima, 18 de noviembre del 2008.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 7445- 2-2010 emitida en Lima, 16 de julio del 2010.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 12409-8-2015 emitida en Lima, 18 de diciembre del 2015.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 01379-Q-2018 emitida en Lima, 10 de mayo de 2018.

Resolución del Tribunal fiscal N.º 02162-Q-2018 emitida en Lima, 09 de julio del 2018.

RGV Avocats, (2019), “El consorcio en las contrataciones con el Estado en el Perú”.

Desarrollado por: Soluciones Ajax <https://www.rgbavocats.com/es/blog/el-consorcio-en-las-contrataciones-con-el-estado-en-el-peru#:~:text=Seg%C3%BAn%20la%20Ley%20General%20de,econ%C3%B3mico%2C%20manteniendo%20cada%20una%20su>

Rodríguez Arana, Jaime (2007). *“Principio de seguridad jurídica y técnica normativa”*. Revista de Derecho Administrativo. Lima. Tercera Edición.

Rodriguez, Jaime (2018), *Principio de seguridad jurídica y técnica normativa*, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/viewFile/16325/16735>

Rubio Correa, M. (1987). *Prescripción, caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil*. Lima: Fundación M.J. Bustamante de la Fuente.

Sentencia del tribunal Constitucional 016-2002-AI/TC Sentencia del tribunal Constitucional 016-2002-AI/TC, emita en Lima, 30 de abril de 2003.

Seminario, [Roxana](#) (20 de setiembre del 2021). Gerente de Auditoria, Rad Full Bio. *¿Qué es el supuesto de empresa en marcha?*: <https://www.bdo.com.pe/es-pe/blogs/blog-bdo-peru/septiembre-2021/%C2%BFque-es-el-supuesto-de-empresa-en-marcha>

Staff de la Revista Actualidad Empresarial. (2007). *Manual Tributario - Aplicación Práctica*. Lima. Instituto Pacífico S.A.C.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración tributaria (2018), *Procedimiento de Fiscalización*, orientación, título recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/acciones-de-fiscalizacion/3121-procedimiento-de-fiscalizacion-personas>.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración tributaria (2022), *Prescripción. Procedimiento de Cobranza Coactiva*. <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/acciones-de->

[cobranza-empresas/procedimiento-de-cobranza-coactiva/3781-prescripcion-empresas](#)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2020), *Estadísticas y Estudios, Ingresos Tributarios del Gobierno Central: Febrero 2020*: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2022), *Estadísticas y Estudios, Ingresos Tributarios del Gobierno Central: Febrero 2022*:

<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/#:~:text=16%20488%20millones%2C%20cifra%20que,empez%C3%B3%20el%2025MAR2022%20y%20se>

Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias.

Terrones López, Rebeca. (2010), *La discrecionalidad de la Actuación Administrativa: en la búsqueda de un equilibrio*. En: Lara Márquez, Jaime (director). *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú.

Torres Vásquez, A. (2014). *Teoría General de las Obligaciones*. Lima: Pacífico Editores S.A.C.

Velásquez Calderón, Juan M. y Wilfredo Vargas Cancino. *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Editora Grijley Primera edición. 1997. Perú.

Vera Alfaro Milton André (2017), *“El procedimiento de fiscalización es el único procedimiento regular previo para la válida emisión de la resolución de determinación”*, [trabajo de investigación de maestría, Lima – Perú- Pontificia Universidad Católica del Perú]

Villegas Héctor Belisario (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires. Astrea de A. y R. Depalma. Novena Edición.

Villegas Lévano, C. (2011). *El Respeto a los Derechos Fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria*. En: Zavaleta Álvarez, Michael (director). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Universidad San Martín de Porres.

Yacolca Estares Daniel Irwin y otros (2019). *“Código Tributario Comentado – 50 Años Después y Más”*, Comentario de Nancy Aguirre Arredondo. Perú. Primera Edición.

Yáñez López, Arturo (2015), *La suspensión de plazo en el procedimiento de fiscalización*, publicado en el Boletín N.º 344_2 de la página de INDETEC. México.

Zarzosa Escobedo, José. (Abril-junio de 1993). *La Función de Fiscalización*. Publicada en: Revista del Instituto para el desarrollo técnico de las haciendas públicas. Año 14. Número 42. Guadalajara.

Zegarra Carmen (2017), *“TRB Diplomado en Tributación – Curso 2 – Código Tributario”* en UTRIVIUM escuela de negocios y gobierno, la Administración Tributaria y los administrados, Perú.

Zegarra Vílchez, Juan Carlos (2007), *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú*, en la ponencia individual presentada en la VIII Jornadas nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal internacional (IFA) Grupo Peruano, Lima, Perú.

