



FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

TESIS

**LA FISCALIZACIÓN PARCIAL POR PARTE DE LA
SUNAT Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS
CONTRIBUYENTES.**

PARA OPTAR TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

Autora:

Bach. Patricia Nanfuñay Santisteban

<https://orcid.org/0000-0003-0624-2281>

Asesor:

Dra. Barturen Mondragón Eliana Maritza

<https://orcid.org/0000-0002-0458-1637>

Línea de investigación:

Ciencias Jurídicas

Pimentel – Perú

2022

Aprobación del Jurado:

Dr. Barrio de Mendoza Vásquez Robinson
PRESIDENTE

Mg. Ruesta Bregante Irma Marcela
SECRETARIA

Mg. Cueva Ruesta Wilmer Cesar Enrique
VOCAL

Dedicatoria:

A mis padres por velar siempre por mi bienestar.

A mis hermanas por su apoyo incondicional.

Agradecimiento:

A Dios por bendecirme con el regalo de la vida.

A mi madre María, gracias por tu intercesión ante tu Divino Hijo y nuestro Padre Celestial.

Al Dr. Jorge Luis Idrogo Pérez, por su valioso apoyo.

A Fernando, por alentarme a cumplir con mis sueños.

Resumen

En nuestro país, la SUNAT es la Administración Tributaria encargada de recaudar los tributos para solventar los gastos del Estado, no siendo suficiente el pago voluntario de los contribuyentes y en virtud de su facultad de fiscalización, realiza la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; no obstante, surgen discrepancias entre el contribuyente y la SUNAT, siendo uno de los motivos, la falta de claridad y precisión en las normas tributarias.

El objetivo principal de esta investigación es determinar si la fiscalización parcial realizada por la SUNAT vulnera la seguridad jurídica del contribuyente; la investigación realizada califica como cualitativa documental propositiva, para ello analiza jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal relacionada con el desarrollo de la fiscalización parcial realizada por SUNAT, la cual nos permitirá determinar si este procedimiento es llevado sin transgredir el principio de seguridad jurídica, el cual se refiere a la certeza que deben tener los contribuyentes sobre las normas tributarias que regulan este procedimiento. También se ha creído conveniente analizar una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, para conocer su posición respecto de la seguridad jurídica relacionada con el accionar de SUNAT.

Como resultado, tenemos que el procedimiento de fiscalización parcial no ha sido del todo claro para los contribuyentes, evidenciándose en diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal; la seguridad jurídica, como principio reconocido por el Tribunal Constitucional, debe regir todas las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, por tanto, debe también estar presente en las actuaciones de la Administración Tributaria.

Palabras clave:

Fiscalización parcial, SUNAT, seguridad jurídica, Tribunal Fiscal, contribuyente.

Abstract

In our country, SUNAT is the Tax Administration in charge of collecting taxes to cover State expenses, the voluntary payment of taxpayers is not enough and by virtue of its control power, it performs the verification of correct compliance with tax obligations; However, discrepancies arise between the taxpayer and SUNAT, one of the reasons being the lack of clarity and precision in the tax regulations.

The main objective of this investigation is to determine if the partial inspection carried out by SUNAT violates the legal security of the taxpayer; The research carried out qualifies as qualitative propositional documentary, for this it analyzes jurisprudence issued by the Tax Court related to the development of the partial examination carried out by SUNAT, which will allow us to determine if this procedure is carried out without violating the principle of legal certainty, which refers to the certainty that taxpayers must have about the tax rules that regulate this procedure. It has also been deemed convenient to analyze a ruling issued by the Constitutional Court, to find out its position regarding legal certainty related to the actions of SUNAT.

As a result, we have that the partial examination procedure has not been entirely clear for taxpayers, evidenced in various resolutions issued by the Tax Court; legal certainty, as a principle recognized by the Constitutional Court, should govern all relations between the State and citizens, therefore, must also be present in the actions of the Tax Administration.

Key Words:

Partial audit, SUNAT, legal security, Tax Court, taxpayer.

ÍNDICE

I.- INTRODUCCIÓN	9
1.1 Realidad Problemática	10
1.1.1. Internacional:	10
1.1.2. Nacional:.....	11
1.2 . Antecedentes de Estudio	13
1.2.1 Internacional:.....	13
1.2.2. Nacional:	15
1.3 Teorías relacionadas al Tema.....	21
1.3.1 Internacional:	21
1.3.2 Nacional.....	27
1.4 Formulación del Problema	41
1.5 Justificación e Importancia	41
1.6 Objetivos de la Investigación	42
1.6.1. Objetivo General	42
1.6.2. Objetivos Específicos	42
1.7 Limitaciones.....	42
II. MATERIAL Y MÉTODO	44
2.1. Tipo y Diseño de Investigación.	44
2.2. Escenario de Estudio y Caracterización de Sujetos	44
2.2.1. Escenario de Estudio:	44
2.2.2. Caracterización de Sujetos:	45
2.3. Variables y Operacionalización.....	45
2.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos, Validez y Confiabilidad.....	46
2.5. Procedimiento de Recolección de Datos	46
2.6 Procedimientos de Análisis de Datos.....	47
2.7. Criterios Éticos.....	47
2.8 Criterios de Rigor Científico.	47
III. RESULTADOS.....	48
3.1 Resultados en Tablas y Figuras	48
Tabla 1	48
Tabla 2	50
Tabla 3	52
3.2 DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	54

3.3 APORTE PRÁCTICO.....	58
IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	62
4.1 CONCLUSIONES.....	62
4.2 RECOMENDACIONES.....	64
REFERENCIAS.....	65
ANEXOS.....	72

I.- INTRODUCCIÓN

En tiempos pasados el hombre vivía de forma errante sin leyes que permitieran garantizar la paz social, estaban a merced del abuso de otros hombres, es decir se vivía en un estado salvaje; con el transcurrir del tiempo se fueron creando los estados y a su vez fueron apareciendo las leyes, cambiando de esta manera la inseguridad por la certeza, cada persona sabía sus límites, y de violarlos estaban sujeto a sanciones. El hombre siempre ha buscado la seguridad, a través de la permanencia de normas que lo protejan contra las arbitrariedades de los gobernantes.

De forma paralela, apareció la recaudación de tributos, actividad muy antigua y conocida, tanto así, que la podemos encontrar hasta en pasajes de la Biblia. En épocas pasadas existían funcionarios encargados de exigir y recoger los tributos, lo que hoy vendría a ser las Administraciones Tributarias.

Actualmente, a través de la seguridad jurídica se busca que la recaudación de tributos sea de manera justa, sin violentar los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, en su afán recaudador, muchas veces se deja de lado la seguridad jurídica, dándose normas tributarias imprecisas, que generan confusión en los contribuyentes, provocando sanciones tributarias, que muchas veces resultan confiscatorias.

1.1 Realidad Problemática

1.1.1. Internacional:

De acuerdo a Collosa (2019) en su artículo publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, en América Latina existen diversas causas que ocasionan la evasión tributaria, entre ellas tenemos: el insuficiente nivel educativo de los ciudadanos; la escasa sencillez y claridad en la normativa tributaria; la poca conciencia fiscal de la población; la escasa eficiencia de las propias Administraciones Tributarias.

Cita el trabajo de Michel Jorratt quien considera como variables que influyen en la evasión a la i) eficacia de la fiscalización realizada por las Administraciones Tributarias, pues a través de este procedimiento se detecta la evasión; ii) el régimen sancionatorio; iii) la simpleza de la estructura tributaria pues considera que mientras un sistema tributario sea complejo, éste ayudará a mantener a la evasión y a la elusión, ya que estas generan incertidumbre sobre la legislación tributaria, teniendo un alto costo las fiscalizaciones y iv) la aprobación del sistema tributario.

Este artículo publicado por el CIAT, pone en evidencia la realidad tributaria de América Latina, nos indica que la fiscalización es un arma que puede ser usada para la detección de evasión; mientras que una estructura tributaria simple, genera certeza sobre las normas tributarias, influyendo favorablemente en la disminución de los gastos incurridos en la fiscalización y aumento de la recaudación.

De acuerdo a lo señalado por el colombiano Ruiz (2019), en su artículo “Seguridad jurídica tributaria: Pilar para inversión en el país”, publicado en la revista virtual Portafolio, atribuye las siguientes características: normas claras, obediencia por la confianza legítima de los administrados y permanencia de la regulación; de acuerdo a su opinión, en su país a pesar de lo señalado en su Constitución, las reformas en materia tributaria han creado tributos; sin embargo adolecen de una clara determinación de sus elementos esenciales.

Para Ruiz, la falta de claridad en las normas, origina que éstas tengan diversas interpretaciones o cuando su contenido ocasione contradicciones. En su país se han presentado casos, como el de interpretar las nuevas normas con las ya

existentes, resultando ambiguo determinar las derogatorias implícitas o siendo confuso que ambas normas coexistan.

También señala que la inseguridad jurídica tributaria se refiere a la falta de reglamentos, el retraso en la emisión de los reglamentos, o el ejercicio no adecuado de la facultad reglamentaria. Aunque en su país los esfuerzos son constantes, resulta notorio que varios artículos del Estatuto Tributario continúan a la espera de reglamentación.

1.1.2. Nacional:

En nuestro país la evasión tributaria es un problema constante, Ríos (2021) comenta que según el Marco Macroeconómico Multianual (MMM), en los últimos veinte años, la recaudación fiscal peruana fue inferior comparada con el promedio de las economías de mercados nacientes, en vías de desarrollo y América Latina y el Caribe, esto se relaciona fundamentalmente con los altos niveles de evasión y elusión del impuesto a la renta.

Por su parte, SUNAT mediante su Informe No 45 -2019-SUNAT/1V3000, afirma que uno de los determinantes de la evasión tributaria, entre otros, son:

- El grado de complejidad del sistema tributario, ya sea relacionado a los vacíos normativos o administrativos, a la variedad de los regímenes especiales existentes.
- La variación constante de las normas tributarias ocasiona la existencia de incertidumbre jurídica.

Por lo citado anteriormente, resulta evidente que, tanto en la esfera internacional como en la nacional, la falta de claridad y precisión en las normas tributarias, trae consecuencias no solo en la recaudación sino también en los contribuyentes, pues al no tener una idea clara de lo que se pretenden con una norma tributaria, incurre en infracciones que posteriormente son sancionadas. Asimismo, genera la vulneración de la seguridad jurídica, principio universal del Derecho.

En nuestro país una de las maneras que utiliza SUNAT para cotejar el correcto cumplimiento de los deberes tributarios, es a través de las fiscalizaciones, existiendo actualmente tres tipos: definitiva, parcial y parcial electrónica.

El Decreto Legislativo No 1113 plantea que la creación de la fiscalización parcial tiene como objetivos que se ampliar la cantidad de administrados fiscalizados, aumentar el riesgo efectivo en los contribuyentes ante la falta de cumplimiento tributario. Este tipo de fiscalización ha sido considerado como el instrumento que permitiría a la SUNAT examinar los puntos más cruciales de las declaraciones y si el caso lo amerite, retornar en otra ocasión, para verificar otros aspectos de las mismas, es por ello que el tiempo de este tipo de fiscalización sería mucho menor y teóricamente se podrían fiscalizar a una mayor cantidad de administrados.

Sin embargo, si revisamos en el Código Tributario la definición de “fiscalización parcial”, nos damos con la sorpresa que no está claro este tipo de procedimiento: “La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria”.

Un contribuyente sin conocimientos tributarios, al leer este texto normativo, le ocasionaría una total incertidumbre.

1.2. Antecedentes de Estudio

Se hicieron búsquedas a fuentes internacionales y nacionales, que permitan aportar nociones sobre la fiscalización parcial y su relación con la seguridad jurídica.

1.2.1 Internacional:

Arias (2018) en su tesis “Las Facultades de Gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del Derecho Humano a la Seguridad Jurídica en México” revela que en México con el fin de eliminar la evasión fiscal y para elevar la recaudación le han brindado numerosas prerrogativas a su Administración Tributaria mediante su Código Fiscal de la Federación (CFF), ello ha provocado la vulneración de los derechos fundamentales de los ciudadanos, entre ellos, el derecho a la seguridad jurídica; siendo el objetivo general de la tesis, comparar las prerrogativas que su código le brinda a su Administración Tributaria con el derecho a la seguridad jurídica con la finalidad de establecer si desde la posición de su constitución deben considerarse como lícitas, señala que la metodología con la que se desarrolló la investigación fue la dogmática constitucional, afirma que los contribuyentes, es decir tanto personas naturales como personas jurídicas, gozan de derechos humanos, entre ellos a la seguridad jurídica; finaliza indicando que las prerrogativas que han sido otorgadas a su Administración Tributaria, a través de su código, sí vulneran la seguridad jurídica, siendo este un derecho humano.

Pérez (2017) con su tesis “La Seguridad Jurídica en el Marco del Control Jurisdiccional del Laudo en el Arbitraje Comercial Colombiano y Español”, procura realizar un análisis para comprender la problemática existente relacionado con la seguridad jurídica con respecto a las resoluciones arbitrales en temas de carácter comercial nacional e internacional; además pretende realizar una sugerencia para ayudar a la presentación de un distinto estado relacionado con este aspecto en el Derecho de Colombia y España; señalando por ello, que su investigación es de tipo normativo; asimismo, conlleva un estudio conceptual relacionada con los temas propuestos, siendo una de sus conclusiones que la seguridad jurídica se erige como un valor que irriga todo el sistema normativo, es un principio que demarca las líneas de acción e

interpretación y es un derecho fundamental del que está provisto cualquier sujeto de derecho que a su vez le permite interrelacionarse con certeza y seguridad frente a las consecuencias que derivarán de los actos propios y de los demás sujetos con quien interrelacione.

Sánchez (2017) con su tesis “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica”, señala que la emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, provocando dudas fundadas; tiene como objetivo principal determinar la posibilidad de control jurisdiccional y constitucional de la producción normativa en materia tributaria, utilizando como parámetros de análisis los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica; en cuanto a la metodología, señala que usará las bases de datos más utilizadas e importantes en materia tributaria y analizará la producción normativa, entre sus conclusiones, indica que la técnica normativa se encuentra muy unida al cumplimiento de los principios constitucionales y debe ser uno de los primeros filtros a tener en cuenta para garantizar la seguridad jurídica, es necesaria una técnica normativa precisa, que analice las carencias que desafían el lenguaje jurídico con el riesgo de deformarlo y de vulnerar la seguridad jurídica; el Derecho Tributario es considerado como una materia donde los principios constitucionales deben estar muy presentes.

Moya y Sánchez (2016) con su tesis “Mecanismos de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria”, su investigación se basó en examinar los principios que deben estar presentes en el uso del sistema tributario de España, analizar los derechos procedentes de los deberes económicos de la Administración Tributaria, señalando que el principio de seguridad jurídica es empleado por el Tribunal Constitucional para controlar ya sea las disposiciones con rango de ley como la actuación de los poderes públicos; concluyen que la Ley 58/2003, General Tributaria, tiene como fin principal el afianzar las garantías de los ciudadanos y la seguridad jurídica, igualmente, dicha ley supuso un significativo acercamiento a las normas generales que rigen el derecho

administrativo, con ello se logró que en los procedimientos en materia tributaria aumente la seguridad jurídica.

Attademo (2015), en su tesis “Los Mecanismos Jurídicos de protección de los derechos de los contribuyentes”, señala que las autoridades fiscales brasileñas encargadas de la recaudación de impuestos, actúa con excesos, dejando de lado el respeto de los derechos del contribuyente; tiene como objetivo, identificar los medios legales para que el contribuyente tenga protección contra el abuso del poder de fiscalización, para ello analizó los principios constitucionales fiscales, expresa que la seguridad jurídica posee dos vertientes, la primera se refiere a la certeza del derecho y la segunda está enfocada en la prohibición de la arbitrariedad, concluye afirmando lo fundamental que es la existencia de mecanismos de protección contra la potestad tributaria, ya que protege contra los abusos y establecen las garantías de los administrados que buscan la seguridad jurídica.

1.2.2. Nacional:

Se ha consultado diversos repositorios, encontrándose mayormente investigaciones y artículos sobre la fiscalización en términos generales, a continuación, se detallan:

Carhuaricra y Jiménez (2020) en su investigación “Fiscalización tributaria con medios electrónicos como mecanismo para mitigar la evasión fiscal de los contribuyentes de las empresas comerciales en el distrito de Yanacancha periodo 2019”, afirman que al darse algunas reformas a la normatividad tributaria, aprecian que aún queda pendiente realizar algunos ajustes, estos pueden ser a nivel legislativo, a través de reglamentos o realizarlo SUNAT, señalan que su investigación es aplicada y el método utilizado es el descriptivo y explicativo, teniendo como población y muestra a empresas dedicadas al comercio ubicadas en el distrito mencionado anteriormente; indican que las fiscalizaciones son herramientas para comprobar el cumplimiento de la cancelación de los tributos y observar el respeto de sus deberes que tiene el contribuyente en materia tributaria, concluyen que los derechos que poseen los contribuyentes se originan dentro de un definido vínculo con la autoridad tributaria, no obstante al

encontrarse dispersos en la normatividad jurídica, pueden ocasionar conflictos en los mecanismos que han sido propuestos para la debida protección de los derechos ante una fiscalización realizada mediante herramientas electrónicas.

Bustamante (2019) con su investigación “Las Acciones Inductivas de la SUNAT y la Vulneración a los Derechos a la Seguridad Jurídica y al debido Procedimiento del Contribuyente”, expresa que las acciones inductivas mejoran la recaudación generando un mayor ingreso al fisco, sin embargo no se respeta los derechos del ciudadano; entre sus objetivos, está el establecer en qué medida dichas acciones influyen en los derechos tales como la seguridad jurídica y el debido procedimiento; el estudio se realizó mediante un enfoque de tipo cualitativo; señala que se puede vincular a la palabra seguridad jurídica con certeza, pues se considera como una garantía que busca proteger los derechos del contribuyente siempre que se enfrente con las acciones realizadas por el Estado, en el ámbito tributario es de vital importancia; asimismo si en un procedimiento tributario, se deja de lado lo establecido en el código u otra norma de carácter tributario, se considerará como una transgresión a la seguridad jurídica del ciudadano, concluye que la seguridad jurídica, es una garantía que ha sido vulnerada por la realización de acciones inductivas, pues no hay una disposición jurídica que otorgue la certeza sobre los corolarios legales.