Matriz de Consistencia

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN	METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	JUSTIFICACIÓN DE INVESTIGACIÓN
PROBLEMA PRINCIPAL	OBJETIVO PRINCIPAL	HIPÓTESIS PRINCIPAL	ALCANCE Y MÉTODO	La falta de determinación de los plazos con respecto a la acción y finalización del procedimiento de fiscalización (establecido en artículo 61° y 62° del Código Tributario, y en el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT), así como la libre disposición de la facultad discrecional -que no se desarrolla dentro de los límites de los derechos constitucionales de la persona- y el marco legal tanto como la actual jurisprudencia del tribunal fiscal con su pronunciamiento respecto a los plazos de suspensión de la fiscalización, en específico, vertido en la RTF 01379-Q-2018, han venido creando incertidumbre en los contribuyentes y también en sus contadores y asesores, interviniendo directamente en la situación económica, contable, jurídica, financiera y tributaria de las empresas, además en los derechos fundamentales de la persona. Es así que, con la presente investigación podríamos lograr la inserción de un marco legal que regule un plazo razonable de acción y finalización del procedimiento de fiscalización en la legislación tributaria peruana, a fin de generar certeza en el accionar de la administración y cautelar el principio de seguridad jurídica del contribuyente, ya que interviene de forma directa en el respeto a los derechos fundamentales de los mismos y en el debido procedimiento. Además de ello, buscamos que el legislador pueda corregir el marco legal existente y la jurisprudencia vertida por el Tribunal Fiscal que permite la suspensión indefinida de un plazo de fiscalización, señalando un plazo de suspensión definido y claro con lo que respecta a lo indicado en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62° - A del Código Tributario, a fin de no crear incertidumbre sobre lo indefinido que podría ser el plazo de fiscalización definitiva o parcial, y que también afectaría al plazo de suspensión de prescripción de la acción de la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración. Es así que, la aplicación de la facultad discrecional ejercida por parte de la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva podría desarrollarse – como tal lo señala el último párrafo de la
¿Existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial?	Determinar si existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.	Existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.	- Investigación mixta: básica y aplicada. - nivel de la investigación: Descriptivo y Correlacional.	
PROBLEMAS ESPECÍFICOS	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	HIPÓTESIS ESPECÍFICAS	DISEÑO	
I. ¿Existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva? II. ¿Existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial?	I. Determinar si existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva. II. Determinar si existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.	I. Existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva. II. Existe vulneraciones al principio de seguridad jurídica generada por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial.	- Diseño No experimental Longitudinal	
			POBLACIÓN Y MUESTRA	
			- Muestreo Cualitativo No Probabilístico Intencional - Muestra de estudio = Población de estudio.	
		VARIABLES Y CONCEPTOS	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS	
		I.2.1 Variable independiente (x): - Plazo no determinado de finalización del Procedimiento de fiscalización definitiva o parcial. - Suspensión indefinida del plazo del de fiscalización definitiva o parcial. I.2.2 Variable Dependiente (y):	DE RECOLECCIÓN DE DATOS	
			- Instrumento: La Revisión Documental. - Técnica del Instrumento: Ficha de investigación documental.	

		- Principio de Seguridad jurídica del contribuyente.		Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario- en favor del interés público buscando obtener el verdadero fin de la “tributación” que es alcanzar el “bien común”. Por ello, el fisco y la Administración Tributaria deberían actuar en favor del interés público, pues como entes reguladores y con potestad tributaria dentro de un estado de derecho deberían tutelar el principio de seguridad jurídica, debiendo tomar en cuenta lo vertido por Juan Miguel de Pomar (1992) quien señaló que, «la arbitrariedad y los excesos de la administración fiscal, no son atributos privativos de nuestra realidad y de nuestros tiempos, pues es el derecho tributario el que ha procurado establecer alternativas a los problemas y dificultades que se producen en la estructuración y aplicación de un sistema impositivo, sobre la base de sus principios y regulaciones»(p.132). Por tal motivo y de acuerdo a lo señalado en los párrafos precedentes, justifica que sea materia de investigación estos actuares del legislador en materia tributaria con deficiencia normativa, que además son temas de actualidad y de mucha controversia.
--	--	---	--	---

Cuadro 01 - Resultados de las fiscalizaciones - Intendencia Regional Junín

RESULTADOS DE LAS FISCALIZACIONES - INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN

PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

En soles

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021				TOTAL
	FISCALIZACION DEFINITIVA	%	FISCALIZACION PARCIAL	%	
Importe en Resolución de Determinación	72.897,00	6,03	4.308.826,00	39,48	4.381.723,00
Importe Inducido	185.967,00	15,40	2.515.930,00	23,05	2.701.897,00
Importe en Rectificadoras	949.104,00	78,57	4.088.639,00	37,46	5.037.743,00
	1.207.968,00	100,00	10.913.395,00	100,00	12.121.363,00

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT - Intendencia Regional Junín

Cuadro 02 - Resultados de la Fiscalizaciones a nivel Nacional

RESULTADOS DE LAS FISCALIZACIONES A NIVEL NACIONAL

PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

En millones de soles

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021		
	FISCALIZACION DEFINITIVA	FISCALIZACION PARCIAL	TOTAL
Importe en Resolución de Determinación	439 millones	1033 millones	1472 millones
Casos Programados	1.590	6.605	8.195

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT

Cuadro 03 – Declaraciones Juradas – PDT 0621

TRIBUTO	PERIODO	FECHA PRESENTACIÓN DJ	BASE IMPONIBLE DE VENTAS	DÉBITO FISCAL	ADQUISICIONES	UTILIZACION EXCLUSIVA DEL CRÉDITO FISCAL	IMPUESTO RESULTANTE	SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR	IMPUESTO A PAGAR O SALDO A FAVOR
1011	2020-01	09/02/2020	114.000,00	20.520,00	95.000,00	17.100,00	3.420,00	0,00	3.420,00
1011	2020-02	21/06/2020	500.000,00	90.000,00	450.000,00	81.000,00	9.000,00	0,00	9.000,00
1011	2020-03	21/06/2020	494.000,00	88.920,00	520.000,00	93.600,00	-4.680,00	0,00	0,00
1011	2020-04	20/07/2020	394.500,00	71.010,00	396.000,00	71.280,00	-270,00	-4.680,00	0,00
1011	2020-05	20/07/2020	720.200,00	129.636,00	719.400,00	129.492,00	144,00	-4.950,00	0,00
1011	2020-06	20/08/2020	610.200,00	109.836,00	605.100,00	108.918,00	918,00	-4.806,00	0,00

Nota: Elaboración Propia

Cuadro 04 – Detalle de Reparos

TRIBUTO	PERIODO	CREDITO FISCAL DECLARADO	CONCEPTOS REPARADOS		CREDITO FISCAL DETERMINADO SUNAT
			REPARO 1	REPARO 2	
1011	2020-01	17.100,00	2.500,00		14.600,00
1011	2020-02	81.000,00		40.000,00	41.000,00
1011	2020-03	93.600,00	5.000,00		88.600,00
1011	2020-04	71.280,00		32.000,00	39.280,00
1011	2020-05	129.492,00		51.500,00	77.992,00
1011	2020-06	108.918,00		28.900,00	80.018,00

Nota: Elaboración Propia

Reparo 1: Comprobantes de pago sin medios de pago.

Reparo 2: Comprobantes de pago que califican como de operaciones no reales.

Cuadro 05 – Determinación del Tributo Omitido – Comparación de fechas de emisión de RD

TRIBUTOS	PERIODO	BASE IMPONIBLE DE VENTAS	DEBITO FISCAL	UTILIZACION EXCLUSIVA DEL CREDITO FISCAL	IMPUESTO RESULTANTE	(-) TRIBUTOS PAGADOS	INTERESES AL 05/07/2021 (Fecha en que debería vencer el plazo de fiscalización de no haberse producido la suspensión indefinida)	INTERESES AL 04/04/2022 (Fecha de notificación de las Resoluciones de Determinación)	DIFERENCIA - AFECTACION INTERESES	DIFERENCIA PORCENTUAL %
1011	2020-01	114.000,00	20.520,00	14.800,00	5.920,00	3.420,00	416,13	620,88	204,75	49,20%
1011	2020-02	500.000,00	90.000,00	41.000,00	49.000,00	9.000,00	4.711,60	7.987,60	3.276,00	69,53%
1011	2020-03	494.000,00	88.920,00	88.800,00	320,00	0,00	36,73	62,94	26,21	71,36%
1011	2020-04	394.500,00	71.010,00	39.280,00	31.730,00	0,00	3.367,50	5.968,19	2.598,69	77,17%
1011	2020-05	720.200,00	129.838,00	77.992,00	51.844,00	0,00	5.328,05	9.555,69	4.229,64	79,41%
1011	2020-06	610.200,00	109.838,00	80.018,00	29.818,00	0,00	2.876,24	5.318,34	2.442,10	84,91%
		2.832.900,00	509.922,00	341.490,00	168.432,00	12.420,00	16.734,25	29.511,64	12.777,39	76,35%

Nota: Elaboración Propia
Tasa de Interés aplicable:

- R. de S. 53-2010/SUNAT: Desde el 01/03/2010 corresponde aplicar 1.2%
- R. de S. 066-2020/SUNAT: Desde el 01/04/2020 corresponde aplicar 1%
- R. de S. 044-2021/SUNAT: Desde el 01/04/2021 corresponde aplicar 0.9%

Cuadro 06 – Determinación de la sanción de multa - Comparación de fechas de emisión de RM

CODIGO DE MULTA	PERIODO	FECHA PRESENTACIÓN DJ	SEGUN CONTRIBUYENTE				SEGUN SUNAT			
			DEBITO	CREDITO	IMPUESTO RESULTANTE	IMPUESTO POR PAGAR	DEBITO	CREDITO	IMPUESTO RESULTANTE	IMPUESTO POR PAGAR
6081	2020-01	09/02/2020	20.520,00	17.100	3.420	3.420	20.520,00	14.800	5.920	2.500
6081	2020-02	21/06/2020	90.000,00	81.000	9.000	9.000	90.000,00	41.000	49.000	40.000
6081	2020-03	21/06/2020	88.920,00	93.800	-4.880	0	88.920,00	88.800	320	320
6081	2020-04	20/07/2020	71.010,00	71.280	-270	0	71.010,00	39.280	31.730	31.730
6081	2020-05	20/07/2020	129.838,00	129.492	144	0	129.838,00	77.992	51.844	51.844
6081	2020-06	20/08/2020	109.838,00	108.918	918	0	109.838,00	80.018	29.818	29.818

Nota: Elaboración propia.

Nota (21) de la Tabla I del Código Tributario - El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse.

En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los periodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

MONTO OMITIDO REAL	MULTA DETERMINADA 50% TO	INTERESES AL 05/07/2021 (Fecha en que debería vencer el plazo de fiscalización de no haberse producido la suspensión indefinida)	INTERESES AL 04/04/2022 (Fecha de notificación de las Resoluciones de Multa)	DIFERENCIA - AFECTACION INTERESES	DIFERENCIA PORCENTUAL %
2.500,00	1.250,00	213,56	315,94	102,38	47,94%
40.000,00	20.000,00	2.462,40	4.100,40	1.638,00	66,52%
320,00	215,00	26,47	44,05	17,58	66,53%
31.730,00	15.865,00	1.800,04	3.099,35	1.299,31	72,18%
51.844,00	25.922,00	2.929,76	5.044,56	2.114,80	72,18%
29.818,00	14.909,00	1.537,57	2.758,61	1.221,04	79,41%
156.012,00	78.061,00	8.969,80	15.363,01	6.393,21	71,27%

Nota: Elaboración propia.