Garnique y Oblitas (2018), en su investigación: “Análisis de las contingencias tributarias frente a un proceso de fiscalización electrónica, a fin de evitar sanciones administrativas en los periodos 2016-2017”, afirman que los cambios normativos en materia tributaria influyeron en cierta manera en la condición económica de las empresas, por ello los contribuyentes incumplieron con sus obligaciones tributarias, generando más informalidad, su objetivo es examinar los riesgos tributarios que pueden darse en una Fiscalización de tipo Electrónica durante los ejercicios fiscales bajo estudio; señalan que su investigación la realizaron bajo un enfoque cualitativo con diseño no experimental, su población estuvo constituida por resoluciones formuladas por el Tribunal Fiscal; indican que el proceso de fiscalización tiene naturaleza bilateral, pues intervienen dos sujetos, por un lado se tiene a la Administración Tributaria en el rol de fiscalizador y por otro lado se tiene al contribuyente en el rol de sujeto fiscalizado; como

resultado de la fiscalización se suscitarán tanto deberes como derechos para las dos partes, concluyen que las fiscalizaciones electrónicas permitirá que el trabajo de las revisiones sean más eficaces y para ello el contribuyente debe tener la orientación adecuada para esquivar contingencias tributarias.

Atalaya, Capacoila & Ruiz (2017), en su investigación “Fiscalización Parcial del Impuesto General a las Ventas y el Impacto en la Determinación de la Obligación Tributaria de la Empresa Servicios de Almacenaje S.A.C. en el Periodo 2016”, afirman que gran número de ciudadanos afrontan dificultades al momento de interpretar y aplicar la norma, ocasionando que sus declaraciones presenten cifras o datos inexactos, siendo el resultado el pago de intereses y multas; indican que su investigación es cualitativa no experimental, su población fue el personal que laboraba en la empresa bajo estudio; en esta investigación indican que la fiscalización parcial es considerada como un procedimiento a través del cual la SUNAT se encarga de revisar uno o varios de los elementos que conforman la obligación tributaria; desarrollan un caso práctico, considerando una carta emitida por SUNAT, donde se comunica el elemento y aspecto a fiscalizar en una fiscalización parcial de IGV; concluyen que los trabajadores de la empresa analizada no aplican de manera adecuada las normativas contables para determinar correctamente la obligación tributaria, por ello, ante una fiscalización parcial la empresa tendrá que subsanar y pagar por los errores cometidos.

Garfias (2017) con su investigación “Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT”, sostiene que SUNAT no señala los criterios que aplica para informar sus conclusiones a las entidades fiscalizadas, por tanto, ellos se encuentran en una incertidumbre jurídica, ya que al culminar una fiscalización, no saben si la SUNAT va a emitir las conclusiones finales de la fiscalización o sólo serán notificados con las resoluciones de determinación, multa u orden de pago, generando así un quebrantamiento tanto al debido procedimiento como al derecho de defensa de los fiscalizados; su objetivo es determinar de qué manera el comunicado de conclusiones incide en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización en materia fiscal realizada

por la SUNAT; considera que su investigación es cualitativa y su diseño es teoría fundamentada; su población está conformada por abogados y contadores de Lima; afirma que la fiscalización se encarga de efectuar la revisión, control y verificación del cumplimiento del tributo; asimismo, considera que la seguridad es una garantía, por ello las normas deben ser claras y evitando generar incertidumbres jurídicas para así proteger los derechos de los administrados; concluye que la fiscalización tributaria realizada por SUNAT es compleja, y se ha comprobado que la comunicación de conclusiones influye de manera contraproducente en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento durante la fiscalización realizada por la SUNAT, pues, deja al administrado en una indefensión frente a la SUNAT.

Calderón (2017) con su investigación “La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización”, expresa que el Perú no tiene un sistema tributario claro, su objetivo es establecer si la ausencia de normas reglamentarias de la facultad discrecional de la Administración tributaria, en el procedimiento de fiscalización atenta contra los derechos fundamentales de los administrativos; afirma que su investigación es pura o básica, descriptiva; su población está conformada por opiniones de doctrinarios y sentencias; considera que la facultad de fiscalización es una disgregación del denominado poder tributario, ya que esta facultad es concedida por el Estado; concluye que la ausencia de normas reglamentarias de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en la fiscalización, transgrede los principios tales como el de seguridad jurídica, igualdad, reserva de ley y debido procedimiento.

Huayán (2017) en su investigación “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”, expresa que la SUNAT tiene la potestad de expedir la Resolución de Determinación de acuerdo a lo establecido en el Código tributario hasta dentro de un término de cuatro (04) años; no obstante, este lapso estaría transgrediendo la Seguridad Jurídica Tributaria, ya que, al demorarse en expedir la resolución de determinación ocasiona perjuicio contra el administrado; su objetivo es examinar si el plazo de

la Administración Tributaria establecido en citado código, para expedir una Resolución de Determinación de deuda Tributaria, como resultado de un procedimiento fiscalización, perjudica a la seguridad jurídica y a la no Confiscatoriedad relacionado al aumento incorrecto en la Determinación de Deuda Tributaria; considera que su investigación es básica, descriptiva, documental; respecto de la seguridad jurídica, afirma que debe percibirse como el estado donde el administrado posee la certidumbre de los actos emanados de la administración; concluye que los principios de capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, respeto a los derechos fundamentales del contribuyente y razonabilidad, son consideradas como garantías del administrado, las cuales servirán para establecer límites a la Potestad Tributaria, los principios antes citados se encuentran consagrados en nuestro ordenamiento Tributario; por otra parte, tenemos principios que implícitamente regularizan la actuación de la administración tributaria, avalando el respeto de los derechos del contribuyente, entre ellos tenemos el de Seguridad Jurídica, el cual se encuentra presente en el procedimiento de fiscalización, debido a que los resultados de este procedimiento son un causa de generación de certeza en el administrado.

Moscoso (2015) en su artículo “Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la SUNAT” para la Revista Lidera, señala que al realizar un estudio de los procedimientos de fiscalización y verificación tributaria a cargo de la SUNAT, se detectan situaciones que atentan contra los derechos del contribuyente establecidos en la constitución, tales como el derecho a la defensa, el derecho a no auto inculparse, la intimidad personal, el debido proceso, el derecho a recibir información, entre otros; agrega que si esta situación persiste, estaría originándose graves problemas de carácter social, tales como falta de seguridad jurídica, fraude tributario, desorden de tipo social, corrupción, quiebra de empresas, informalidad, evasión y la no recaudación de impuestos, todo ello influiría en el presupuesto del Estado, especialmente los relacionados a los ingresos tributarios. Además, este ambiente propiciaría que el contribuyente, realice comportamientos que conlleven a cometer infracciones o incumplir con sus obligaciones tributarias; por ello sugiere cambiar el Reglamento del

Procedimiento de Fiscalización, de tal manera que se respete los derechos y principios de carácter constitucional y administrativo.

1.3 Teorías relacionadas al Tema

Empezaremos detallando las concepciones de la expresión “seguridad jurídica”, citando a doctrinarios internacionales y nacionales, posteriormente comentaremos sobre la fiscalización y luego analizaremos jurisprudencia.

1.3.1 Internacional:

La seguridad jurídica en el ámbito internacional se ha considerado los países de España, Colombia, Finlandia y Brasil.

España:

Seguridad Jurídica

La Constitución Española reconoce y garantiza la seguridad jurídica al indicar en el artículo 9.3, que avala el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

El Tribunal Constitucional de España, señala a través sentencias las siguientes definiciones sobre seguridad jurídica:

SENTENCIA 36/1991: Desde una perspectiva amplia, es la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho.

SENTENCIA 87/2019: Vista desde un sentido más básico, se refiere a la “claridad y certeza del Derecho”

SENTENCIA 51/2018: Se encuentra establecido en el artículo 9.3 CE, resguarda la confianza de las personas que convienen su comportamiento económico a la legislación actual frente a variaciones normativas que no sean razonablemente predecibles.

Como podemos observar la Constitución Española establece de manera explícita el principio de seguridad jurídica, en contraste con nuestra constitución donde no está citada; sin embargo, la seguridad jurídica si es reconocida como un derecho implícito por el Tribunal Constitucional Peruano.

Sobre seguridad jurídica, se dice que una manera de atentar contra la ella es a través de una deficiente redacción de las normas, lo cual provoca indefensión; los ciudadanos deben saber a qué atenerse por eso se exige que las normas sean claras. (Rodríguez, 2007)

La seguridad jurídica juega un rol importante en el Estado de Derecho, por ello, tiene estrecha relación con el principio de legalidad y es así que se convierte la exigencia dirigida al Derecho positivo de generar certeza ordenadora. Castillo menciona a Leguina Villa, quien indica que, en nuestra sociedad actual, el principio de seguridad jurídica abarca tres aspectos: primero como conocimiento y certeza del Derecho positivo; luego en segundo lugar, relacionada con las personas, en la confianza en las instituciones del Estado y sobre todo en el orden jurídico en general, en cuanto avalistas de la paz social; y por último, debe ser previsible las consecuencias jurídicas producidas de las actuaciones o del comportamiento de terceros. Agrega, que el Tribunal Constitucional de España, afirma que la seguridad jurídica es un principio genérico, que abarca legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o limitativas de los derechos individuales, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Asimismo, indica que la seguridad jurídica, está presente en el proceso anterior a la creación y articulación del Derecho, con el objetivo de obtener la certeza de éste y una superior calidad técnica del mismo, es decir no debe existir normas contrarias entre sí, ni vacíos normativos, tampoco dispersión normativa, entre otros; también interviene, en el mismo momento de la generación de la norma, con el objetivo de respetar posiciones o derechos que se encuentran consolidados, como la retroactividad nombrada propia en la jurisprudencia constitucional; además involucra la tarea de interpretación del Derecho, para ello cita a Lavilla Alsina, quien manifiesta que su presencia en la doctrina y jurisprudencia española, y que se evidencia en las reglas y principios como la *reformatio in peius*, el respeto a los actos propios, y también está presente después de emisión de la norma o del acto del poder público, la cual busca cerciorar cierta estabilidad en la actuación de éste, señalado el 14 de febrero mediante la STC 36/1991.(Castillo 2002)

Sistema Tributario

Sobre su sistema tributario, la constitución española señala en su artículo 31° que todos ayudarán al sostenimiento de los gastos públicos basándose en su capacidad económica a través de un sistema tributario justo teniendo como

pilares al principio de igualdad y progresividad, prohibiéndose el efecto confiscatorio

Fiscalización

Respecto a fiscalizaciones, en España es conocida con el término inspección, así tenemos que su Ley 58/2003, General Tributaria emitida el 17 de diciembre, señala en su artículo 145° que la finalidad del procedimiento de inspección es comprobar e investigar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, regularizar la situación tributaria del administrado a través de la práctica de una o varias liquidaciones. La comprobación tiene como finalidad los actos, elementos y valoraciones consignados por los administrados en sus declaraciones, mientras que la investigación tendrá por finalidad hallar la existencia, en su caso, de situaciones con importancia en materia tributaria no declarados o declarados erróneamente por los administrados.

Asimismo, el artículo 148°, establece que las actuaciones del procedimiento de inspección podrán ser de dos tipos: general o parcial, precisando que serán de tipo parcial, es decir, cuando no afecten a todos los elementos de la obligación tributaria en el período sujeto de comprobación.

Como puede observarse, en España en su Ley General Tributaria, lo que sería el equivalente a nuestro Código Tributario, se precisa cual es el motivo de una fiscalización (inspección), asimismo guarda similitud con nuestro ordenamiento, ya que también tenemos la fiscalización de carácter general y la parcial.

Por su parte el reglamento en su artículo 178° del Real Decreto 1065/2007, emitido el 27 de julio, señala que las acciones del procedimiento de inspección serán parciales en los siguientes casos: cuando las actuaciones no influyen en la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo sujeto de verificación, cuando se relacione al cumplimiento de los requisitos establecidos para el otorgamiento de beneficios o incentivos de índole fiscal, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable; cuando la finalidad sea atender un requerimiento de devolución, en estos casos sólo se hará una comparación entre el contenido de la declaración,

o autoliquidación o solicitud y lo que este registrado en la contabilidad, eso no los exime de que luego se realice una verificación completa de su situación fiscal.

Gamba en su artículo denominado “Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación”, cita al maestro español Fernando Sainz de Bujanda¹, quien se refiere a la inspección tributaria como el procedimiento que comprende una serie de actos concatenados, a través del cual se comprobaba que los hechos imponibles declarados estén de acuerdo a las normas o la investigación de aquellos hechos que permanecen ocultos; de esta manera se emiten informes los cuales servirán de base para las resoluciones, todo ello en ámbito de aplicación del tributo. (Gamba, 2005)

Colombia

Seguridad Jurídica

En la constitución de Colombia, no se encuentra el término seguridad jurídica; sin embargo, si es considerado por su Tribunal Constitucional, a continuación, citaremos una sentencia colombiana relacionada con la seguridad jurídica.

A096-04 Corte Constitucional de Colombia

En relación a la seguridad jurídica, la Corte ha señalado que, a pesar que no se encuentre plasmada en una norma de derecho positivo, debe considerarse como un valor fundamental propio de la esfera jurídica, ya que, con él, las autoridades públicas están sometidas al ordenamiento normativo y se otorga certeza a los ciudadanos de las decisiones judiciales, a través de la publicidad y la declaración sobre la improcedencia de nuevos recursos. Agrega lo afirmado por el profesor Antonio Pérez Luño, en su obra La Seguridad Jurídica, la misma que fue citada por la Corte Constitucional en el Auto 232 de 2001:

“Es considerada como una esencial necesidad antropológica humana y el conocer a qué atenerse, es el elemento constitutivo de la aspiración individual y social a la seguridad; raíz común de sus distintas manifestaciones en la vida y fundamento de su razón de ser como valor

¹ Fernando Sainz de Bujanda (1915 - 1999) Jurista español, catedrático de la Universidad Complutense, creador de los estudios de Derecho financiero y tributario en España, Inspector del Timbre y Letrado de las Cortes, perteneció a la Real de Jurisprudencia y Legislación.

jurídico (...) Esta debe entenderse desde dos perspectivas, la primera se refiere en stricto sensu, es decir se revela como una demanda objetiva de regularidad estructural y funcional del ordenamiento jurídico mediante sus normas e instituciones; la segunda, se refiere a su faceta subjetiva, se muestra como certeza del Derecho, esto es, como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva. Para ello, se requiere la posibilidad del conocimiento del Derecho por sus ciudadanos. Los medios de publicidad juegan un rol importante, ya que la información que brinden permitirá que la persona de un ordenamiento jurídico pueda conocer de forma clara y con la debida anticipación todo aquello que le está ordenado, permitido o impedido, por tanto, las personas al tener este conocimiento pueden organizar su comportamiento actual y planificar expectativas para su actuación jurídica futura teniendo en cuenta patrones razonables de previsibilidad. La certeza también debe ser vista como el otro lado de la seguridad objetiva: su reflejo en el comportamiento de las personas del Derecho.

De acuerdo a lo señalado por el colombiano Ruiz (2019), hay tres características de la seguridad jurídica tributaria:

- a) normas claras;
- b) obediencia por la confianza legítima de los administrados
- c) permanencia de la regulación.

Sobre la claridad normativa, indica que es imprescindible que el contenido de las normas que crean o modifican tributos sean bastante claras.

Sobre su sistema tributario, de acuerdo a su Constitución, en su artículo 338°, indica que tanto la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben establecer de manera directa, los entes activos y pasivos, los sucesos, las bases sobre las cuales se calculará el tributo y las tarifas relacionadas con los impuestos.

Brasil:

Seguridad Jurídica

La seguridad jurídica en Brasil, se encuentra establecida en su Constitución en el artículo 5°, señalando la igualdad de todos ante la ley, ofreciendo garantías

tanto a los ciudadanos como a los extranjeros residentes en el Brasil, el respeto del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad, entre otros. En dicha constitución existe un capítulo exclusivo dedicado al sistema tributario nacional, rescatándose el siguiente párrafo, de su artículo 145°, el cual se refiere a que los impuestos siempre tendrán carácter personal y que se tendrá en cuenta la capacidad económica al momento de exigir su pago, siendo la Administración Tributaria, la encargada de revisar las actividades económicas, siempre respetando los derechos de las personas.

En la Conferencia Técnica (2015) realizada por el CIAT, el secretario de Ingresos Federales, en su ponencia “Desarrollo Del Plan de Fiscalización, Centrarse en Temas a Revisar y Fuentes de Información e Inteligencia”, Rachid señaló que el objetivo estratégico más sustancial de su Plan de Fiscalización de su país, es ampliar la sensación de riesgo de las personas que contribuyen y fortificar la presencia fiscal, principalmente mediante acciones que utilizan masivamente las herramientas de tecnología de la información.

A continuación, se considera pertinente mencionar algunas respuestas dadas por el brasileño Geraldo Ataliba, en una entrevista sobre Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario realizada por la Revista *Ius Et Veritas*: Considera que la seguridad jurídica como un principio fundamental, radica su gran importancia en asegurar la vigencia y eficacia de los demás principios creándose un ambiente de seguridad jurídica. No puede asegurarse que la seguridad jurídica está en una sola rama del Derecho; pues esta se considera como un clima general, el comportamiento del Estado debe regirse de acuerdo a nuestra constitución, involucrando a todos sus agentes públicos, tales como políticos, administrativos, policiales y toda la sociedad debe comportarse según las reglas que rigen el Derecho y a las demandas de los principios jurídicos acogidos. Por ello el ambiente de seguridad debe ser igual para todos, para cualquier materia, incluida el Derecho Tributario; por tal razón, no es posible asegurar que hay seguridad jurídica en otras ramas del derecho y no en el tributario y a la inversa. Sobre la jurisprudencia en el Derecho Tributario y su relación con la seguridad jurídica, indica que sólo puede haber jurisprudencia obligatoria cuando haya sido establecida muy firmemente y de manera reiterada por el tribunal máximo. No cualquier secuencia de decisiones en un sentido tiene que ser respetada como

si fuera una norma; ya que los tribunales pueden cometer errores; una tesis equivocada puede prevalecer por algún tiempo, pero hay que mantener la libertad de los jueces para cambiar esto. El progreso jurídico de la humanidad se debió siempre a la posibilidad de los jueces de cambiar la jurisprudencia. Ahora, si se hace obligatoria, entonces ya se paralizan las cosas, se impide el progreso y ya no se pueden establecer correcciones de los errores; ya que hasta los tribunales más altos pueden equivocarse; por tal motivo, hacer que la jurisprudencia sea obligatoria no es bueno, sería paralizar el posible progreso de la humanidad. (Ataliba, 1993)

Finlandia

En la Conferencia Técnica (2015) organizada por el CIAT, el director de procesos de auditoría de Finlandia, en su ponencia “Los Poderes del Fisco ante de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes durante el Proceso de Fiscalización”, Orjala expuso lo siguiente:

En el sistema tributario de Finlandia se respetan los derechos de los contribuyentes. El civismo fiscal es mayormente alto, pues los ciudadanos finlandeses cumplen con pagar los impuestos de manera correcta y su voluntad de gestionar bien los asuntos tributarios.