No se aplica gradualidad dado que el sujeto fiscalizado no cuenta con liquidez para realizar el pago de los impuestos determinados y a la vez de sus intereses

Periodo 03-2020, no puede ser menor al 5% de la UIT-S/4.300,00, para 2020 = 215

Cuadro 07 – Gestión de ingresos como recaudación SUNAT – Intendencia Regional Junín

GESTION DE INGRESOS COMO RECAUDACIÓN SUNAT - INTENDENCIA REGIONAL JUNIN

EJECUCIÓN: 2021

PROCESO: AUDITORÍA

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021			
	CANTIDAD	%	IMPORTES S/	%
Ingresos como recaudación solicitados	35	100%	1.256.847	100%
Contribuyente sin saldo en Cta Detracciones 1/	19	54%	1.031.276	82%
Contribuyente con saldo en Cta Detracciones	16	46%	225.571	18%

Nota: Elaboración Propia - Fuente: Datos proporcionados por SUNAT - IR JUNIN

1/ Se considera con saldo de cero (0) en la cuenta de detracciones

2/ Solo se solicitan ingresos como recaudación a contribuyentes que tienen aperturadas cuentas de detracciones en el Banco de la Nación

Cuadro 08 – Fiscalizaciones Definitivas Programadas

FISCALIZACION DEFINITIVA	Cantidad	Porcentual
Fiscalizaciones programadas el 2021 (*)	29	100%
Fiscalizaciones concluidas dentro del plazo de 1 año	3	10%
Fiscalizaciones concluidas fuera del plazo de 1 año	4	14%
Fiscalización iniciada el 2021 no concluida a la fecha 13/08/2022	22	76%

Nota: Elaboración Propia

Fuente: SUNAT – Intendencia Regional Junín

() Data considerando casos iniciados hasta el 31/07/2021*

Cuadro 09 - Fiscalizaciones Parciales Programadas

FISCALIZACIÓN PARCIAL	Cantidad	Porcentual
Fiscalizaciones programadas el 2021 (*)	228	100%
Fiscalizaciones concluidas dentro del plazo de 6 meses	15	7%
Fiscalizaciones concluidas fuera del plazo de 6 meses	108	47%
Fiscalización iniciada el 2021 no concluida a la fecha 13/08/2022	105	46%

Nota: Elaboración Propia

Fuente: SUNAT – Intendencia Regional Junín

() Considerando que 26 casos fueron programados en el mes de diciembre del 2021*

Cuadro 10 - Resumen de Fiscalizaciones Programadas

Ejercicio 2021	Cantidad de casos programados	Plazo de vencimiento según art. 62 –A del CT	Cantidad de casos terminados dentro del plazo	Cantidad de casos terminados fuera del plazo
Fiscalización Parcial	228	6 meses	15	213
Fiscalización Definitiva	29	1 año	3	26

Nota: Elaboración Propia

Fuente: SUNAT – Intendencia Regional Junín

Cuadro 11 – Resultados de cruces de información – IR Junín

RESULTADOS DE CRUCES DE INFORMACION - INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

En soles

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021	
	CANTIDAD	%
Programados 2021	28	100%
Indicador No conforme en los que NO presentaron infomación (*)	24	86%
Indicador conforme - presentaron	4	14%

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT - Intendencia Regional Junín

(*) Ocho (8) Cruces de información iniciados en el 2021 aún no concluidos a la fecha 13/08/2022 - solo registra resultado como indicador no conforme en presentación de información.

Cuadro 12 – Resultados de Cruces de Información – Nivel Nacional

RESULTADOS DE CRUCES DE INFORMACION - NIVEL NACIONAL PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021	
	CANTIDAD	%
Programados 2021	1276	100%
Indicador No conforme en los que NO presentaron infomación - con multa	778	61%
Indicador conforme - presentaron	498	39%

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT

Cuadro 13 – Resultados de Cruces de Información – Nivel Nacional – conclusión de casos

**RESULTADOS DE CRUCES DE INFORMACION - NIVEL NACIONAL
PROGRAMADO EN EL EJERCICIO 2021**

	PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021	
	CANTIDAD	%
Casos Programados 2021	1276	100%
Casos Terminados 2021	1.120	88%
Pendientes de culminación	156	12%

Nota: Elaboración Propia - Datos proporcionados por SUNAT

Anexo N.º 01 – Solicitudes de pedido de información



CARGO

EXPEDIENTE:

000-URD999-2022-796328



URD: Mesa de Partes Virtual

Expediente: 000-URD999-2022-796328

Fecha de Presentación: 02/08/2022 00:09 h

Proceso MPV: 02/08/2022 18:37 h

Reg.: 7496

DOCUMENTO RECIBIDO

DATOS DEL SOLICITANTE:

NOMBRES: HUAMAN MENDOZA ANA PAULA

DOC_ID: 10462102858

COMITENTE:

DIRECCIÓN: Pasaje San Agustín 114 - El Tambo

CORREO: sheccid.06.9.aphm@gmail.com

TELÉFONO: 964870535

Tipo de notificación: Correo () Buzón SOL (X)

ASUNTO: Solicitud de información de fiscalizaciones con fines académicos

CONTENIDO:

Solicito información sobre las acciones de fiscalización efectuadas en el ejercicio 2021 con fines académicos.

Adjunta documentos:

Nombre: Carta de solicitud de información - Tamaño: 162 KB

Documentos de referencia:

Sin documentos de referencia

OBSERVACIONES:

Sin observaciones

Nota importante

Para fines del cómputo de plazos los documentos presentados en día inhábil se consideran presentados al día hábil siguiente.

Huancayo, 01 de agosto del 2022

Señor

Javier Eduardo Franco Castillo

Jefe de la División de Auditoría

INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN – SUNAT

Huancayo

Asunto: Solcito información sobre fiscalizaciones efectuadas con fines académicos

De mi consideración:

Es grato dirigirme a Usted por medio de la presente, a fin de solicitar información sobre las fiscalizaciones efectuadas en el ejercicio 2021 por el área de auditoría de la Intendencia Regional Junín a fin de poder recopilar información y analizar la misma para poder incorporarla en los resultados de la hipótesis del proyecto de investigación realizado por mi persona, a fin de optar el grado de magister, que busca determinar lo siguiente:

"Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial."

Para lo cual se necesita la siguiente información, sin vulnerar la reserva tributaria señalada en el artículo 85° del Código tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias.

- CANTIDAD DE FISCALIZACIONES EFECTUADAS EN EL 2021
- CANTIDAD DE CASOS DE FISCALIZACION SUSPENDIDOS
- CANTIDAD DE ~~RUC~~ FISCALIZADOS CON BAJA O SUSPENSION TEMPORAL
- RUCS FISCALIZADOS CON CRUCES DE INFORMACION A TERCEROS
- CANTIDAD DE FISCALIZACIONES CON ~~RDA~~ EMITIDAS, IMPORTE DE RDS
- CANTIDAD DE RUCS FISCALIZADOS CON INGRESO COMO RECAUDACION
- CANTIDAD DE RUCS DE CONSORCIOS FISCALIZADOS
- CANTIDAD DE FISCALIZACIONES PARCIALES TERMINADAS LUEGO DE LOS 6 MESES DE PLAZO
- CANTIDAD DE FISCALIZACIONES DEFINITIVAS TERMINADAS LUEGO DEL AÑO DE PLAZO DE FISCALIZACION

Es propicia la oportunidad, para expresarle los sentimientos de mi mayor consideración.

Atentamente,



ANA PAULA HUAMÁN MENDOZA

DNI: 46210285



CARGO

EXPEDIENTE:

000-URD999-2022-821274



URD: Mesa de Partes Virtual

Expediente: 000-URD999-2022-821274

Fecha de Presentación: 08/08/2022 22:17 h

Proceso MPV: 10/08/2022 08:41 h

Reg.: 0008

DOCUMENTO RECIBIDO

DATOS DEL SOLICITANTE:

NOMBRES: HUAMAN MENDOZA ANA PAULA

DOC_ID: 10462102858

COMITENTE:

DIRECCIÓN: Pasaje San Agustín 114 - El Tambo

CORREO: sheccid.06.9.aphm@gmail.com

TELÉFONO: 984870535

Tipo de notificación: Correo (☐) Buzón SOL (☒)

ASUNTO: Solicitud de información de fiscalizaciones y cruces de información con fines académicos

CONTENIDO:

Solicito data e información sobre las fiscalizaciones y cruces de información efectuados y/o programados en el ejercicio 2021 con fines académicos, para lo cual se adjunta constancia de egresa de Maestría en Tributación e Informe de Aprobación del Asesor de Tesis.

Adjunta documentos:

Nombre: Solicitud de información - Tamaño: 499 KB, Nombre: constancia de egresado - Tamaño: 242 KB, Nombre: Informe de aprobación del asesor de tesi - Tamaño: 294 KB

Documentos de referencia:

Sin documentos de referencia

OBSERVACIONES:

mpv

Huancayo, 08 de agosto del 2022

Señor

Javier Eduardo Franco Castillo

Jefe de la División de Auditoría

INTENDENCIA REGIONAL JUNÍN – SUNAT

Huancayo

Asunto: Solcito información sobre fiscalizaciones efectuadas con fines académicos

De mi consideración:

Es grato dirigirme a Usted por medio de la presente, a fin de solicitar información sobre las fiscalizaciones y cruces de información efectuados en el ejercicio 2021 por el área de auditoría de la Intendencia Regional Junín a fin de poder recopilar información y analizar la misma para poder incorporarlos en los resultados de la hipótesis del proyecto de investigación realizado por mi persona, a fin de optar el grado de magister, que busca determinar lo siguiente:

"Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial."

Para lo cual se necesita la siguiente información, sin vulnerar la reserva tributaria señalada en el artículo 85° del Código tributario aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF y normas modificatorias.

CRUCES DE INFORMACIÓN

- Cantidad de casos de Cruces de información se programaron en el ejercicio 2021
- Promedio de Tiempo de conclusión de los cruces de información
- Cantidad de cruces de información en cuyo resultado los contribuyentes no exhibieron y/o no proporcionaron información total o parcialmente.

FISCALIZACIÓN

- Promedio de tiempo de conclusión de un caso de fiscalización definitiva
- Promedio de tiempo de conclusión de un caso de fiscalización parcial

Es propicia la oportunidad, para expresarle los sentimientos de mi mayor consideración.

Atentamente,



ANA PAULA HUAMÁN MENDOZA

DNI: 46210285



Solicitud de Acceso a la Información Pública (Formulario 5030)

Constancia de Registro

La solicitud ha sido registrada en SUNAT con número de Orden 88032249 con fecha 12/08/2022 por el solicitante identificado con DOC. NACIONAL DE IDENTIDAD/LE número 46210285 a nombre de HUAMAN MENDOZA ANA PAULA.

Descripción de la Solicitud:

SOLICITO INFORMACIÓN CON FINES ACADÉMICOS PARA TESIS DE MAESTRÍA:
CANTIDAD DE FISCALIZACIONES PARCIALES PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021, CUANTAS CULMINARON DENTRO DE LOS 6 MESES.
CANTIDAD DE FISCALIZACIONES DEFINITIVAS PROGRAMADAS EN EL EJERCICIO 2021, CUANTAS CULMINARON DENTRO DEL AÑO.
RESPECTO A LAS FISCALIZACIONES EL RENDIMIENTO DE LAS OFS, IMPORTE DE RES. DETERMINACIÓN EMITIDAS, IMPORTE DE

Funcionario responsable de entregar la información : VALDIVIA RAMOS MARIAM LENY ELISA

Forma de entrega de la información : CORREO ELECTRÓNICO

Consulte su solicitud ingresando a la ruta : <https://www.sunat.gob.pe/ol-ti-itatencionf5030/consulta/consulta>



Solicitud de Acceso a la Información Pública (Formulario 5030)

Constancia de Registro

La solicitud ha sido registrada en SUNAT con número de Orden 88032250 con fecha 12/08/2022 por el solicitante identificado con DOC. NACIONAL DE IDENTIDAD/LE número 46210285 a nombre de HUAMAN MENDOZA ANA PAULA.