En Finlandia, su Administración Tributaria realizan auditorías tributarias tanto a personas físicas como a jurídicas, pudiendo ser nacionales o extranjeras. Existen diversos tipos de auditorías, entre ellas las parciales y limitadas, las cuales fueron más recurrentes en los años recientes; en este tipo de auditorías, sólo se verifica una transacción o un determinado impuesto; pudiendo ampliarse si es que se detectan errores durante la verificación. Las personas que contribuyen son informadas con anticipación de la auditoría, considerándose como una buena práctica de la auditoría en materia tributaria, cabe la posibilidad que el auditado elija la fecha de inicio de la auditoría. Asimismo, de existir un motivo especial, una auditoría en materia fiscal puede realizarse sin una previa notificación. En el desarrollo de las auditorías es de vital importancia el derecho a ser escuchado.

1.3.2 Nacional

Seguridad Jurídica

Marco Constitucional 1993

En nuestro país, la seguridad jurídica como derecho, no se encuentra de forma explícita en nuestra carta magna; sin embargo, es considerado como un derecho implícito; encontrándose reconocido extensamente por el Tribunal Constitucional.

Es así que en el Expediente N° 016-2002-AI/TC, se ha considerado como un principio consustancial al Estado constitucional de derecho, el cual está tácitamente reconocido en nuestra carta magna. Afirma que debe verse como un valor superior que cumple un rol garantista, el cual está presente en todo el ordenamiento jurídico y pretende certificar a la persona una expectativa razonablemente fundada sobre las acciones que realice tanto los poderes públicos como la colectividad, al desarrollarse dentro de los cauces del derecho y la legalidad.

Sobre conceptos de seguridad jurídica, podemos citar los siguientes:

Es considerada como un principio esencial del Estado de Derecho, es decir una concepción específica del Derecho; se refiere a que las personas deben tener certeza y poder predecir el actuar de los demás; por el lado del Estado se relaciona con la aplicación de las normas, se debe conocer las consecuencias jurídicas de los actos. (Rubio, Eguiguren y Bernales, 2010 p.656)

La seguridad jurídica debe estar presente en las actuaciones del Fisco y los contribuyentes, no es aceptable que la Administración este facultada a fiscalizar y exigir el pago por un mismo tributo y periodo de manera indefinida; de ocurrir esto, no existiría la certeza para las personas, pues dudarían si es que han cumplido correctamente con sus obligaciones de tipo tributario.

En las "XVI Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario", se hizo hincapié, que toda sociedad que alude ser democrática debe tener a la seguridad jurídica como un principio esencial, rechazándose la incertidumbre que pueda ocasionar la Administración. (Medrano, 2005, p. 20)

Según Espinosa y Barrera (2018):

Tal como señala la doctrina, se refiere al estado de cognoscibilidad, confiabilidad y calculabilidad (en otras palabras, a cierto margen de previsibilidad o

predictibilidad), dejándose de lado, a una situación de completa determinación, inmutabilidad y absoluta previsibilidad (para ello, se demandaría de un ordenamiento preciso y estático) (p. 45)

En la III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, nos da una noción de seguridad jurídica, esta implica el respeto inexorable por el Estado de los derechos de los ciudadanos, el cual busca vivir en paz social, sabiendo con certeza sus derechos y obligaciones, de esta forma se puede actuar con certidumbre, previsibilidad y estabilidad jurídica, con la garantía que la justicia enmarcará todas las actuaciones de los órganos del Estado, los cuales aplicarán objetivamente la ley y nunca recurrirán a la arbitrariedad.

(De Almeida J., 1992 p.21)

Los contenidos de las normas deben ser claras y de conocimiento de la población general. (Ruiz, 1992, p. 118)

La seguridad jurídica se basa en la idea de predictibilidad, por ello cada persona debe conocer con anterioridad las secuelas en el ámbito jurídico producto de sus relaciones con el Estado y los individuos. También se refiere a que las personas tienen una perspectiva, de manera razonable fundada, de cómo serán las acciones del poder, ello en aplicación del derecho. (Rivera, 2019)

El derecho es fundamentalmente un orden, sin él la vida en sociedad sería difícil. La seguridad jurídica es considerada como una de las propiedades del derecho la cual ayuda al cumplimiento del fin social. La seguridad tiene un aspecto objetivo o inmediato por su colaboración a la creación y mantenimiento del orden social, mientras que el aspecto subjetivo o inmediato, vale decir, la confianza de que los derechos de los individuos están tutelados y en caso de ser vulnerados existe un poder judicial que los reestablecerá. En nuestro Código tributario no se menciona a la seguridad tributaria, pero ello no quiere decir que no exista.

La seguridad jurídica exige certeza, estabilidad y acatamiento de las normas, las cuales pueden ser quebrantadas por la arbitrariedad. (Del Busto 1995)

Sistema Tributario

Al revisar nuestra Carta Magna, encontramos que en el Capítulo IV del Título III, específicamente en el Artículo 74º, el cual fue modificado por el Artículo Único de la Ley N.º 28390 (17 de noviembre de 2004), lo siguiente:

La creación, modificación y anulación de tributos se hará de forma exclusiva mediante una ley o un decreto legislativo -siempre que se delegue facultades al poder ejecutivo-, lo mismo ocurrirá en caso de brindarse exoneraciones. La excepción se da para los aranceles y tasas, siendo el decreto supremo quien los regule.

En cuanto a las contribuciones y tasas, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, podrán crearlas, modificarlas y suprimirlas, siempre que se encuentren dentro de su jurisdicción y respetando los límites señalados por ley. La potestad tributaria debe ser ejercida por el Estado, respetando los principios de reserva de la ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Asimismo, queda prohibida la confiscatoriedad y la emisión de leyes de presupuesto y decretos de urgencia sobre materia tributaria.

Es preciso mencionar que todas las normas a cerca de materia fiscal, están obligadas a respetar los principios tributarios, caso contrario serian nulas, es decir no surtirían efectos, en virtud al último párrafo del artículo antes citado. (Ruiz de Castilla, 2017, p.129)

Ruiz de Castilla (2017) sostiene como principios constitucionales tributarios más importantes a: principio de reserva de ley, principio de capacidad contributiva, principio de igualdad, principio de generalidad, principio de no confiscatoriedad, respeto a los derechos fundamentales.

Acerca de nuestro sistema tributario, existen diversas opiniones, algunos autores consideran que se privilegia el interés fiscal, dejando de lado los derechos de los contribuyentes, a continuación, citamos la siguiente opinión:

Nuestro sistema tributario ha sido creado para proteger el interés fiscal, teniendo una inclinación puramente administrativista, dejando de lado otros valores consagrados en la constitución. El sistema normativo tributario debe regular de

manera imparcial tanto las conductas activas como las pasivas de la Administración y de los ciudadanos, es así como lo ordena nuestra constitución, sin embargo, en la práctica esto no se cumple. (Gamba 2015 p. 80-81)

El sistema tributario es considerado más extenso que el régimen tributario, pues este último únicamente concierne a las disposiciones legales relacionadas con los tributos; mientras que el primero se refiere al grupo de normas jurídicas que determinan los tributos; regula los medios y obligaciones de carácter formal que son indispensables para que funcione la circulación de tributos hacia el Estado, además contiene los principios tributarios, los cuales están consagrados en nuestra carta Magna. (Bravo, 2006, p. 86)

Administración Tributaria:

Antes de pasar a explicar sobre la fiscalización tributaria considero necesario, definir la expresión “Administración Tributaria”, para ello Robles (2018) nos afirma que el Estado ejerce su potestad tributaria, por tal razón los ciudadanos se encuentran sometidos, teniendo como objetivo obtener recursos, que servirán para el mantenimiento de los servicios de utilidad pública; al crearse los tributos, resulta necesario las administraciones tributarias que son las entidades encargadas de administrar los tributos, estos son organismos que pertenecen al sector público, los cuales se han especializado en recaudar, cobrar y fiscalizar. Al mencionar administraciones tributarias, nos referimos a SUNAT, gobiernos regionales o locales, entre otros.

Sobre la labor que cumple la Administración Tributaria, es conveniente indicar, que cuando esta actúa de acuerdo a los poderes otorgados en las normas, cumple un rol constitucional, en otras palabras, consiste en hacer efectivo la obligación dada por la constitución a las personas de soportar las cargas públicas. Este rol es su fuente de legitimidad, es por ello que esos poderes deben ejercerse respetando los principios instaurados en nuestra carta magna. (Gamba, 2010, p.77)

Cabe indicar que, en algunas Administraciones Tributarias, como la de Singapur, dentro de su decálogo de servicios que ofrece, está la claridad, es decir brinda información precisa y completa que le ayude a cumplir con sus obligaciones

tributarias. En los Países Bajos, su Administración Tributaria tiene como misión aplicar los textos legislativos y reglamentarios de la manera más eficaz y eficiente posible, teniendo como misión garantizar tanto el principio de seguridad jurídica como el de igualdad ante la ley.

SUNAT:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, fue creada mediante Ley N° 24829, es una entidad netamente técnica. Es la entidad a quien se le ha encargado la administración de los tributos, específicamente del gobierno nacional, proveyendo de esta manera los caudales solicitados para el bienestar de nuestro país.

Código Tributario:

Es la norma que regula las relaciones de los operadores del sistema tributario, incluyendo sus consecuencias económicas y jurídicas; no debe ser considerado como Código de la Administración Tributaria.

Según la doctrina jurídico – tributario, se debe considerar la premisa, de que tanto el administrado como el administrador, quienes son los operadores del sistema tributario, se sitúan jurídicamente en igualdad, ambos están sujetos a la misma Ley, la misma que les señala diferentes prerrogativas; por tanto se debe descartar la idea de subordinación del administrado respecto del Administrador; ya que se busca dotar de seguridad jurídica estableciendo cuales son los derechos y deberes de ambas partes, ello se considera importante porque permite que las relaciones entre ambos se lleve respetando el Estado de Derecho. Por tanto, el Código Tributario debe ser imparcial, es decir, no deben tener preferencias entre uno u otro operador del sistema tributario, es decir no deben tener un cariz tuitivo, como si lo tiene el derecho laboral. (Bravo, 2006)

Tal como señalan los doctrinarios, el Código Tributario debe ser una norma imparcial, de manera que regule los vínculos existentes entre el administrado y la Administración Tributaria, respetando los derechos de las personas los cuales están amparados en nuestro texto constitucional; por tanto, no debe buscar privilegiar a algunas de las partes, para así salvaguardar la seguridad jurídica.

Fiscalización:

La SUNAT tiene como tarea servir a nuestro país proveyéndole los caudales indispensables para su sostenimiento, para ello tiene entre sus facultades la de fiscalización; a través de esta facultad se busca cotejar si es que cumplió correctamente con sus deberes fiscales; caso contrario determina deuda tributaria; la cual debe ser pagada por el contribuyente, para ello también es aplicable la cobranza coactiva.

A través de la RTF 10072-10-2017, el Tribunal Fiscal ha indicado que el procedimiento de fiscalización es un conjunto de actuaciones procedimentales, las cuales conducen a la expedición de actos finales o resoluciones, culminado este procedimiento la SUNAT establecerá la posición fiscal real de una persona que contribuye; además señala que dicho procedimiento es de carácter administrativo, cuyo objetivo es definir si los contribuyentes han calculado de manera adecuada sus responsabilidades de tipo fiscal y formal.

En el artículo 62º del Código Tributario, encontramos la definición de la facultad de fiscalización, señalando que se encargará de inspeccionar, indagar y comprobar la perfecta realización de sus responsabilidades fiscales, están incluidas las entidades que disfruten de beneficios fiscales. De acuerdo al Título Preliminar, esta es ejercida de manera discrecional.

Citaremos algunas facultades discrecionales: solicitar a las personas la acreditación de su contabilidad, mediante la presentación de sus libros, registros y/o documentos; solicitar a terceros información; requerir la comparecencia; realizar tomas de inventario; podrá prohibir la movilización y confiscar los libros, archivos, documentos; podrá llevar a cabo reconocimientos en los locales y vehículos; solicitar la asistencia de la fuerza pública para el desarrollo de sus labores; requerir información a las instituciones pertenecientes al Sistema Financiero, indagar los sucesos que constituyen faltas en materia tributaria, requerir peritajes, entre otros.

Los principales objetivos del procedimiento de fiscalización, entre otros, son:

- Establecer el quantum de las obligaciones tributarias sometidas a revisión (liquidación), ya sea, si los resultados del procedimiento fueran conformes con la determinación efectuada por el deudor tributario, como si no lo fueran; con el objetivo de que los administrados puedan conocer su situación tributaria. (Gamba, 2005 p. A-10)

La fiscalización es vista como una facultad y como un procedimiento, al respecto Chau y Villanueva (2007) afirma:

La fiscalización como facultad, es la potestad otorgada a la administración tributaria, para establecer si un contribuyente ha realizado de manera apropiada sus deberes fiscales. La determinación de los tributos las puede realizar el mismo contribuyente o la Administración.

Por otro parte, al ser considerada como un procedimiento, quiere decir, que es un grupo de actos convenientes, que servirán para comprobar si el contribuyente ha ejecutado sus obligaciones tal como lo plantean las normas.

Según nuestro código tributario existen tres tipos de fiscalización:

- ✓ Fiscalización definitiva: Robles (2018) nos indica que consiste en una completa investigación tanto de los libros, registros contables y documentos, que se realizan sobre un tributo y periodo específico.
- ✓ Fiscalización parcial: la cual hablaremos más adelante.
- ✓ Fiscalización parcial electrónica: Según Robles (2018), es aquel procedimiento, producto del estudio de la información, facilitada por el propio contribuyente o de terceros a través de sus declaraciones (PDT 621- IGV Renta 3ra, PDT 0601 - Planilla Electrónica, entre otros), o de información contable que obra en poder de la SUNAT.

Fiscalización Parcial

El artículo 61° del código antes citado, fue modificado por el Decreto Legislativo 1113, introduciendo un nuevo tipo de fiscalización: la parcial.

Es así que podrá realizarse una fiscalización de tipo parcial, cuando se examine uno o varios de los elementos de la obligación tributaria.

Asimismo, al iniciar el procedimiento, se deberá informar a la persona fiscalizada, el tipo de fiscalización y los aspectos que serán revisados; se tendrá un lapso de seis meses, salvo las prórrogas establecidas por ley.

De la lectura del artículo, nos quedan las algunas interrogantes, entre ellas: De existir prórrogas, ¿Cuándo debe comunicarse al contribuyente?

Sobre el particular no hay norma tributaria que nos dé una respuesta a nuestra interrogante.

Por su parte, Lara (2012), también advierte de ciertas inconsistencias en la norma sobre fiscalización parcial, desde la perspectiva del término de prescripción, indicando que SUNAT podría realizar numerosas fiscalizaciones parciales de manera sucesiva o simultánea; plantándose la siguiente cuestión, ¿es posible realizar simultáneamente a una fiscalización definitiva una o más fiscalizaciones parciales?; siendo su opinión que la fiscalización definitiva al ser única y definitiva, anula la posibilidad de realizar simultánea o sucesivamente fiscalizaciones parciales.

Como puede observarse, existen diversas interrogantes sobre este tipo de fiscalización, no existiendo pronunciamiento de todas ellas por parte de los entes administrativos y judiciales.

Obligación Tributaria:

Con la finalidad de analizar el concepto de fiscalización parcial, considero pertinente plasmar una idea sobre la obligación tributaria, pues es mencionada en el Artículo 61° del citado código.

Es el vínculo jurídico que tiene como prestación debida, la entrega del tributo; se considera como una obligación de derecho público, es ex lege y se refiere a una prestación del tipo de dar, de manera definitiva, una cantidad monetaria. (Aguayo, 2014)

La obligación tributaria se origina por una ley, se trata de un vínculo jurídico de tipo fiscal entre el acreedor y deudor, su fin es la cancelación del tributo o deuda tributaria, llegando hacer exigible coactivamente. (Robles, 2018)

JURISPRUDENCIA

NACIONAL:

RTF N° 02162-Q-2018

Publicada en el Diario Oficial El Peruano, el 22 de julio de 2018, como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria mediante la cual se emitió pronunciamiento sobre la facultad que goza SUNAT de extender el procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva, estableciendo:

“La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial”

Posición del contribuyente:

El contribuyente presenta una queja, cuestionando a SUNAT, por la extensión indebida de la fiscalización parcial, a uno definitivo, señalando que ya había pasado el lapso de seis meses.

Posición de SUNAT:

SUNAT señaló que comunicó al contribuyente la extensión de la fiscalización parcial a un tipo definitivo, efectuándose la notificación de la carta cuando ya había pasado los seis meses, no configurándose motivos para la suspensión.

A continuación, se detalla la decisión del Tribunal Fiscal:

Para resolver la queja, señaló que era necesario establecer si la ampliación de la fiscalización parcial a una de tipo definitiva debe realizarse antes o después de vencido el periodo de fiscalización de seis meses.

Al respecto, indicó que se suscitaron dos interpretaciones a la norma que regula la fiscalización parcial. La primera se refiere a que la ampliación debe realizarse con anterioridad a los seis meses de plazo fiscalización parcial; mientras que la segunda, se refiere a que la ampliación puede efectuarse después de cumplido los seis meses.

El Tribunal analiza conjuntamente el inciso b) del artículo 61°, los numerales 1) y 4) del artículo 62° - A del código y el artículo 12° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, señalando que en una fiscalización parcial el periodo para solicitar información al contribuyente es de seis meses, empezándose a contabilizar dicho periodo desde que el contribuyente cumple con presentar la totalidad de la documentación pedida en el requerimiento inicial; facultándose a la SUNAT a extender dicho procedimiento a otros aspectos que anteriormente no estaban considerados o a una fiscalización de tipo definitiva.

El Tribunal Fiscal fundamenta su decisión señalando que la ampliación será razonable, cuando se comunique dentro del plazo de seis meses, esta deberá notificarse juntamente con el requerimiento correspondiente.