Descripción de la Solicitud:

SOLICITO INFORMACIÓN A FIN DE INCLUIRLAS EN MI PROYECTO DE TESIS DE MAESTRÍA:
CANTIDAD DE CRUCES DE INFORMACIÓN PROGRAMADOS EN EL EJERCICIO 2021
CANTIDAD DE CRUCES DE INFORMACIÓN CON RESULTADO DE NO PRESENTÓ Y/O NO EXHIBIÓ INFORMACIÓN SEA TOTAL O PARCIAL EN EL EJERCICIO 2021

Funcionario responsable de entregar la información : VALDIVIA RAMOS MARIAM LENY ELISA

Forma de entrega de la información : CORREO ELECTRÓNICO

Consulte su solicitud ingresando a la ruta : <https://www.sunat.gob.pe/ol-ti-itatencionf5030/consulta/consulta>

Anexo N.º 02 – Guía de preguntas de entrevista estructurada

ESCUELA DE POSGRADO UNIVERSIDAD CONTINENTAL

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Mediante el presente cuestionario la autora se dirige a Usted a fin de poder obtener información relevante para el desarrollo del proyecto de investigación cuyo tema se detalla, el cual permitirá reforzar el resultado de la Hipótesis a través de su opinión certera, por lo cual se solicita su apoyo en las respuestas quedando agradecida por su intervención y haciendo la aclaración que dicha información es reservada solo con fines académicos.

TEMA: *“Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información).”*

Apellidos y Nombres:

Profesión:

Lugar de Labores/ Gremio que representa:

Cargo/Puesto:

Años de experiencia tributaria/contable:

INSTRUCCIONES: Por favor, responda cuidadosamente cada una de las preguntas:

PREGUNTAS	RESPUESTAS
1. ¿Qué opina sobre la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización en la actual legislación?	
2. ¿Qué opina sobre la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada por aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de	

la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información)	
3. ¿Considera que la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización en la actual legislación vulnera el principio de seguridad jurídica? Explique su opinión.	
4. ¿Considera que una suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada por aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria vulnera el principio de seguridad jurídica? Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información. Explique su opinión.	
5. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la marcha económica de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y de lo cuantiosa que puede resultar su deuda tributaria producto de los intereses por el paso del tiempo pudiendo existir un descenso significativo en la rentabilidad y/o liquidez de las empresas provocando desventajas en la competitividad, la eliminación del mercado económico, desbalance patrimonial y un detrimento en su economía? Explique su opinión.	
6. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la operatividad de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y	

por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización puesto que la empresa podría dejar de ser una empresa en marcha generando incertidumbre de su permanencia en el futuro y dudas razonables sobre su capacidad de seguir operando? Explique su opinión.	
7. ¿Considera que es arbitrario que el plazo para la notificación de la Resolución de Determinación se deje a libre disposición del Auditor o sujeto como límite temporal al plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria?	
8. ¿Considera que al no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo pueden existir afectaciones en los procedimientos de la Administración Tributaria tales como: deudas incobrables en el futuro, ingresos como recaudación no oportunos, medidas cautelares previas no oportunas, presentación de quejas, desnaturalización de la prescripción, ejercicio de la facultad discrecional no razonable y entre otros?	

¡Gracias por su colaboración brindándome su tiempo, esfuerzo y disposición!

Anexo N.º 03 – Ficha de Evaluación del Instrumento de Investigación por los Expertos

**ESCUELA DE POSGRADO UNIVERSIDAD CONTINENTAL
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

FICHA DE ENTREVISTA PARA SU VALIDACION POR JUICIO DE EXPERTOS

La siguiente entrevista hace parte de un trabajo de investigación de la Maestría en Tributación estudiado en la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, la que se busca comprender las concepciones sobre las vulneraciones en un marco legal que no regula un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario; este requiere ser validado a partir del reconocimiento de su desarrollo profesional y experiencia en el ámbito tributario.

Tema de la Investigación:	“Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información).”
Objetivos de la Investigación:	Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial
Sobre el instrumento:	Se trata de una entrevista cuyo contenido debe ser validado según el grado de relevancia y de formulación de sus categorías e ítems.

I. DATOS GENERALES

Instrumento validado por:	Richard Victor Diaz Urbano
Institución donde labora/ Cargo que desempeña:	SUNAT / Auditor
Grado o Titulo:	Magister
Número de Teléfono	990325007

II. VALIDACIÓN DE LA GUÍA DE LAS ENTREVISTAS

1. ¿Qué opina sobre la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización en la actual legislación?																					
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																			X	
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																				X

3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																			X
4. Organización	Existe un orden lógico																	X		
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																			X
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																			X
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																		X	
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																			X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																			X
Total Parcial																		18	38	120
TOTAL		176																		

intereses por el paso del tiempo pudiendo existir un descenso significativo en la rentabilidad y/o liquidez de las empresas provocando desventajas en la competitividad, la eliminación del mercado económico, desbalance patrimonial y un detrimento en su economía? Explique su opinión.

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																			X	
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																				X
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				X
4. Organización	Existe un orden lógico																	X			
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																				X
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				X
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																			X	
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																				X
Total Parcial																			18	38	120
TOTAL		176																			

6. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la operatividad de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización puesto que la empresa podría dejar de ser una empresa en marcha generando incertidumbre de su permanencia en el futuro y dudas razonables sobre su capacidad de seguir operando? Explique su opinión.

[illegible]

8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																		X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																		X
Total Parcial																	18	38	120
TOTAL		176																	

7. ¿Considera que es arbitrario que el plazo para la notificación de la Resolución de Determinación se deje a libre disposición del Auditor o sujeto como límite temporal al plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria?																					
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																			X	
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																				X
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				X
4. Organización	Existe un orden lógico																	X			
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																				X
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				X
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																		X		
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																				X
Total Parcial																			18	38	120
TOTAL		176																			

[illegible]

ESCUELA DE POSGRADO UNIVERSIDAD CONTINENTAL
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
FICHA DE ENTREVISTA PARA SU VALIDACION POR JUICIO DE EXPERTOS

La siguiente entrevista hace parte de un trabajo de investigación de la Maestría en Tributación estudiado en la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, la que se busca comprender las concepciones sobre las vulneraciones en un marco legal que no regula un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del artículo 62 -A del Código Tributario; este requiere ser validado a partir del reconocimiento de su desarrollo profesional y experiencia en el ámbito tributario.

Tema de la Investigación:	"Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información)."
Objetivos de la Investigación:	Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial
Sobre el instrumento:	Se trata de una entrevista cuyo contenido debe ser validado según el grado de relevancia y de formulación de sus categorías e items.

V. DATOS GENERALES

[illegible]

3. ¿Considera que la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización en la actual legislación vulnera el principio de seguridad jurídica? Explique su opinión.																					
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				
4. Organización	Existe un orden lógico																				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																				
Total Parcial																				57	120
TOTAL		177																			

[illegible]

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				
4. Organización	Existe un orden lógico																				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																				
Total Parcial																	30		102	18	
TOTAL		150																			

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				
4. Organización	Existe un orden lógico																				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																				
Total Parcial																					
TOTAL		158																			

8. ¿Considera que al no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo pueden existir afectaciones en los procedimientos de la Administración Tributaria tales como: deudas incobrables en el futuro, ingresos como recaudación no oportunos, medidas cautelares previas no oportunas, presentación de quejas, desnaturalización de la prescripción, ejercicio de la facultad discrecional no razonable y entre otros?																						
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente				
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																					
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																					
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																					
4. Organización	Existe un orden lógico																					
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																					
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																					
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																					
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																					
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																					
Total Parcial																		85	72			
TOTAL		157																				

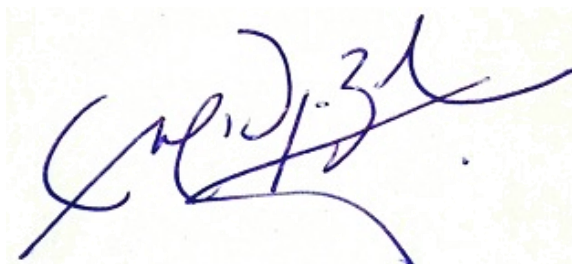
VII. PROMEDIO DE VALIDACIÓN (PV)

$$PV = \frac{1260}{9 \times 8} = 17.5 = 87.5\%$$

VIII. COMENTARIOS

Se sugiere una posible simplificación en la estructura de las preguntas 5 y 8 manteniendo el objetivo buscado en ambas. No obstante no es un requisito obligatorio para la validación de las mismas.

Huancayo, 01 de agosto de 2022



OJEDA ZAGA, MARCIAL CHRISTIAN

DNI: 40672334

ESCUELA DE POSGRADO UNIVERSIDAD CONTINENTAL

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

FICHA DE ENTREVISTA PARA SU VALIDACION POR JUICIO DE EXPERTOS

La siguiente entrevista hace parte de un trabajo de investigación de la Maestría en Tributación estudiado en la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, la que se busca comprender las concepciones sobre las vulneraciones en un marco legal que no regula un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario; este requiere ser validado a partir del reconocimiento de su desarrollo profesional y experiencia en el ámbito tributario.

Tema de la Investigación:	“Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información).”
Objetivos de la Investigación:	Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial
Sobre el instrumento:	Se trata de una entrevista cuyo contenido debe ser validado según el grado de relevancia y de formulación de sus categorías e items.

9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																	X		
Total Parcial																		36	57	80
TOTAL		173																		

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																			X	
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																			X	
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				X
4. Organización	Existe un orden lógico																	X			
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																				X
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				X
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																			X	
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																		X		
Total Parcial																			36	57	80
TOTAL		173																			

[illegible]

TOTAL	172
--------------	-----

7. ¿Considera que es arbitrario que el plazo para la notificación de la Resolución de Determinación se deje a libre disposición del Auditor o sujeto como límite temporal al plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria?

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																			X	
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																			X	
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																				X
4. Organización	Existe un orden lógico																		X		
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																			X	
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																				X
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																			X	
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																				X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																		X		
Total Parcial																			36	76	60
TOTAL		172																			

8.	¿Considera que al no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo pueden existir afectaciones en los procedimientos de la Administración Tributaria tales como: deudas incobrables en el futuro, ingresos como recaudación no oportunos, medidas cautelares previas no oportunas, presentación de quejas, desnaturalización de la prescripción, ejercicio de la facultad discrecional no razonable y entre otros?
----	---

[illegible]

	jurisprudenciales y doctrinarios																			
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																			X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																	X		
Total Parcial																		36	76	60
TOTAL		172																		

XI. PROMEDIO DE VALIDACIÓN (PV)

$$PV = \frac{1381}{9 \times 8} = 19.18 = 95.9\%$$

XII. COMENTARIOS

Huancayo, 27 de julio de 2022



Firma del Experto
Juan Manuel Quispe Lingán
N.º 10113054

ESCUELA DE POSGRADO UNIVERSIDAD CONTINENTAL
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
FICHA DE ENTREVISTA PARA SU VALIDACION POR JUICIO DE EXPERTOS

La siguiente entrevista hace parte de un trabajo de investigación de la Maestría en Tributación estudiado en la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, la que se busca comprender las concepciones sobre las vulneraciones en un marco legal que no regula un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario; este requiere ser validado a partir del reconocimiento de su desarrollo profesional y experiencia en el ámbito tributario.