Asimismo, cita a la Real Academia Española, quien en su diccionario define el vocablo ampliar como extender o dilatar, es por ello, que considera que no debería decirse que estamos frente a una ampliación, si es que se informa al contribuyente pasados los seis meses, pues en este caso ya culminó el periodo con el que cuenta SUNAT para solicitar documentos e información, en consecuencia, no hay periodo propenso de ser ampliado.

El Tribunal Fiscal también citó como antecedentes las RTF 3500-Q-2017 y 1682-Q- 2015, las cuales indican que SUNAT debe preferir siempre el interés público, es decir optar por la decisión administrativa más beneficiosa; hace hincapié que debe considerarse tanto el principio del debido procedimiento como el respeto a los derechos que le competen a los contribuyentes; agrega que las normas de materia fiscal como el Código y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, buscan instituir un conjunto de normas para que se pueda ejercer la facultad de fiscalización, de tal forma que debe ser llevado considerando tanto límites razonables como previsibles, respetándose de esta manera la seguridad jurídica y el debido procedimiento. Señala que una manera de evitar la arbitrariedad son las pautas relacionadas al plazo para solicitar información y/o documentación, lográndose así un entorno de predictibilidad y seguridad jurídica.

Por las razones expuestas, el Tribunal Fiscal señala que SUNAT al haber efectuado la ampliación después de los seis meses, vulneró lo establecido en la ley, declarándose fundada el recurso presentado.

Con esta resolución se evidencia la falta de claridad en las normas relacionadas con la fiscalización parcial, ya que el mismo Tribunal Fiscal señala que surgieron dos interpretaciones a la norma; generándose incertidumbre en el contribuyente, ya que no tiene certeza del contenido de la norma, vulnerándose de este modo la seguridad jurídica; además quedó demostrado que SUNAT, en su afán recaudador, realizó una interpretación errónea de la norma, la cual dejó de lado el interés público y no respetó los derechos del contribuyente. Asimismo, el Tribunal Fiscal para resolver esta queja no sólo recurre a las normas fiscales, sino también invoca al principio del debido procedimiento y el de seguridad jurídica.

RTF N° 10072 – 10 – 2017

Constituye precedente de Observancia Obligatoria, del 29 de noviembre de 2017, se emitió pronunciamiento sobre el carácter definitivo o parcial de la fiscalización, estableciendo la siguiente apreciación:

Para indicar el carácter de la fiscalización, se podrá remitir a un documento(s) notificados cuando se inicie dicho procedimiento, cumpliéndose con los requisitos señalados en las normas sobre la materia. Los documentos a los que pueden remitirse son: la carta que sirve para presentar a la persona encargada de realizar la fiscalización o al primer requerimiento.

Posición del administrado:

Manifiesta la transgresión de su derecho al debido procedimiento, a causa del incumplimiento por no señalar el carácter de la fiscalización en los documentos emitidos por SUNAT denominados “resultados de los requerimientos”, aduciendo que por este motivo no se había cumplido con las normas tributarias.

Posición de la SUNAT:

Manifiesta que no afecta la fiscalización, el hecho de que los resultados de los requerimientos no se haya consignado el tipo de fiscalización, pues sí se comunicó al administrado, el tipo de fiscalización mediante la Carta y los requerimientos, por tal razón, dicha omisión es enmendable, fundamentándose en el numeral 14.2.3 del artículo 14° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

El Tribunal Fiscal señala que surgieron dos interpretaciones, a su vez, una de estas interpretaciones, dio lugar a dos sub propuestas.

Los fundamentos considerados por el Tribunal, son los siguientes:

Es discrecional la facultad de fiscalización, por ello de conformidad con el Título Preliminar del Código, siempre se debe escoger la decisión administrativa más beneficiosa para el administrado, respetando el marco legal.

Asimismo, hace referencia al principio de legalidad establecido en el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Norma IV), señalando que las acciones de las autoridades administrativas deben efectuarse respetando el texto Constitucional, la ley y al derecho, considerando las facultades delegadas y de conformidad con sus objetivos. También, invoca el principio del debido procedimiento, por el que los contribuyentes disfrutan de derechos y garantías relacionadas a dicho principio, es decir, tendrán el derecho a presentar sus alegatos, a brindar y generar evidencias y a conseguir un veredicto basado sustentado en derecho. Asimismo, señala que la fiscalización, debe ejercerse considerando lo más provechoso para el bien común, excluyendo el accionar arbitrario por parte de los funcionarios.

Igualmente nos menciona que al procedimiento de fiscalización le es aplicable el principio de eficacia, es por ello que los documentos emitidos por SUNAT, deben imponerse respecto de formalismos, agrega que, si se comunica al contribuyente el tipo de fiscalización, vía remisión no incidiría en su validez, ni establecerían aspectos significativos en la decisión final, tampoco reduciría las garantías del procedimiento, ni originaría indefensión al contribuyente, por tanto, la actuación procedimental se consideraría válida.

Finalmente, manifiesta que, en el caso analizado se observó que los resultados de los requerimientos emitidos por SUNAT, no señalaron el tipo de fiscalización, tampoco se remitieron a la Carta de presentación o al primer requerimiento, por tanto, SUNAT no cumplió con el dato mínimo señalado en el Reglamento de Fiscalización, por esta razón se declara NULAS las resoluciones emitidas por SUNAT.

Considero que esta resolución demuestra una vez más, que la SUNAT, al llevar a cabo la fiscalización parcial, atenta contra los derechos del contribuyente, pues en esta ocasión, no cumplió con lo estipulado en el Reglamento de Fiscalización, al no señalar en los documentos emitidos el tipo de fiscalización que se efectuaba. Asimismo, al surgir más de una interpretación a la norma, se evidencia incertidumbre, falta de certeza, por tanto, vulneración de la seguridad jurídica.

Como podemos observar, el Tribunal Fiscal para emitir su opinión, no solo se basa en las normas relacionadas con la fiscalización parcial, es decir Código Tributario y Reglamento de Fiscalización, sino que también invoca el principio de legalidad, principio de eficacia y debido procedimiento contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo.

STC 02053 2013-PA/TC - Lima

La Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas S.A.C. (UPC) y la Universidad Privada del Norte S.A.C. (UPN) interpusieron demanda de amparo contra la SUNAT, con el propósito que disponga el término de los efectos de la Ley 29766. Si bien es cierto, la sentencia se refiere a un amparo entablado contra una norma sobre la regulación de la caducidad de un beneficio tributario en el campo educativo, la cual fue declarada fundada; considero importante resaltar, lo concerniente a la seguridad jurídica, así, el magistrado Ramos Núñez, indica que la seguridad jurídica es un principio que cumple un rol preponderante en nuestro ordenamiento jurídico, por tanto también comprende al ámbito tributario, ya que es considerado como una de las garantías de la interdicción de la arbitrariedad en el accionar de los poderes públicos frente a los contribuyentes, por el lado tributario se encargará de cautelar y fortalecer la confianza de los ciudadanos en la certeza del Derecho actual.

Asimismo, considera que es vital, que nuestras normas sean elaboradas por el legislador, de manera abarcable y entendible para gran parte de las personas y que eviten modificaciones normativas no razonablemente predecibles.

Por otro lado, hace hincapié que la inadecuada técnica legislativa usada por el legislador, así como por la misma Administración Tributaria, generan un ambiente de incertidumbre jurídica, la cual quebranta la certeza y predictibilidad

del Derecho y sobre todo la confianza de las personas en él, resultando a todas luces perjudicial al principio de seguridad jurídica.

Es así que lanza la siguiente interrogante, ¿Las normas o modificaciones oscuras o imprecisas pueden obligar a adecuar la conducta de las personas?; de ser posible, se pregunta si sería posible aplicar una interpretación in dubio pro contribuyente, basada en el imperativo de protección frente a una norma ambigua.

Considero, que la decisión tomada por este ente, al declarar fundada la demanda, se fundamentó porque la disposición legal cuestionada, no fue redactada de manera clara, es decir constar expresamente sus alcances; de esta manera se garantiza la seguridad jurídica, evitándose interpretaciones arbitrarias, las cuales solo generan incertidumbre e indefensión a los contribuyentes.

1.4 Formulación del Problema

¿De qué manera la fiscalización parcial realizada por la SUNAT vulnera la seguridad jurídica del contribuyente?

1.5 Justificación e Importancia

Se justifica pues permite a través del estudio y análisis de las normas, determinar si existen imprecisiones que afecten la seguridad jurídica, por parte de la SUNAT, al llevar a cabo una fiscalización parcial.

De esta manera se propondría una modificación a la norma relacionada con la fiscalización parcial por parte de SUNAT, la cual serviría no solo al contribuyente sino también al Estado.

Al contribuyente le sería útil porque al darse una norma clara y precisa sobre fiscalización parcial, ayudaría a no cometer errores y evitaría incurrir en infracciones tributarias, también se evitaría realizar procedimientos contenciosos como reclamos y/o apelaciones, ahorrándose gastos al contribuyente.

Por el lado del Estado, al modificarse la normativa sobre la fiscalización parcial, cambiaría la percepción que tienen los contribuyentes sobre las normas tributarias, de que sólo se busca incrementar la recaudación dejándose de lado los derechos de los contribuyentes; por tanto, se fortalecería su imagen al

comprobarse que las normas tributarias son claras y justas, logrando que los contribuyentes cumplan correctamente con sus obligaciones tributarias.

Este estudio también servirá para estudiantes de pregrado y post grado interesados en el procedimiento de fiscalización desde la perspectiva del derecho tributario, ya que son pocos los estudios relacionados con esta rama del derecho.

Asimismo, el presente trabajo es de importancia ya que ayudará a los contribuyentes a exigir se respete sus derechos constitucionales como el de la seguridad jurídica cuando se realicen las fiscalizaciones parciales por parte de SUNAT.

1.6 Objetivos de la Investigación

A continuación, se determinará el objetivo general, así como los objetivos específicos.

1.6.1. Objetivo General

Determinar si la fiscalización parcial realizada por la SUNAT vulnera la seguridad jurídica del contribuyente.

1.6.2. Objetivos Específicos

- Conocer el marco doctrinario sobre la seguridad jurídica, en el aspecto tributario.
- Analizar los artículos del código tributario y jurisprudencia relacionados con la fiscalización parcial.
- Identificar las imprecisiones normativas relacionadas con la fiscalización parcial.
- Proponer una modificación normativa que defina claramente el procedimiento de una fiscalización parcial, en el Código Tributario.

1.7 Limitaciones

Por la pandemia originada por la COVID – 19, en nuestro país se optó por declarar el Estado de Emergencia, por ello se dispuso el aislamiento social, el cual prohibió realizar actividades económicas, sociales y académicas, entre

ellas, las visitas a bibliotecas; sin embargo, el acceso a bibliotecas virtuales, revistas especializadas, entre otras, se logró superar esta limitación.

II. MATERIAL Y MÉTODO

2.1. Tipo y Diseño de Investigación.

La investigación se realizó bajo un enfoque cualitativo, tal como expresa Carruitero & Benites (2021), consiste en producir hallazgos, dejando de lado los procedimientos estadísticos e instrumentos de cuantificación; en esta investigación se buscó y analizó resoluciones que permitieran conocer la situación de la fiscalización parcial y su relación con la seguridad jurídica, no usándose métodos estadísticos para llegar a los resultados. Asimismo, Hernández & Mendoza (2018) sostiene que en la investigación cualitativa los eventos se analizan tal como sucedieron no existiendo manipulación ni adulteración de la realidad; en esta investigación se analizó jurisprudencia, la cual refleja hechos ya pasados y sobre todo permite conocer la posición tanto del Tribunal Fiscal como el Tribunal Constitucional, sobre las situaciones controvertidas que han atravesado los contribuyentes respecto de la fiscalización parcial y la seguridad jurídica.

La investigación también es propositiva ya que se elaboró una propuesta para precisar algunas actuaciones de SUNAT, durante el proceso de fiscalización parcial; al respecto Odar (2015) refiere que este tipo de investigación consiste en elaborar una propuesta de cambio, ya sea una adición o eliminación de alguna institución o regulación jurídica.

Siendo una investigación cualitativa de tipo documental, el diseño es análisis de documentos, (Pasamontes, Heras & Llana, 2013) la consideran como un proceso sistemático donde se indaga, selecciona, organiza, analiza e interpreta información o datos en torno a un determinado tema; en esta investigación se realizaron dichas acciones respecto de las normas tributarias, jurisprudencia relacionada con la fiscalización parcial y seguridad jurídica.

2.2. Escenario de Estudio y Caracterización de Sujetos

2.2.1. Escenario de Estudio:

La línea de investigación es las ciencias jurídicas, dada la naturaleza de la investigación el escenario está constituido por las resoluciones emitidas por el

Tribunal Fiscal como resultado de las controversias suscitadas entre la Administración Tributaria y los administrados, cabe indicar que el Tribunal Fiscal es la entidad encargada de resolver en última instancia administrativa estas controversias tributarias; también se buscaron sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, relacionadas con el tema de investigación, considerando que es el órgano al que se le ha confiado la defensa del principio de supremacía constitucional.

2.2.2. Caracterización de Sujetos:

Las resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal, donde los administrados apelaban por las discrepancias que tenían con SUNAT, sobre temas relacionados con la fiscalización parcial, señalando vulneración de sus derechos, entre ellos el de seguridad jurídica. Se consideró también una sentencia expedida por el Tribunal Constitucional, donde un contribuyente no estaba de acuerdo con la posición de SUNAT, respecto de la seguridad jurídica. A continuación, se detallan:

- Dos resoluciones emitidas por Tribunal Fiscal, consideradas jurisprudencia de observancia obligatoria, sobre fiscalización parcial y seguridad jurídica.
- Una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, sobre la seguridad jurídica.

Tribunal Fiscal	Tribunal Constitucional
RTF N° 02162-Q-2018	EXP. N° 02053-2013-PA/TC
RTF N° 10072-10-2017	

Fuente: Elaboración propia

2.3. Variables y Operacionalización.

Variable	Definición Conceptual	Dimensión	Indicadores	Técnica de recolección de datos	Instrumento
Fiscalización Parcial	Procedimiento para verificar cumplimiento de obligaciones tributarias	Procedimiento de Fiscalización	Fiscalización Parcial. Fiscalización Definitiva. Fiscalización Parcial electrónica.	Análisis documental	Fichas resumen
Seguridad Jurídica	Certeza en normas	Principios	Jurisprudencia Constitución Política del Perú	Análisis documental	Fichas resumen

Fuente: Elaboración propia

2.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos, Validez y Confiabilidad.

Análisis Documental, es considerada como una técnica que nos ayuda a efectuar búsquedas retrospectivas y recobrar el documento cuando lo necesitamos.

Esta técnica ha permitido realizar la búsqueda de las normas, teorías y jurisprudencia, entre otros.

El fichaje implica consignar los datos que se están recolectando en las fichas, las cuales al ser elaboradas y ordenadas contienen gran parte de la información que se recaba en una investigación;

El fichaje me ha permitido crear fichas, donde se resumió información sobre las normas, teorías y jurisprudencia encontradas (Ficha de análisis de normas, Fichas de análisis de jurisprudencia).

Revisión bibliográfica documental de las fuentes de información, tales como libros, revistas especializadas virtuales, repositorios académicos.

2.5. Procedimiento de Recolección de Datos

(Lawless, 2010, citado en Fernández, Urteaga, & Verona, 2015), quien afirma que, no en todos los casos, el investigador debe acopiar la información, debido a que puede estar a su disposición en sistemas de bases de datos que otras

personas hayan elaborado. En la investigación la recolección de datos fue obtenida de la página web tanto del Tribunal Fiscal como del Tribunal Constitucional, asimismo se obtuvo información acerca de doctrina, normas tributarias, de las páginas web de SUNAT, El Peruano, entre otras; todas ellas están disponibles gratuitamente permitiendo leer y descargar información.

2.6 Procedimientos de Análisis de Datos.

Por la naturaleza de la investigación no es posible utilizar formulas estadísticas, es decir no se va utilizar ningún programa estadístico.

2.7. Criterios Éticos.

La veracidad: es un criterio primordial considerado en la presente investigación, ya que se constató que la información investigada proceda de fuentes confiables, tales como las páginas web del Tribunal Fiscal, SUNAT, CIAT, entre otras.

Honestidad: Se ha recopilado información tanto de revistas especializadas, tesis, libros, entre otros, respetando la propiedad intelectual, derechos de autor, para ello se han efectuado citas correspondientes.

Propiedad: Se ha empleado para la redacción de la presente investigación las normas APA, la cual ha permitido realizar las citas textuales respetando las teorías del doctrinario y jurista en materia tributaria.

2.8 Criterios de Rigor Científico.

Esta investigación al tener enfoque cualitativo, tiene como fin indagar, analizar, e interpretar las normas tributarias, para luego proponer una modificación normativa.

Fiabilidad o consistencia: Consiste en la posibilidad de replicar estudios, es decir, se pueden alcanzar resultados similares, si un investigador utiliza idénticos métodos o estrategias de recolección de información. Este criterio permite que los resultados representan algo verdadero e inequívoco. (Noreña, Alcaraz y Rebolledo, 2012)

III. RESULTADOS

3.1 Resultados en Tablas y Figuras

Tabla 1

Resolución del Tribunal Fiscal

Resolución	Expediente	Asunto	Procedencia	Ha Resuelto
RTF 02162-Q-2018	16288-2017	QUEJA: Vulneración de procedimiento legal.	Lima	Fundada

Nota: Proceso perteneciente a la RTF 02162-Q-2018

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02162-Q-2018

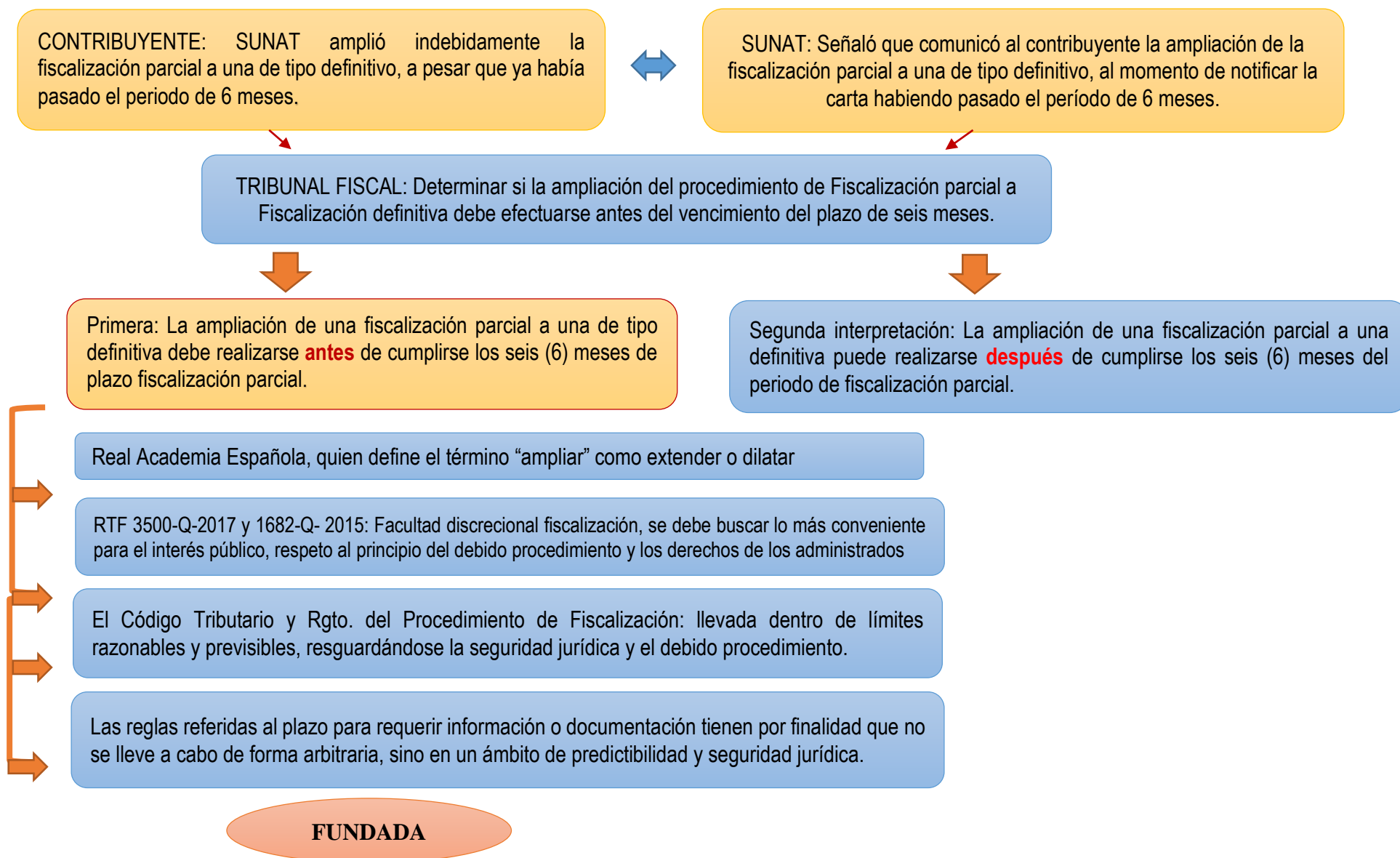


Figura: RTF 2162-Q-2018
Nota: Elaboración propia

Tabla 2

Resolución Del Tribunal Fiscal

Resolución	Expediente	Asunto	Procedencia	Ha Resuelto
RTF 10072-10-2017	1998-2014	APELACIÓN: Impuesto a la Renta, Impuesto General a las ventas, Multas.	Ica	Nulas: RD, RM, Resolución de Intendencia, Requerimientos.

Nota: Proceso perteneciente a la RTF 10072-10-2017

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10072-10-2017

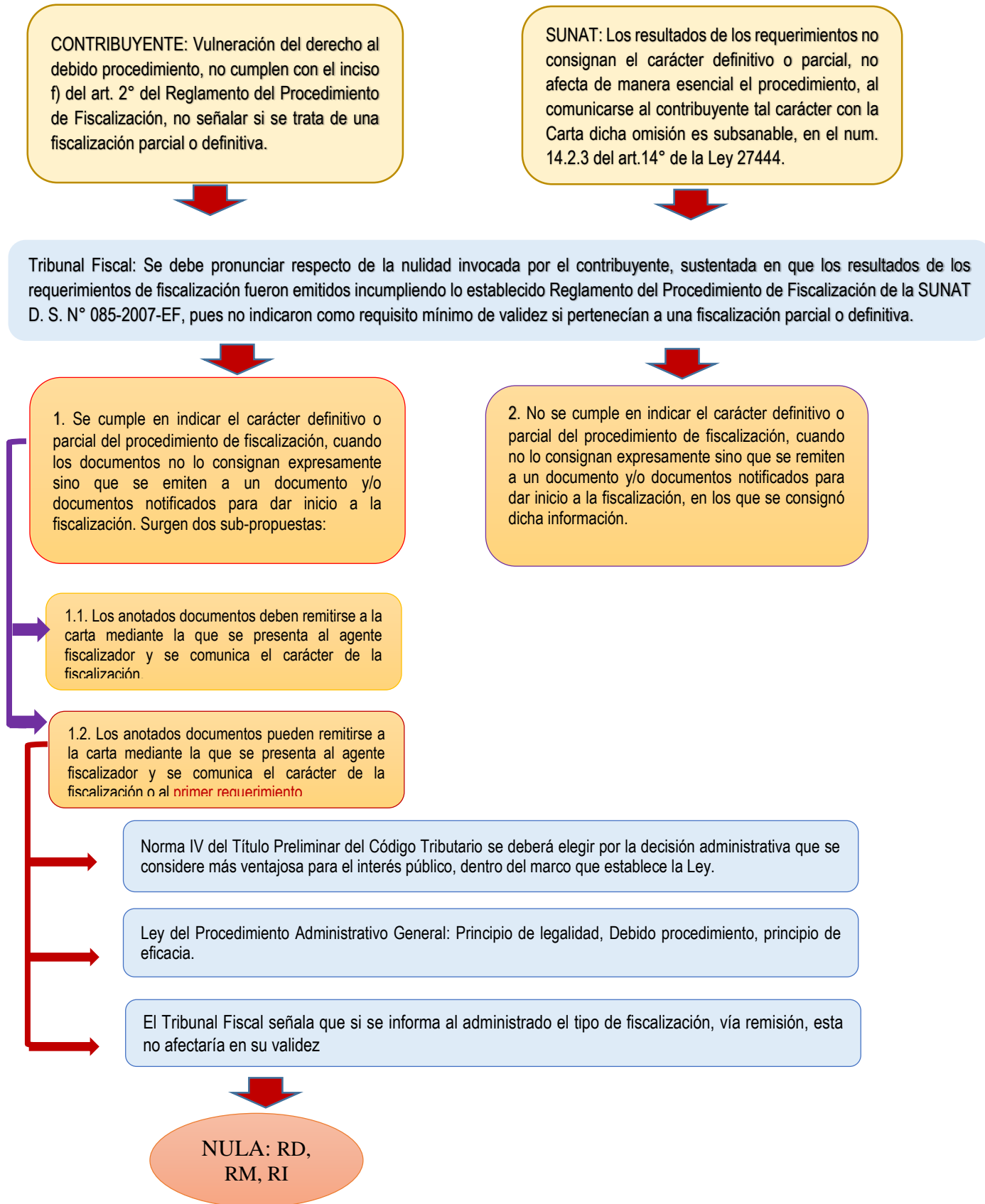


Figura: RTF 10072-10-2017
Nota: Elaboración propia

Tabla 3

Sentencia del Tribunal Constitucional

Expediente	Recurso	Proceso	Región	Ha Resuelto
EXP N ° 02053 2013- PA/TC	Agravio Constitucional	Amparo	Lima	Fundada

Nota: Proceso perteneciente al EXP N ° 02053 2013-PA/TC

Sentencia del Tribunal Constitucional EXP N ° 02053 2013-PA/TC

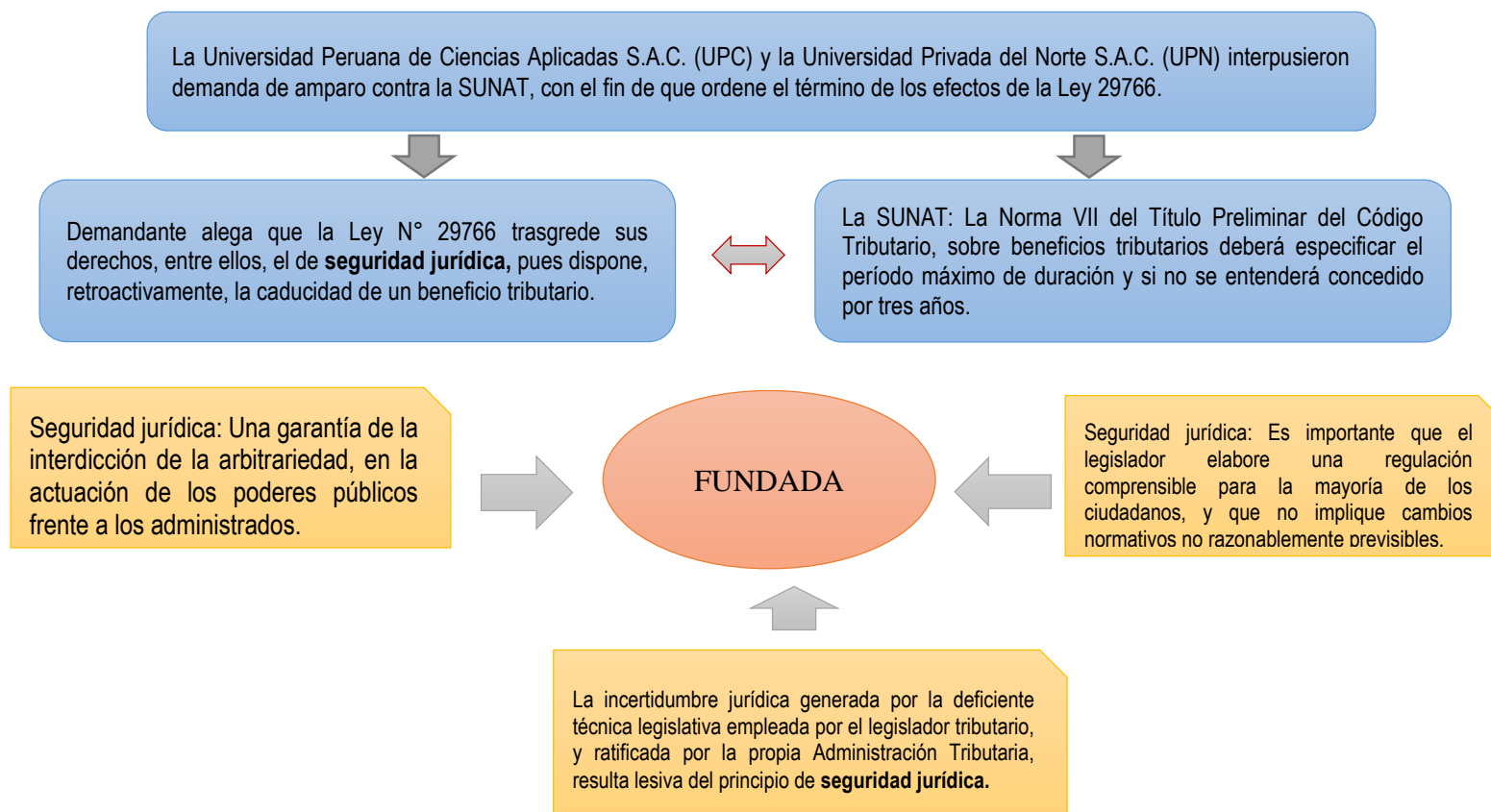


Figura: STC 2053-2013/PA/TC
Nota: Elaboración propia

3.2 DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Del análisis de la jurisprudencia relacionadas con la fiscalización parcial y seguridad jurídica, se pudo verificar que:

En cuanto a la fiscalización parcial y la seguridad jurídica, en la Tabla 1 se puede apreciar que mediante Resolución N° 02162-Q-2018, el Tribunal Fiscal declaró fundada la queja presentada por un contribuyente, por una ampliación indebida de la fiscalización parcial a una de tipo definitiva.

Con el fin de resolver la queja presentada, el Tribunal analiza de manera conjunta el inciso b) del artículo 61, los numerales 1) y 4) del artículo 62-A del Código Tributario y el artículo 12 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, indicando que surgieron dos interpretaciones a las normas, ya que no estaba claro cuándo se debía ampliar la fiscalización, es decir si se debía efectuar la ampliación antes o después del vencimiento del periodo de 6 meses de la fiscalización parcial.

El Tribunal Fiscal manifiesta que SUNAT al ejercer la facultad discrecional de fiscalización, debe preferir por el dictamen administrativo que se estime más beneficioso para el interés público; debe aplicarse el principio del debido procedimiento y respetarse los derechos que le asisten a los contribuyentes; y que el Código Tributario como el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, sean las normas que permitan ejercer la facultad de fiscalización dentro de los límites razonables y previsibles, garantizándose la seguridad jurídica y el debido procedimiento; sin embargo en el caso analizado, nos damos cuenta que el legislador tributario no fue preciso en redactar la normatividad que rige la fiscalización parcial, mientras que SUNAT al ejercer su función fiscalizadora consideró una interpretación más favorable para ella, vulnerando el principio de seguridad jurídica.

Este proceder de SUNAT es confirmado con la opinión de Calderón (2017) en su tesis titulada "La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la

Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización”, en donde concluye que la escasa regulación de la facultad discrecional de la SUNAT en la fiscalización, transgrede el principio de seguridad jurídica, principio de igualdad, principio de reserva de ley y principio del debido procedimiento; del mismo modo, Collosa (2019) en su artículo publicado por el CIAT, en América Latina señala que entre las causas que se genera la evasión tributaria, es porque no existe simplicidad y tampoco exactitud de la normativa en materia tributaria. Asimismo, cabe resaltar lo expresado por Sánchez (2017) en su tesis “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica”, al afirmar que la técnica normativa se encuentra muy unida al cumplimiento de los principios consagrados en la constitución y debe ser uno de los primeros filtros a tener en cuenta para garantizar la seguridad jurídica.

Por lo señalado, se evidencia que las normas relacionadas con la fiscalización parcial no son claras ni precisas, generando incertidumbre en el contribuyente.

En la Tabla 2 se puede apreciar que mediante Resolución N° 10072-10-2017, el Tribunal Fiscal declaró NULAS las resoluciones formuladas por SUNAT, como consecuencia de una fiscalización parcial; se trata de una apelación presentada por el contribuyente, argumentando que se vulneró el debido procedimiento, al emitirse documentos durante la fiscalización parcial que no cumplían con los requisitos establecidos.

El Tribunal Fiscal cita al principio de legalidad, contenido en la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual señala que las actuaciones de las autoridades administrativas deben efectuarse respetando el texto constitucional, la ley y el derecho, dentro de las facultades que le estén asignadas y según sus propósitos. También, invoca el principio del debido procedimiento, por el cual los contribuyentes le asisten todos los derechos y garantías vinculadas al debido procedimiento administrativo. Asimismo, sostiene que la fiscalización debe ejercerse considerando lo más beneficioso para el interés público, excluyendo el accionar arbitrario por parte de los funcionarios.

Al respecto Arias (2018) en su tesis “Las Facultades de Gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del Derecho Humano a la Seguridad Jurídica en

México” afirma que los contribuyentes —personas naturales o personas jurídicas— gozan de derechos humanos, entre ellos a la seguridad jurídica; asimismo Garfias (2017) en su tesis “Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT”, señaló que la comunicación de conclusiones influye de forma nociva en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de una fiscalización en materia fiscal; como se puede observar, en este caso, coinciden en señalar que los contribuyentes tienen derechos y que los documentos emitidos por SUNAT durante la fiscalización, no cumplen con los requisitos establecidos, vulnerándose la seguridad jurídica.

En cuanto a la Tabla 3, se puede apreciar que la STC 02053 2013 – PA / TC – Lima, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo que interpuso La Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas S.A.C. (UPC) y la Universidad Privada del Norte S.A.C. (UPN) contra SUNAT. Al respecto, es preciso destacar lo señalado por el magistrado Ramos Núñez, sobre la seguridad jurídica, el cual considera que ésta cumple un rol preponderante en nuestro ordenamiento jurídico, por tanto, también comprende al ámbito tributario, ya que es considerado como una de las garantías de la interdicción de la arbitrariedad en el accionar de los poderes públicos frente a los ciudadanos, del mismo modo va a cautelar y fortalecer la confianza de estos últimos en la certeza del Derecho.

Lo citado coincide con el jurista Castillo (2002) al indicar que la seguridad jurídica se refiere a la confianza en las instituciones del Estado y sobre todo en el orden jurídico en general; señalando también que el Tribunal Constitucional de España, afirma que la seguridad jurídica es un principio genérico, que abarca entre otras, a la legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Del mismo modo, la Sentencia analizada, indica que la mala técnica legislativa usada por el legislador como por la misma Administración Tributaria, generan un ambiente de incertidumbre jurídica, la cual quebranta la certeza y predictibilidad del Derecho y sobre todo la confianza de los administrados resultando perjudicial al principio de seguridad jurídica; así también Bustamante (2019) con su investigación “Las Acciones Inductivas de la SUNAT y la Vulneración a los Derechos a la

Seguridad Jurídica y al debido Procedimiento del Contribuyente” señala que podemos vincular la seguridad jurídica con certeza, pues se considera como una garantía que busca proteger los derechos del contribuyente siempre que se enfrente con las acciones realizadas por el Estado; asimismo si en un procedimiento tributario, se deja de lado lo establecido en el código u otra norma de carácter tributario, se considerará como una transgresión a la seguridad jurídica del ciudadano. Por su parte, resulta pertinente indicar a Moscoso (2015) que en su artículo “Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la SUNAT” señala que al realizar un estudio de los procedimientos de fiscalización y verificación tributaria a cargo de la SUNAT, se detectan situaciones que atentan contra los derechos del contribuyente establecidos en la constitución, tales como el derecho a la defensa, el derecho a no auto inculparse, el debido proceso, entre otros; agrega que de prolongarse este escenario, se continuará incitando la inseguridad jurídica.

3.3 APORTE PRÁCTICO

PROYECTO DE LEY

SUMILLA: LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 61º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO 133-2013-EF

El bachiller Patricia Nanfuñay Santisteban, de la Escuela de Derecho de la Facultad de Derecho y Humanidades de la Universidad Señor de Sipán, ejerciendo el derecho de iniciativa Legislativa que confiere el Artículo 107 de la Constitución Política del Perú y conforme a lo establecido en el Art. 75º y 76º del Reglamento del Congreso de la República, presenta la siguiente propuesta legislativa.