Tema de la Investigación:	"Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información)."
Objetivos de la Investigación:	Determinar si existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial
Sobre el instrumento:	Se trata de una entrevista cuyo contenido debe ser validado según el grado de relevancia y de formulación de sus categorías e items.

XIII. DATOS GENERALES

Instrumento validado por:	Melanie Catherine Chávez Balvin
---------------------------	---------------------------------

4. Organización	Existe un orden lógico															X		
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																	X
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X	
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X	
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																	X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																	X
Total Parcial																36	57	80
TOTAL		173																

2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																		X	
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																			X
4. Organización	Existe un orden lógico																X			
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																			X
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																			X
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																		X	
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																			X
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																			X
Total Parcial																		36	38	100
TOTAL		174																		

XV. PROMEDIO DE VALIDACIÓN (PV)

$$PV = \frac{1383}{9 \times 8} = 19.2 = 96\%$$

XVI. COMENTARIOS

Huancayo, 08 de agosto de 2022

Firma del Experto
Melanie Catherine Chávez Balvin
DNI N.º 46232017

ESCUELA DE POSGRADO UNIVERSIDAD CONTINENTAL
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

FICHA DE ENTREVISTA PARA SU VALIDACION POR JUICIO DE EXPERTOS

La siguiente entrevista hace parte de un trabajo de investigación de la Maestría en Tributación estudiado en la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, la que se busca comprender las concepciones sobre las vulneraciones en un marco legal que no regula un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la suspensión indefinida del plazo de fiscalización definitiva o parcial en aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario; este requiere ser validado a partir del reconocimiento de su desarrollo profesional y experiencia en el ámbito tributario.

Tema de la Investigación:	"Existe vulneración al principio de seguridad jurídica generada por la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización parcial o definitiva, y por el marco legal y jurisprudencia existente que permite la
---------------------------	--

2. ¿Qué opina sobre la figura de suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada por aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información)

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X				
4. Organización	Existe un orden lógico																X				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																X				
Total Parcial																	144				
TOTAL		144																			

3. ¿Considera que la ausencia de un marco legal que regule un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización en la actual legislación vulnera el principio de seguridad jurídica? Explique su opinión.

INDICADOR ES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X				
4. Organización	Existe un orden lógico																X				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																X				
Total Parcial																	144				

TOTAL	144
--------------	-----

4. ¿Considera que una suspensión indefinida del plazo de fiscalización aperturada por aplicación del inciso g) del numeral 6 del artículo 62 -A del Código Tributario durante la solicitud de información a terceros por parte de la Administración Tributaria (Ejemplo: Solicitud de Cruces de Información) vulnera el principio de seguridad jurídica? Explique su opinión.																						
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente				
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X					
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X					
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X					
4. Organización	Existe un orden lógico																X					
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X					
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X					
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X					
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X					
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																X					
Total Parcial																	144					
TOTAL		144																				

5. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la marcha económica de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y de lo cuantiosa que puede resultar su deuda tributaria producto de los intereses por el paso del tiempo pudiendo existir un descenso significativo en la rentabilidad y/o liquidez de las empresas provocando desventajas en la competitividad, la eliminación del mercado económico, desbalance patrimonial y un detrimento en su economía? Explique su opinión.																					
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X				
4. Organización	Existe un orden lógico																X				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X				

6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																X				
Total Parcial																	144				
TOTAL		144																			

6. ¿Considera que existe incertidumbre sobre la operatividad de la empresa en un futuro previsible al no tener la certeza de cuando concluirá su procedimiento de fiscalización y por la suspensión indefinida del plazo de fiscalización puesto que la empresa podría dejar de ser una empresa en marcha generando incertidumbre de su permanencia en el futuro y dudas razonables sobre su capacidad de seguir operando? Explique su opinión.																					
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X				
4. Organización	Existe un orden lógico																X				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																X				
Total Parcial																	144				
TOTAL		144																			

7. ¿Considera que es arbitrario que el plazo para la notificación de la Resolución de Determinación se deje a libre disposición del Auditor o sujeto como límite temporal al plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria?																					
INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X				
4. Organización	Existe un orden lógico																X				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X				
9. Metodología	La estrategia responde al propósito de la investigación																X				
Total Parcial																	144				
TOTAL		144																			

8. ¿Considera que al no contar con un plazo determinado para la conclusión de un procedimiento de fiscalización y la figura de suspensión indefinida del mismo pueden existir afectaciones en los procedimientos de la Administración Tributaria tales como: deudas incobrables en el futuro, ingresos como recaudación no oportunos, medidas cautelares previas no oportunas, presentación de quejas, desnaturalización de la prescripción, ejercicio de la facultad discrecional no razonable y entre otros?

INDICADORES	CRITERIO	Deficiente				Regular				Bueno				Muy Bueno				Excelente			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado																X				
2. Objetividad	Contribuye a los objetivos de la investigación																X				
3. Actualidad	Es tema de controversia y actualidad																X				
4. Organización	Existe un orden lógico																X				
5. Suficiencia	Comprende la plenitud investigativa																X				
6. Intencionalidad	Adecuado para valorar el tema																X				
7. Consistencia	Basado en aspectos teóricos legislativos, jurisprudenciales y doctrinarios																X				
8. Coherencia	Relación entre variables y dimensiones																X				