FORMULA LEGAL

ARTÍCULO ÚNICO. - Incorporase un párrafo al artículo 61º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF, en los siguientes términos:

(...) En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

- a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.
- b) 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.

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62º-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la

información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial.

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL

UNICA. - Vigencia

La presente Ley entra en vigencia al día siguiente de su publicación en el diario oficial El Peruano.

Lima, setiembre 2021

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

FUNDAMENTOS

Problemática Actual

La Administración Tributaria tiene como objetivo recaudar los tributos de manera eficaz, respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes, por ello goza de la facultad discrecional de fiscalización con el fin de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, los artículos del Código Tributario que rigen el procedimiento de fiscalización parcial, no son claros, ni precisos, generando incertidumbre en los contribuyentes, vulnerándose la seguridad jurídica, principio reconocido por el Tribunal Constitucional.

Tales imprecisiones, se han visto reflejadas, entre otras, en las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal N° 02162-Q-2018, 10072-10-2017, las cuales constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria; en ellas han señalado que para resolver los recursos impugnatorios y quejas, presentados por los contribuyentes surgieron más de una interpretación a las normas que rigen la fiscalización parcial.

Por ello resulta de interés, esclarecer las normas que regulan el procedimiento de fiscalización parcial que realiza la SUNAT, respecto de la ampliación de la

fiscalización parcial, el cual se encuentra establecido por el artículo 61° del TUO del Código Tributario.

Propuesta

Se tiene como antecedente jurisprudencial la RTF N° 02162-Q-2018, el Tribunal Fiscal analizó de manera conjunta el inciso b) del artículo 61, los numerales 1) y 4) del artículo 62-A del Código Tributario y el artículo 12 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señalan que el plazo para requerir información al contribuyente dentro de un procedimiento de fiscalización parcial es de seis meses, cuyo cómputo se inicia una vez que el contribuyente cumple con exhibir toda la documentación solicitada en el primer requerimiento; facultándose a la SUNAT a ampliar la fiscalización a otros aspectos que primeramente no estaban incorporados o a una fiscalización definitiva.

El Tribunal Fiscal argumenta que resulta lógico que la ampliación, para ser tal, debe informarse dentro del plazo de seis meses, para ello se notificará conjuntamente con el requerimiento correspondiente, tal como expresa el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización

El Tribunal Fiscal recurre a la Real Academia Española, quien define “ampliar” como extender o dilatar, es por ello, que considera que no debería decirse que estamos frente a una ampliación, si es que se comunica al contribuyente pasados los seis meses, pues en ese caso ya concluyó el plazo que tiene la SUNAT para pedir documentación, porque no hay plazo propenso de extensión o ampliación.

El Tribunal Fiscal también citó como antecedentes las RTF 3500-Q-2017 y 1682-Q- 2015, referentes al ejercicio de la facultad discrecional de fiscalización, las cuales indican que SUNAT debe preferir por el dictamen administrativo que se estime más conveniente para el interés público; hace hincapié que debe considerarse el principio del debido procedimiento y los derechos de los administrados; agrega que tanto el Código Tributario como el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, buscan establecer un conjunto de leyes y reglamentos para el ejercicio de la facultad de fiscalización, de tal manera que debe ser llevado considerando los límites razonables y previsibles, respetándose así la seguridad jurídica y el debido procedimiento. Señala que las

reglas relacionadas al plazo para solicitar información y/o documentación, tienen como objetivo de no se lleve a cabo de manera arbitraria, sino en un ámbito de predictibilidad y seguridad jurídica.

Por lo expuesto se propone agregar un párrafo al artículo 61° del TUO del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF.

ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO

El presente proyecto de ley no representa costo alguno para el Tesoro Público, sino que, por el contrario, se promueve una legislación clara respecto de la fiscalización parcial, la cual permitirá a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias de manera correcta, reduciéndose las controversias ente la Administración Tributaria y los administrados, respetándose la seguridad jurídica.

EFFECTOS DE LA VIGENCIA DE LA NORMA EN LA LEGISLACION NACIONAL

La propuesta legislativa modifica el artículo 61° del Texto único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

1. La fiscalización parcial fue introducida en el Código Tributario, a través del Decreto Legislativo 1113, sin embargo, este procedimiento de fiscalización no ha sido del todo claro para los contribuyentes, evidenciándose en diversas Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, en los procedimientos contenciosos seguidos por la SUNAT y los contribuyentes.

Al analizar artículo 61 del mencionado cuerpo legal, se encontró una imprecisión normativa, relacionada con el plazo en que la Administración Tributaria debe poner de conocimiento al contribuyente, la ampliación de la fiscalización parcial a una de tipo definitiva; al no precisarse en la norma, genera incertidumbre en el contribuyente, vulnerando la seguridad jurídica.

2. La seguridad jurídica es considerada como un principio reconocido por el Tribunal Constitucional, si bien es cierto no está señalado en el Código Tributario, esto no quiere decir que no deba aplicarse, ya que este principio debe regir todas las relaciones entre el Estado y los ciudadanos; es por ello que debe estar presente en las actuaciones de la Administración Tributaria. La seguridad jurídica implica que los contribuyentes tengan certeza sobre las normas que rigen los procedimientos realizados por la Administración Tributaria y las normas tributarias deben formularse de manera clara, de modo que no propicie interpretaciones arbitrarias.
3. El Decreto Legislativo N° 1113 modificó el artículo 61 del Código Tributario, incorporándose la fiscalización parcial; sin embargo, se considera que lo normado no es suficiente, para realizar un debido procedimiento de fiscalización parcial, prueba de ello son las diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, donde se aclaran aspectos vinculados con el procedimiento de fiscalización parcial, entre ellas la RTF 02162-Q-2018 y RTF N° 10072-10-2017, las cuales fueron consideradas como jurisprudencia de observancia obligatoria.

4. Del análisis del artículo 61° del Código Tributario y del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, se ha identificado que no está claro el plazo máximo en que SUNAT debe comunicar al contribuyente la ampliación de una fiscalización parcial a una definitiva; confirmándose tal imprecisión normativa, en la Resolución N° 02162-Q-2018 emitida por el Tribunal Fiscal, quien señaló que para absolver la queja presentada por el contribuyente, surgieron dos interpretaciones a la norma, de esta manera se comprueba que no existe claridad en las normas vinculadas al procedimiento de fiscalización parcial.

Asimismo, en las normas no especifica si SUNAT puede remitirse a documentos emitidos al inicio de la fiscalización, para indicar el carácter definitivo o parcial de ésta. Esta imprecisión ha sido despejada mediante RTF N° 10072-10-2017, señalando que surgieron dos interpretaciones a las normas, evidenciándose una vez más, la falta de claridad y precisión en ellas.

5. Se presenta una propuesta normativa, con el fin de establecer el plazo en que la Administración Tributaria, debe poner de conocimiento al contribuyente, la ampliación de una fiscalización parcial a una de tipo definitiva, para ello se ha tenido en consideración el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal mediante resolución N° 02162-Q-2018, el cual es de observancia obligatoria: La ampliación de una fiscalización parcial a una de tipo definitiva debe realizarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial.

4.2 RECOMENDACIONES

- SUNAT al cumplir con su labor de fiscalización, debe sujetarse a las normas, respetando los principios constitucionales, tributarios y del derecho administrativo general.
- Se deben difundir los principios de seguridad jurídica y debido procedimiento, para ello se sugiere que SUNAT utilice sus plataformas digitales.
- El personal encargado de realizar las fiscalizaciones debe ser capacitado tanto en principios constitucionales, así como normas tributarias, este procedimiento se deben realizar respetando los derechos de los contribuyentes.
- Se debe modificar la regulación del procedimiento de fiscalización parcial, debiendo incluirse en el Código Tributario el plazo máximo con que cuenta la SUNAT para cambiar el tipo de actuación de fiscalización parcial a definitiva.

REFERENCIAS

- Aguayo J.M. (2014). La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva- en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. 20/05/2020, de Revistas PUCP Sitio web: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:BCSZPA9X3QAJ:revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/12573/13131/0+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe>.
- Arias Rivas, F. (2018). *Las facultades de Gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica en México*. [Tesis de maestría, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente]. Repositorio institucional <https://rei.iteso.mx/bitstream/handle/11117/5237/Las%20las%20facultades%20de%20gestion%20del%20SAT.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Attademo Ferreira, P. (2015). *Los mecanismos jurídicos de protección de los derechos de los contribuyentes*. [Tesis doctoral, Universidad de Castilla- La Mancha]. Repositorio institucional de la Universidad de Castilla – La Mancha. <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/7131/TESIS%20Fortes%20Attademo%20Ferreira.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Atalaya Y., Capacoila R. & Ruiz R. (2017) *Fiscalización Parcial del Impuesto General a las Ventas y el Impacto en la Determinación de la Obligación Tributaria de la Empresa Servicios de Almacenaje S.A.C. en el Periodo 2016*. [Tesis de pregrado, Universidad Tecnológica del Perú]. Repositorio institucional de la Universidad Tecnológica del Perú. <http://repositorio.utp.edu.pe/handle/UTP/1400>
- Ataliba G. (1993). *La Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*. 2019, de lus Et Veritas Sitio web: revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/15394/15846
- Bravo Cucci, J. (2006). Sistema tributario peruano: Situación actual y perspectivas. *Derecho & Sociedad*, (27), 86-88. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17163>
- Bustamante J. (2019). *Las Acciones Inductivas de la SUNAT y la Vulneración a los Derechos a la Seguridad Jurídica y al debido Procedimiento del*

- Contribuyente*. [Tesis de maestría, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo] Repositorio institucional de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo. <http://tesis.usat.edu.pe/xmlui/handle/20.500.12423/2234>
- Calderón M. (2017). *La necesidad de reglamentar la facultad discrecional de la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización*. 03/05/2020. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional de Trujillo]. Repositorio institucional de la Universidad Nacional de Trujillo, <http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/8354>.
 - Carhuaricra Quispe, L., & Jiménez Morales, Y. M. (2020). *Fiscalización tributaria con medios electrónicos como mecanismo para mitigar la evasión fiscal de los contribuyentes de las empresas comerciales en el distrito de Yanacancha periodo 2019*. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión]. Repositorio institucional de la Universidad Nacional Daniel Alcides Carrión. <http://repositorio.undac.edu.pe/handle/undac/1887>
 - Carruitero Lecca, F., & Benites Vásquez, T. (2021). *Guía de Investigación en Derecho*. Trujillo: Fondo Editorial de la Universidad Antenor Orrego
 - Castillo, F. (2002). *El Principio de seguridad jurídica y sus manifestaciones*. 01/07/2020, de Instituto de Administración Pública Sitio web: <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA/article/view/5578/5631>
 - Centro de Escritura Javeriano. (2020). *Normas APA, séptima edición*. Pontificia Universidad Javeriana, seccional Cali. <https://www2.javerianacali.edu.co/centro-escritura/recursos/manual-de-normas-apa-septima-edicion#gsc.tab=0%C2%A0>
 - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. (2015). *Conferencia Técnica: La Función de la Fiscalización de la Administración Tributaria*. mayo 20, 2020, de CIAT Sitio web: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2015/Espanol/2015_conferencia_Italia.pdf
 - Chau L., & Villanueva W. (2007). *El procedimiento de fiscalización de la SUNAT*. Foro Jurídico, (07), 239-247. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>
 - Collosa A. (2019). *¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria?*. mayo 25, 2020, de CIAT - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

- Sitio web: <https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/>
- Constitución Española. (1978). de Boletín Oficial del Estado BOE Sitio web: <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>
 - Constitución la República Federativa de Brasil. (1988). 2020, de Cámara de Diputados - Centro de documentación e información Coordinación de estudios legislativos Sitio web: [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/E25F5E2E32072B710525802D007BEF2C/\\$FILE/ConstituicaoTextoAtualizado_EC92.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/E25F5E2E32072B710525802D007BEF2C/$FILE/ConstituicaoTextoAtualizado_EC92.pdf)
 - Constitución Política de Colombia. Constitución Política de Colombia. 2020, de Procuraduría General de la Nación Sitio web: <https://www.procuraduria.gov.co/iemp/media/file/ejecucion/Constituci%C3%B3n%20Pol%C3%ADtica%20de%20Colombia%202020.pdf>.
 - Constitución Política de Perú. (1993). PCM. Sitio web: <http://www.pcm.gob.pe/wp-content/uploads/2013/09/Constitucion-Pol%C3%ADtica-del-Peru-1993.pdf>
 - De Almeida J. (1992). *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. mayo 03,2020, de Instituto Peruano de Derecho Tributario Sitio web: https://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev23_JDAF.pdf
 - Decreto Legislativo 1113 Modifican Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y Normas Modificatorias. (2012, 5 de julio). Diario El Peruano Sitio web: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/modifican-texto-unico-ordenado-del-codigo-tributario-aprobad-decreto-legislativo-n-1113-810120-1/>
 - Decreto Supremo N° 085-2007-EF. Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. (2007, 28 de junio). Diario El Peruano Sitio web: <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/458-d-s-n-085-2007-ef/file>
 - Del Busto J. (1995). *El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Julio 12, 2020, de Instituto Peruano de Derecho Tributario Sitio web: http://www.ipdt.org/uploads/docs/00_Rev29.pdf

- Espinosa Saldaña Barrera, E. (2018). El Tribunal Constitucional y la potestad excepcional de declarar la nulidad de sus propias decisiones. *Revista Peruana de Derecho Constitucional N 09*, 45.
- Fernández Flecha, M., Urteaga Crovetto, P., & Verona Badajoz, A. (2015). *Guía de Investigación en Derecho*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Gamba C. (2010). *Los efectos del Texto Constitucional en el ordenamiento tributario*. 10/05/2020, de Instituto Peruano de Derecho Tributario Sitio web: https://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev50_CGV.pdf
- Gamba C. (2015). *Los derechos de los ciudadanos-contribuyentes. La necesidad de democratizar las relaciones con el fisco*. En Anuario de Investigaciones 2015 (pp. 80-81). Universidad de Lima, Instituto de Investigación Científica.
- Gamba C. (2005). *Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación*. Contadores & Empresas, 17, A-10.
- Garfias M (2017) “*Requerimiento de comunicación de conclusiones en la seguridad jurídica y en el debido procedimiento de fiscalización tributaria de la SUNAT*”. [Tesis de pregrado, Universidad Cesar Vallejo]. Repositorio institucional de la Universidad Cesar Vallejo. <http://repositorio.ucv.edu.pe/handle/UCV/23357>
- Garnique E., Oblitas L (2018), en su investigación: “*Análisis de las contingencias tributarias frente a un proceso de fiscalización electrónica, a fin de evitar sanciones administrativas en los periodos 2016-2017*”, [Tesis de pregrado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio institucional de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo. <http://tesis.usat.edu.pe/handle/20.500.12423/1870>
- Hernández R., Fernández C; & Baptista P. (2006). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores.
- Hernández Sampieri, R., & Mendoza Torres, C. P. (2018). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México: McGraw Hill Interamericana S.A.
- Huayán Gonzales, A. (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. [Tesis de pregrado, Universidad Privada Antenor Orrego]. Repositorio institucional de la Universidad Privada Antenor Orrego

<https://repositorio.upao.edu.pe/handle/20.500.12759/3452>

- Ley 58/2003 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial de Estado BOE Sitio web: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Medrano H. (2005). *Límites a la fiscalización: prescripción e intangibilidad de las acotaciones notificadas.* IUS ET VERITAS, 15(31), 15-28. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12406>
- Moscoso L., (2015). *Vulneración de los derechos constitucionales del contribuyente en el procedimiento de fiscalización tributaria realizada por la SUNAT.* Revista Lidera, (10), 114-119. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/18240>
- Moya, J., & Sánchez, A. (2016). Mecanismos de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria. [Tesis de doctorado, Universidad Católica de Murcia de España] Dialnet. <https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=2BTcLeufs0%3D>
- Noreña A., Alcaraz N., & Rojas J. G. & Rebolledo D. (2012). *Aplicabilidad de los criterios de rigor y éticos en la investigación cualitativa.* Aquichan, 12(3), 263-274.20 de junio de 2020. ISSN: 1657-5997. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=741/74124948006>
- Odar, R. M. T. (2015). El alcance de las investigaciones jurídicas. Derecho y Cambio Social, 12(41), 20.
- Pasamontes, G., Heras, P., y Llena, A. (2013). Evaluación participativa y empoderamiento: análisis documental de investigaciones y prácticas. Barcelona, España: Universidad de Barcelona. http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/50669/1/evaluacion_participativa_empoderamiento.pdf
- Pérez Solano, J. (2017). *La Seguridad Jurídica en el Marco del Control Jurisdiccional del Laudo en el Arbitraje Comercial Colombiano y Español.*

[Tesis de doctorado, Universidad de Salamanca de España] Dialnet.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=187780>

- Real Decreto 1065/2007. (2007). Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.. 2020, de Boletín Oficial de Estado BOE Sitio web: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065/con>
- Rivera F. (2018). *La Seguridad Jurídica y La Constitución Peruana Pública*. 2019, de El Peruano Sitio web: <https://elperuano.pe/suplementosflipping/juridica/709/web/pagina02.html>
- Ríos, M. (29/08/2021). MEF: conozca los tres factores que generan que el fisco deje de recibir S/ 69,106 millones. Diario Gestión. <https://gestion.pe/economia/mef-conozca-los-factores-que-generan-que-el-fisco-deje-de-recibir-s-69106-millones-noticia/?ref=gesr>
- Robles, C. (2018). La Administración Tributaria y el Administrado. En *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. (p. 29). Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú - Fondo Editorial.
- Rodríguez J. (2007). *Principio de Seguridad y técnica normativa*. 02/05/2020, de Revista PUCP Sitio web: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/16325/16735>.
- Rubio, M., Eguiguren, F. & Bernales, E. (2010). Artículo 2 inciso 24. En *Los Derechos Fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional* (p. 656). Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú Fondo Editorial.
- Ruiz de Castilla y Ponce de León, F. J. (2017). *Derecho Tributario: temas básicos*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ruiz, G. (1992). *El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*. 02/05/2020, de Instituto Peruano de Derecho Tributario Sitio web: https://www.ipdt.org/uploads/docs/06_Rev23_GRS.pdf
- Ruiz H, J. (2019). *Seguridad jurídica tributaria: pilar para inversión en el país*. 20/04/2020, de Portafolio Noticias de economía y negocios en Colombia y el

Mundo. Sitio web: <https://www.portafolio.co/opinion/otros-columnistas-1/seguridad-juridica-tributaria-pilar-para-inversion-en-el-pais-531689>

- Sánchez García, J. (2017). *El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica*. [Tesis doctoral, Universidad a Distancia de Madrid]. Dialnet. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=186820>
- Sentencia A096-04 Corte Constitucional de Colombia <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/Autos/2004/A096-04.htm>
- Sentencia 51/2018. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25655>
- Sentencia 87/2019. <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25970>
- STCE 36/1991: <http://hj.tribunalconstitucional.es/docs/BOE/BOE-T-1991-35000.pdf>.
- STC N° 0016-2002-AI/TC. (2002). EXP. N° 0016-2002-AI/TC. 02/05/2020, de Tribunal Constitucional Sitio web: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- STC N°0001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (ACUMULADOS (2004). STC N°0001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (ACUMULADOS). 02/05/2020, de Tribunal Constitucional Sitio web: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019). Informe N° 45 -2019-SUNAT/1V3000. 2020, de MEF Sitio web: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Incumplimiento_IGV_2018.pdf
- SUNAT. (2017). Tipos de fiscalización. 2019, de SUNAT Sitio web: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/acciones-de-fiscalizacion/3123-tipos-de-fiscalizacion-personas>
- Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

ANEXOS

MATRIZ DE CONSISTENCIA

LA FISCALIZACIÓN PARCIAL POR PARTE DE LA SUNAT Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES

PROBLEMA	OBJETIVOS	METODOLOGIA	ESCENARIO DE ESTUDIO
<p>¿De qué manera la fiscalización parcial realizada por la SUNAT vulnera la seguridad jurídica del contribuyente?</p>	<p>OBJETIVO GENERAL Determinar si la fiscalización parcial realizada por la SUNAT vulnera la seguridad jurídica del contribuyente.</p> <p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conocer el marco doctrinario sobre la seguridad jurídica, en el aspecto tributario. • Analizar los artículos del código tributario y jurisprudencia relacionados con la fiscalización parcial. • Identificar las imprecisiones normativas relacionadas con la fiscalización parcial. • Proponer una modificación normativa que defina claramente el procedimiento de una fiscalización parcial, en el Código Tributario. 	<p>TIPO: La presente investigación se realizó bajo un enfoque cualitativo - documental - Propositiva</p> <p>DISEÑO DE INVESTIGACION El diseño de investigación es análisis de documentos</p>	<p>Dada la naturaleza de la investigación, el escenario son aquellas jurisprudencias en la que resuelve conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente por temas relacionados con la fiscalización parcial y la seguridad jurídica.</p> <p>CARACTERIZACION DE SUJETOS: Las resoluciones en las que el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional han resuelto controversias relacionados con la fiscalización parcial y la seguridad jurídica.</p>



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTE N° : 16288-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 9 de julio de 2018

VISTA la queja presentada por _____ identificada con RUC N° _____ contra la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa cuestiona que mediante la Carta N° _____ de 24 de noviembre de 2017, la Administración haya ampliado indebidamente el procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del periodo enero a diciembre de 2015, a uno de tipo definitivo, pese a que ya había transcurrido el plazo de seis (6) meses aplicable a la fiscalización parcial, habiéndose emitido el Requerimiento N° _____ mediante el cual se le requiere, entre otros, la misma documentación que presentó anteriormente en el aludido procedimiento de fiscalización parcial, por lo que sostiene que se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 62-A° del Código Tributario.

Que en respuesta a lo solicitado con los Proveidos N° 1639-Q-2017 y 0856-Q-2018 (fojas 26, 27 y 88), la Administración remitió los Oficios N° _____ (fojas 87 y 106), adjuntando los Informes N° _____ (fojas 85, 86 y 105), en los que señaló que mediante la Carta N° _____ comunicó a la quejosa la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial iniciado con Carta N° _____ a uno de tipo definitivo; que la fecha en que se inició el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 61° y el artículo 62° del Código Tributario del citado procedimiento de fiscalización de tipo parcial fue el 19 de enero de 2017; que al momento de notificar la Carta N° _____ ya había transcurrido el plazo de 6 meses, no habiéndose presentado causales de suspensión del mencionado plazo; asimismo, refiere que a la fecha no se han emitido ni notificado valores producto de la fiscalización efectuada.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho 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.

Que en el último párrafo del artículo 61° del aludido código, introducido por el Decreto Legislativo N° 1311¹, señala que en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación procede interponer la queja prevista en el artículo 155°.

Que conforme se precisó anteriormente, la Administración ha informado a fojas 86 y 105, que el procedimiento de fiscalización materia de queja se encuentra en trámite, no habiéndose emitido valores como consecuencia del mismo, por lo que esta instancia es competente para emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos planteados por la quejosa.

Que a fin de resolver la presente queja se requiere determinar si la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes del vencimiento del plazo de fiscalización de seis meses.

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones. Según la primera: *"La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes*

¹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial". En cambio, conforme con la segunda: "La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva puede efectuarse después de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial".

Que, sometido el tema a Sala Plena, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 de 25 de junio de 2018 se aprobó la primera interpretación. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

"El artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1315 prevé 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.

A ello agrega que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios y para tal efecto, señala facultades discrecionales, tales como: Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, entre otros².

Ahora bien, el artículo 61 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece 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.

Añade que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria. Se prevé que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión y 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.

Cabe indicar que el numeral 1) del artículo 62-A del citado código, referido al plazo de fiscalización definitiva, establece que 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 fiscalización³. De

² Como correlato, el artículo 87 del citado código prevé que los administrados tienen la obligación de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, en especial, deben permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas (numeral 5).

³ Sobre el particular, el primer párrafo del artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, establece 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.

A



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

En relación con el plazo de fiscalización, el artículo 12 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, establece 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". Dispone también que: "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"⁴.

Por su parte, conforme con el numeral 4) del citado artículo 62-A, una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización, 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 elaborar⁵.

En tal sentido, el numeral 5) agrega que el vencimiento del plazo establecido en el anotado artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que éste se refiere, sin perjuicio de que luego de transcurrido dicho plazo, pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75 del citado código, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda⁶.

Cabe indicar que el numeral 6) del artículo 62-A establece causales de suspensión del plazo de fiscalización, las cuales son: 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 y g) Durante el plazo en que otras

⁴ Con la modificación prevista por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016 se mantiene lo establecido por este artículo en relación con el plazo. Como consecuencia de dicha modificación el citado artículo, en lugar de hacer referencia al "procedimiento de fiscalización parcial", alude al "procedimiento de fiscalización parcial distinto al regulado en el Capítulo II", siendo que dicho capítulo del reglamento regula al procedimiento de fiscalización parcial electrónica.

⁵ En igual sentido, el artículo 16 del citado reglamento prevé que una vez vencido el plazo establecido 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 única de aduanas materia del procedimiento de fiscalización, según corresponda. El artículo fue modificado por el Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012, estableciéndose lo siguiente: "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".

⁶ Cabe indicar que el primer párrafo del artículo 75° establece que "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".

A



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria⁷.

Ahora bien, el citado artículo 61 del Código Tributario prevé además que "iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva".

En cuanto al procedimiento de fiscalización parcial, el artículo 3 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, publicado el 23 octubre 2012, establece que la SUNAT a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, lo siguiente:

- a) Que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.
- b) La ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o declaraciones aduaneras de mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar.
- c) La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Por su parte, los literales iii) y iv) del artículo 4 del mismo reglamento prevén que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2 de la citada norma, deberá indicar: a. tratándose del requerimiento de la ampliación de la fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado; y b. tratándose del primer requerimiento de la fiscalización definitiva producto de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado. Asimismo, se prevé que en ambos casos los requerimientos a que se refieren los numerales iii) y iv) serán notificados conjuntamente con la carta de ampliación de la fiscalización.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario establece que "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"⁸. Por su parte, el artículo 76 del mismo código señala que 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. A ello agrega

⁷ El primer párrafo del artículo 14° del anotado reglamento dispone que la SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante carta, todas las causales y los períodos de suspensión, así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años a que se refieren los artículos 61° y 62°- A del Código Tributario, respectivamente. Este párrafo fue modificado por Decreto N° 049-2016-EF, estableciéndose que "La SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante carta, todas las causales y los períodos de suspensión así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de seis (6) meses, un (1) año o dos (2) años a que se refieren los artículos 61 y 62-A del Código Tributario, salvo cuando la suspensión haya sido motivada exclusivamente por el sujeto fiscalizado en función a las causales a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 13°".

⁸ En concordancia con ello, el artículo 10 del anotado reglamento prevé que 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.



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

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

En este contexto normativo, debe determinarse si la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización.

Como se aprecia de la lectura conjunta del inciso b) del artículo 61 y los numerales 1) y 4) del artículo 62-A el Código Tributario, el plazo para requerir información al administrado dentro de un procedimiento de fiscalización parcial es de seis meses⁹, cuyo cómputo se inicia una vez que la recurrente cumple con exhibir toda la documentación solicitada en el primer requerimiento.

Ahora bien, las citadas normas facultan a la Administración a ampliar el procedimiento de fiscalización a otros aspectos que inicialmente no estaban incluidos o a un procedimiento de fiscalización definitiva.

Al respecto, cuando el artículo 61 antes citado prevé que "iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva" se interpreta que si bien el plazo para requerir información y documentación se ampliará más allá de los seis meses, ambos tipos de comunicaciones, esto es, la referida a la ampliación de la fiscalización parcial para abarcar otros aspectos, como la referida a la ampliación a un procedimiento definitivo deben efectuarse antes del vencimiento del plazo de seis meses¹⁰.

En efecto, de las normas antes citadas se tiene que en ambos casos estamos ante "ampliaciones" de una fiscalización parcial, por lo que siendo así, resulta lógico que la ampliación, para ser tal, debe comunicarse dentro del plazo de seis meses, comunicación que se notificará conjuntamente con el requerimiento correspondiente, según lo previsto por el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Así, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española¹¹ el término "ampliar" significa extender o dilatar, y en ese sentido, no podría considerarse que se está ante una "ampliación" del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitivo si la comunicación se da luego de los citados seis meses, pues a este momento ya finalizó el plazo que tiene la Administración para requerir documentación e información por lo que ya no existe algún plazo susceptible de extensión o ampliación.

En tal sentido, cuando la norma señala "salvo que se realice una fiscalización definitiva" solamente está aludiendo a que en este supuesto puede alterarse el plazo de seis meses para requerir documentación e información, pero no a la oportunidad en que la Administración debe efectuar la comunicación de la ampliación. Ello es concordante además con lo que el artículo 61 señala luego de dicha salvedad, pues alude únicamente al momento desde el que debe computarse el plazo de un año de la fiscalización definitiva, plazo en el cual la Administración se encuentra facultada para seguir solicitando documentación y/o información.

⁹ Plazo en el que se considerará, de ser el caso, los períodos de suspensión del plazo, según lo previsto en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario.

¹⁰ Plazo en el que se considerará, de ser el caso, los períodos de suspensión del plazo, según lo previsto en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario.

¹¹ Al cual se puede acceder ingresando al siguiente enlace: www.rae.es.



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Al respecto, en relación con el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03500-Q-2017¹² se ha señalado que si bien la facultad de fiscalización es discrecional, conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

A ello se agregó que, tal como se señalara en los fundamentos de la Resolución N° 1682-Q-2015¹³, las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados.

Es así que se indicó que al analizarse las posibles interpretaciones de una norma referida a una excepción al plazo de fiscalización, debían considerarse los principios del debido procedimiento, los derechos de los administrados y que "la regulación prevista por el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT en cuanto a 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 previsibles¹⁴, resguardándose así la seguridad jurídica y el debido procedimiento. Es por ello importante que la norma haya contemplado un límite temporal para la Administración a efecto de requerir documentación e información al sujeto fiscalizado. Incluso, se advierte que cuando el citado código regula los casos en los que procede la prórroga del plazo de fiscalización por un año adicional, indica que se trata de algo excepcional. En tal sentido, se aprecia que la regla general es que la emisión de requerimientos de documentación e información debe estar sometida a un plazo".

Si bien en el presente caso no se analiza una excepción al plazo de fiscalización, la interpretación de dicha resolución en el sentido que la regulación del procedimiento de fiscalización 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 y que la regla general es que la emisión de requerimientos de documentación e información debe someterse a un plazo determinado, resulta aplicable al tema bajo análisis, así como los principios de predictibilidad y debido procedimiento.

Lo señalado es de gran importancia si se considera que el citado artículo 62-A no establece un plazo máximo para fiscalizar, sino un plazo dentro del cual la Administración puede requerir información 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 prescriptorio¹⁵.

¹² Publicada el 4 de noviembre de 2018 como jurisprudencia de observancia obligatoria, en la que se estableció como precedente que: "Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

¹³ Publicada el 30 de abril de 2015 como precedente de observancia obligatoria, en cuanto se señaló que: "Se vulnera el debido procedimiento si con ocasión de una verificación del cumplimiento de obligaciones formales a realizarse en las oficinas de la Administración, ésta no es llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el documento mediante el que se requirió la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, a menos que se comunique tal circunstancia o sea consentida por el administrado".

¹⁴ En este sentido, por ejemplo, en la exposición de motivos de dicho reglamento se señala que el procedimiento contempla principios como los de simplicidad, predictibilidad y debido procedimiento.

¹⁵ Al respecto, debe considerarse que según el artículo 63° del Código Tributario, durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, por lo que una vez que la obligación tributaria es exigible, la Administración está facultada para exigir su cumplimiento y, por tanto, a realizar la fiscalización respectiva, teniendo como límite el plazo de prescripción. En este sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08818-5-2008.



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

En tal sentido, considerando que la Administración solo tiene como límite para cerrar la fiscalización, notificando los valores que correspondan, el vencimiento del plazo de prescripción, las referidas reglas concernientes al plazo para requerir información o documentación tienen por finalidad de que ello no se lleve a cabo de forma arbitraria, sino en un ámbito de predictibilidad y seguridad jurídica. De lo contrario, podría suceder que a fin de seguir requiriendo documentación o información más allá del plazo de seis meses establecido en el caso de la fiscalización parcial, se amplíe el procedimiento a una fiscalización definitiva, contándose ahora por lo menos con un año adicional a esos seis meses, supuesto en el que se desvirtuaría el indicado plazo.

De permitirse ampliar la fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva fuera del plazo de seis meses, desvirtuaría no solo el plazo de fiscalización parcial sino también el de la fiscalización definitiva. Sobre el particular, debe considerarse que de iniciarse una fiscalización definitiva, salvo que existan causales de prórroga de la fiscalización, la Administración sólo podría requerir documentación e información dentro del plazo de un año¹⁶, siendo que en el supuesto planteado, como se ha indicado, contaría por lo menos con año y medio para efectuar requerimientos, aun cuando no se haya configurado alguna causal de prórroga de la fiscalización definitiva.

Por consiguiente, con la finalidad de no desvirtuar el propósito o fin de las normas que regulan el plazo de fiscalización, la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis meses del plazo de fiscalización.

Cabe precisar que la interpretación adoptada únicamente implica que la Administración no puede ampliar el procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva concluido el plazo de seis meses. De esta manera, se evita desvirtuar las normas que establecen plazos para requerir información y documentación en el procedimiento de fiscalización, y por el contrario, se busca que el procedimiento de fiscalización se lleve con mayor predictibilidad.

En ese sentido, no existe impedimento para que la Administración, de considerarlo pertinente, y dentro de sus facultades, inicie un procedimiento de fiscalización definitiva, puesto que temporalmente su facultad de determinación sólo está limitada por el plazo de prescripción.

Por último, debe tenerse en consideración, que con la notificación de la comunicación (carta) y del requerimiento de inicio de la fiscalización definitiva se interrumpe el plazo de prescripción de la Administración para determinar la obligación tributaria¹⁷, iniciándose el cómputo de un nuevo término prescriptorio. Si se considerase que el plazo de seis meses de la fiscalización parcial para requerir información y/o documentación, no constituye un límite temporal para notificar requerimientos, podría suceder, por ejemplo, que antes que culmine el plazo de prescripción se notifique la ampliación de la fiscalización parcial a una definitiva, constituyendo ello un acto de interrupción del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, y en ese sentido, la Administración contaría con nuevo plazo de prescripción (adicional al que ya había transcurrido), extendiéndose así el procedimiento de fiscalización, lo que atentaría contra la seguridad jurídica del contribuyente.

Por lo expuesto, se concluye que la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial".

¹⁶ Contado a partir de la presentación de toda la documentación e información solicitada en el primer requerimiento de fiscalización definitiva.

¹⁷ Al respecto, el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario señala que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe "Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial".



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 de 25 de junio de 2018, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario¹⁸, modificado por Ley N° 30264¹⁹.

Que en el presente caso, se observa que mediante la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____ notificados el 17 de octubre de 2016 de acuerdo a ley (fojas 80 a 84), la Administración inició a la quejosa un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2015, habiéndose señalado como elemento del tributo a fiscalizar el costo de ventas y gastos, y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar a todos los aspectos del costo de ventas, a los gastos administrativos y los gastos de ventas, para lo cual, solicitó a la quejosa la presentación de diversa documentación contable y tributaria para el día 4 de noviembre de 2016 a las 09:30 horas en el domicilio fiscal de ésta.

Que según lo señalado por la Administración (foja 86), el plazo del referido procedimiento de fiscalización se inició el 19 de enero de 2017, al haber cumplido la quejosa con presentar la totalidad de la información y/o documentación solicitada con el Requerimiento N° 0221160008620, reiterado con el Requerimiento N° _____, lo que no ha sido cuestionado por la quejosa.

Que al haberse iniciado el plazo del procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2015, el 19 de enero de 2017, dicho plazo culminaría el 19 de julio de 2017, si dentro del mismo no se presentan causales de suspensión del cómputo del plazo y/o no se dispone la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva.

Que no se aprecia de autos que, durante el referido procedimiento de fiscalización parcial, hasta el 19 de julio de 2017 se hubiese producido alguna causal de suspensión prevista en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario²⁰, ni que la Administración hubiese comunicado la ampliación de la fiscalización parcial que venía practicando a una de tipo definitiva, por lo que el plazo del procedimiento de fiscalización parcial culminó en dicha fecha, de acuerdo al criterio adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 antes mencionada, en concordancia con los artículos 61° y 62°-A del Código Tributario.

Que el 27 de noviembre de 2017, esto es, con posterioridad a la culminación del plazo del procedimiento de fiscalización parcial, la Administración notificó a la quejosa la Carta N° _____ de 24 de noviembre de 2017 (fojas 36 y 37), mediante la cual le comunicó que de acuerdo con el artículo 61° del Código Tributario dispuso ampliar el procedimiento de fiscalización parcial iniciado con la Carta N° _____ a un procedimiento de fiscalización definitiva.

¹⁸ Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

¹⁹ En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial "El Peruano".

²⁰ Siendo del caso señalar que la Administración expresamente ha indicado a foja 86, que no se configuró ninguna causal de suspensión del mencionado plazo de fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 02162-Q-2018

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que asimismo, el 27 de noviembre de 2017, la Administración notificó a la quejosa, la Carta N° y el Requerimiento N° (fojas 51 a 55), con los que inició el procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2015, por lo que presentó entre otros, a como supervisor y agente fiscalizador, solicitando además la exhibición y/o presentación de diversa documentación referida a dicho tributo y periodo.

Que teniendo en cuenta los hechos expuestos y el criterio adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2018-21 antes mencionada, al no haberse efectuado la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva hasta el 19 de julio de 2017, fecha en la que culminó el plazo de seis meses aplicable a la fiscalización parcial iniciada, la ampliación del referido procedimiento de fiscalización parcial a uno de tipo definitivo no se efectuó conforme a ley, y por ende, no surtió efectos; por lo que, los actos emitidos en el marco del aludido procedimiento de fiscalización definitiva, como la Carta N° y el Requerimiento N° no se encuentran arreglados a ley. En ese sentido, corresponde declarar fundada la queja presentada.

Que dado el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la quejosa referidos a cuestionar el Requerimiento N° antes mencionado.

Con el Resolutor – Secretario Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la queja presentada.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva debe efectuarse antes de cumplirse los seis (6) meses del plazo de fiscalización parcial".

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CERDEÑA STROMSDORFER
Resolutor – Secretario
Oficina de Atención de Quejas
CS/AR/schl



Tribunal Fiscal

Nº 10072-10-2017

EXPEDIENTE Nº : 1998-2014
INTERESADO : ██████████
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima, 15 de noviembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por ██████████, con R.U.C. Nº ██████████, contra la Resolución de Intendencia Nº 1050140001959/SUNAT de 29 de noviembre de 2013, emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0008658 a 102-003-0008688, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011, Tasa Adicional del 4,1% de febrero, marzo, mayo y octubre a diciembre de 2011, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0008173 a 102-002-0008192, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175°, el numeral 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que se ha vulnerado su derecho al debido procedimiento, pues ninguno de los resultados de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización cumplen con lo establecido en el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, al no señalar el carácter de la fiscalización, es decir, si se trata de una fiscalización parcial o definitiva, por lo que los valores impugnados se encuentran viciados de nulidad.

Que agrega que la exposición de motivos del citado reglamento indica que el objetivo de la mencionada norma es otorgar transparencia a las fiscalizaciones que la SUNAT realiza beneficiando a los sujetos potenciales de un procedimiento de fiscalización, sustentándose en los principios de simplicidad, predictibilidad y debido procedimiento, de allí que los resultados de los requerimientos emitidos deben cumplir con los requisitos de validez establecidos.

Que añade que la Ley del Procedimiento Administrativo General precisa que constituyen vicios que causan la nulidad de los actos administrativos, aquéllos que contravienen las normas reglamentarias o la omisión de alguno de los requisitos de validez y que en el curso del procedimiento de fiscalización se van sucediendo diversos actos, teniendo cada uno de ellos carácter independiente, por lo que cada uno de ellos debe cumplir con los requisitos de validez. Refiere que al no especificar los mencionados resultados de los requerimientos el tipo de fiscalización que se venía realizando, no puede determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos y brindar un mínimo de certeza a la recurrente.

Que mediante escritos ampliatorios, la recurrente reitera los argumentos antes mencionados con relación a la nulidad de fiscalización materia de autos.

Que la Administración señala que si bien los resultados de los requerimientos emitidos durante la fiscalización no consignan el carácter definitivo o parcial de ésta, ello no afecta de manera esencial el procedimiento, al habersele comunicado a la recurrente tal carácter con la Carta Nº 120101191120-01 SUNAT y los requerimientos emitidos durante la fiscalización, en tal sentido, dicha omisión es subsanable, sustentándose en lo establecido en el numeral 14.2.3 del artículo 14° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 10072-10-2017

Que manifiesta que los reparos efectuados al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, que dieron lugar a la emisión de las resoluciones de determinación impugnadas, así como las sanciones impuestas se ajustan a ley.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° 120101191120-01 SUNAT y Requerimiento N° 1022130000017, notificados con arreglo a ley el 11 de enero de 2013 (fojas 581 a 587, 629 y 630), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011¹, siendo que como resultado de dicho procedimiento emitió las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658 a 102-003-0008688; así como las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008173 a 102-002-0008192 (fojas 838 a 902).

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los citados valores han sido emitidos con arreglo a ley.

Que sin embargo, previamente al análisis mencionado, corresponde emitir pronunciamiento respecto de la nulidad alegada por la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación (fojas 706 a 720 y 1123 a 1180), basada en que los resultados de los requerimientos de fiscalización fueron emitidos incumpliendo lo establecido en el artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, al no consignar como requisito mínimo de validez si correspondían a una fiscalización parcial o definitiva.

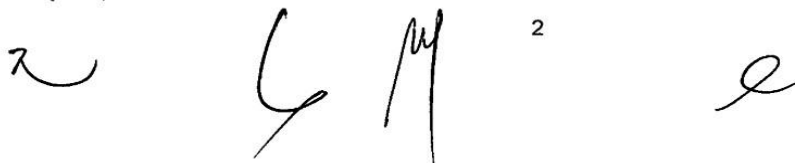
Que sobre el particular, de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658 a 102-003-0008688 y sus respectivos Anexos se aprecia que fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011, Tasa Adicional del 4,1% de febrero, marzo, mayo y octubre a diciembre de 2011, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, señalando como sustento los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 y sus resultados (fojas 838 a 879).

Que las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008173 a 102-002-0008179, 102-002-0008182, 102-002-0008183 y 102-002-0008188 a 102-002-0008192 fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0008658, 102-003-0008659, 102-003-0008665 a 102-003-0008669, 102-003-0008672, 102-003-0008675, 102-003-0008676, 102-003-0008677 y 102-003-0008683 a 102-003-0008685 (fojas 881 a 885, 891, 892 y 895 a 902).

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° 102-002-0008180, 102-002-0008181 y 102-002-0008184 a 102-002-0008187, se observa que fueron giradas por la infracción tipificada en los numerales 2 y 5 del artículo 175° y el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, sustentándose en los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 y sus resultados (fojas 886 a 889, 893 y 894).

Que al respecto, conforme la recurrente señala, lo reconoce la propia Administración y se verifica en esta instancia, en los Resultados de los Requerimientos N° 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 (fojas 530, 531, 533 a 546, 559, 563, 568 a 570 y 577 a 579), no aparece consignado el carácter de la fiscalización practicada a la recurrente, remitiéndose a la Orden de Fiscalización N° 120101191120, de cuya revisión se aprecia que constituye un documento interno que no ha sido notificado a la recurrente.

¹ Asimismo, emitió los Requerimientos N° 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 (fojas 557, 561, 565, 566, 573 a 575), notificados conforme a ley el 21 y 30 de enero, 7 de febrero y 13 de marzo de 2013 (fojas 558, 562, 567 y 576).

 2



Tribunal Fiscal

N° 10072-10-2017

Que en tal sentido, corresponde determinar si se cumple con el dato mínimo previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", cuando los documentos emitidos durante el procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos mediante los que se dio inicio a dicho procedimiento.

Que a tal efecto, se consideró necesario llevar el mencionado tema a conocimiento de la Sala Plena de este Tribunal, habiéndose suscitado dos interpretaciones:

1. Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información. La cual a su vez dio lugar a dos sub-propuestas:
 - 1.1. Para tal efecto, los anotados documentos deben remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización.
 - 1.2. Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento².
2. No se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información.

Que mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-19 de 7 de noviembre de 2017, se ha adoptado la interpretación contenida en la sub-propuesta 1.2., esto es:

"Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información.

Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento³.

Que los fundamentos del citado criterio son los que se reproducen a continuación:

De acuerdo con el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, 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.

² Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo o parcial de la fiscalización.

³ Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo o parcial de la fiscalización.

3



Tribunal Fiscal

Nº 10072-10-2017

Dicho artículo fue modificado por el Decreto Legislativo Nº 1113⁴, añadiéndose que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podría ser definitiva o parcial. Al respecto, se indica que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

La citada norma prevé que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión y b) Aplicar lo dispuesto por el artículo 62⁵-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo⁵.

De otro lado, mediante Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, publicado el 29 de junio de 2007, se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, regulándose, entre otros aspectos, los documentos a ser emitidos por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, sus requisitos y sus fines.

El artículo 1 de dicho reglamento⁶, define al procedimiento de fiscalización como el 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. Asimismo, define al procedimiento de fiscalización parcial como aquel en el que la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El primer párrafo del artículo 1º del citado reglamento prevé 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 y que 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.

Por su parte, el artículo 2⁷ dispone que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

En relación con los datos mínimos que deben consignar dichos documentos, el inciso f) del anotado artículo 2º, establece que las cartas, los requerimientos, los resultados del requerimiento, las actas y otros documentos emitidos por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización deben indicar como dato mínimo el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización⁸.

De otro lado, en lo que respecta a los fines de los referidos documentos, el artículo 3º del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, establece que a través

⁴ Publicado el 5 de julio de 2012.

⁵ También se prevé que iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1) del artículo 62⁵-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

⁶ Modificado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012.

⁷ Modificado por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012.

⁸ Dicho artículo, fue modificado nuevamente por Decreto Supremo Nº 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016, manteniéndose lo previsto en cuanto a la indicación del carácter de la fiscalización.

4

de las cartas, la SUNAT comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, que será objeto de un procedimiento de fiscalización, el carácter parcial o definitivo del procedimiento, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Se agrega que tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.

El artículo 4° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, prevé que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Se señala además que también, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario.

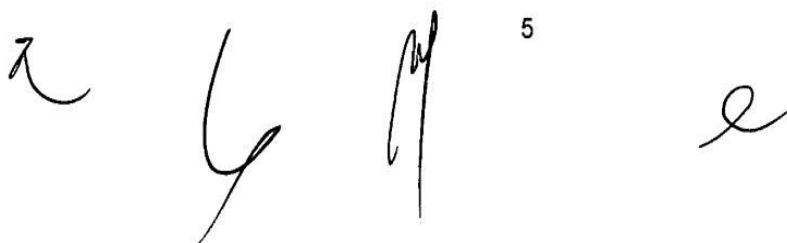
Conforme con dicha norma, el requerimiento, además de lo establecido por el artículo 2°, deberá indicar lo siguiente: i) El lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con dicha obligación, ii) Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial, los aspectos a fiscalizar, iii) Tratándose del requerimiento de la ampliación de la fiscalización parcial, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado, iv) Tratándose del primer requerimiento de la fiscalización definitiva producto de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo, la información y/o documentación nueva que deberá exhibir y/o presentar el sujeto fiscalizado.

Por su parte, el artículo 5° del anotado reglamento dispone que mediante actas, el agente fiscalizador dejará constancia de la solicitud a que se refiere el artículo 7° y de su evaluación así como de los hechos constatados en el procedimiento de fiscalización excepto de aquellos que deban constar en el resultado del requerimiento.

En relación con el resultado del requerimiento, el artículo 6° del citado reglamento señala que es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y que también puede utilizarse para notificarte los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Sobre el particular, se aprecian casos en los que si bien los documentos emitidos en el procedimiento de fiscalización, tales como los requerimientos y sus resultados, no indican expresamente si la fiscalización es parcial o definitiva, se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información, por lo que debe analizarse si en dichos casos se ha dado cumplimiento a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 2° del anotado reglamento.

Como se ha indicado, el artículo 1 del citado reglamento de fiscalización define al procedimiento de fiscalización como 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.

 5



Tribunal Fiscal

N° 10072-10-2017

Cabe indicar que en diversas resoluciones de este Tribunal, como la N° 10907-5-2008⁹, se ha señalado que el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actuaciones procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente, y pudiendo este último, a su vez, originarse en un sub procedimiento específico.

En tal sentido, el procedimiento de fiscalización es un procedimiento administrativo que tiene por finalidad establecer si los administrados han determinado correctamente sus obligaciones tributarias y si vienen cumpliendo sus obligaciones formales relacionadas con ellas.

De otro lado, siendo la facultad de fiscalización discrecional, debe considerarse que conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en el caso de ejercerse una facultad discrecional, se deberá optar por la decisión administrativa que se considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la Ley.

Por su parte, según la Norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que contempla, entre otros, al principio de legalidad, las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. Asimismo, conforme con el principio del debido procedimiento, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.

En efecto, las facultades discrecionales también deben ejercerse dentro del marco que establece la ley y en función de lo que es conveniente para el interés público, lo que excluye la posibilidad de que los funcionarios actúen de forma arbitraria, dado que en todo momento deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados.

A efecto del presente análisis, es pertinente considerar lo previsto por el punto 1.10 del numeral 1) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, que recoge el principio de eficacia, según el cual, los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. A ello se agrega que en todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.

Sobre el particular, MORÓN URBINA señala que este principio consiste en hacer prevalecer el cumplimiento de los fines y objetivos de los actos y hechos administrativos sobre formalidades no relevantes y que correctamente entendida, no es una regla jurídica con contenido sustancial que permita su aplicación inmediata ni tampoco una técnica administrativa que lo haga asumible, sino más bien una calidad axiológica alcanzada, que supone un juicio sobre los resultados de la actuación administrativa¹⁰.

⁹ Así también, véase las RTF N° 18713-5-2011, 18708-8-2012, 04524-1-2014, 00980-10-2015, 03152-4-2015, 00558-3-2016, entre otras.

¹⁰ En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 79.





Tribunal Fiscal

Nº 10072-10-2017

El citado autor explica que debe considerarse que todo procedimiento administrativo es instrumental, esto es, no es un fin en sí mismo y que los actos del procedimiento administrativo tienen por finalidad servir a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general. Por ello, en el procedimiento deben hacerse prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre la realización de formalismos que no incidan en su validez, ni determinen aspectos importantes en la decisión final, disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. En ese sentido, el principio de eficacia no puede menos que servir de base para otros principios netamente procesales como el informalismo a favor del administrado y la verdad material. Pero también se deriva que las partes deben hacer prevalecer el cumplimiento de fines y objetivos de los actos y hechos administrativos sobre las formalidades no relevantes, aplicando criterios de economía y flexibilidad a favor del administrado¹¹.

En el presente caso, como se ha señalado, el procedimiento de fiscalización consiste en una ordenación de actuaciones procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, por lo que dicho principio es aplicable y en tal sentido, en el procedimiento de fiscalización debe hacerse prevalecer el cumplimiento de la finalidad de los documentos que emita la Administración y del procedimiento de fiscalización sobre formalismos que no incidan en su validez, ni determinen aspectos importantes en la decisión final, ni disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión al administrado.

En virtud de lo expuesto, si bien en el supuesto analizado los documentos emitidos en el procedimiento (tales como los demás requerimientos y sus resultados) no indican expresamente el carácter definitivo o parcial de la fiscalización, se remiten a un documento y/o documentos notificados previamente mediante los que ya se ha comunicado dicho carácter, por lo que el requisito analizado se entendería cumplido vía remisión, en aplicación del principio de eficacia. De esta forma se haría prevalecer el cumplimiento de la finalidad del documento y del procedimiento sobre el mencionado formalismo, siendo que al tratarse de un dato ya comunicado, la remisión no incidiría en su validez, no determinaría aspectos importantes en la decisión final, ni disminuiría las garantías del procedimiento, ni causaría indefensión a los administrados.

No obstante, a tal efecto, corresponde determinar el documento al que deben hacer remisión.

Al respecto, de las normas citadas se aprecia que los documentos emitidos por la Administración durante el procedimiento tienen fines distintos. En el caso de la carta, se comunican los aspectos generales de la fiscalización, como son, el hecho mismo de ser objeto de un procedimiento y su carácter, los agentes fiscalizadores (o su remplazo o la inclusión de nuevos agentes), los periodos o tributos, los aspectos a fiscalizar (en el caso de la fiscalización parcial) y, de ser el caso, la ampliación del procedimiento, la suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga así como cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado siempre que no deba estar contenida en los demás documentos regulados por los artículos 4°, 5° y 6°. En cambio, los requerimientos y sus resultados están relacionados con la documentación e información que debe ser exhibida o presentada por el sujeto fiscalizado, su análisis, la sustentación legal y/o documentaria respecto de observaciones e infracciones imputadas, las conclusiones del procedimiento, entre otros puntos.

¹¹ Al respecto, véase MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2011, Lima, p. 83.

7



Tribunal Fiscal

Nº 10072-10-2017

Sobre el particular, si bien por naturaleza, la carta de presentación es el documento que tiene por finalidad comunicar al administrado que será objeto de un procedimiento de fiscalización y si esta será parcial o definitiva, lo relevante en el supuesto analizado es que el administrado ya ha tomado conocimiento de dicho carácter mediante la notificación de un documento anterior, esto es, ya sea mediante la anotada carta de presentación o el primer requerimiento¹². Por tal motivo, el debido procedimiento y su derecho de defensa no son transgredidos si los demás documentos emitidos en la fiscalización se remiten a cualquiera de ellos.

Cabe precisar que en el caso de la fiscalización parcial, conforme con el artículo 61° del Código Tributario, la Administración debe comunicar al administrado, "al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión", siendo que, según lo dispone el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el procedimiento se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento.

Por tanto, atendiendo a las normas citadas, según las cuales, el inicio del procedimiento se produce cuando surte efecto la notificación de ambos documentos, en la medida en que éstos contengan el dato a que hace referencia el inciso f) del artículo 2° del anotado reglamento¹³, se considera válido que los demás documentos que se emitan durante la fiscalización se remitan a uno u otro, dado que en aquéllos se comunicó el carácter de la fiscalización, en cumplimiento del referido artículo 61°, que dispone que ello debe ser puesto en conocimiento "al inicio del procedimiento".

En tal sentido, si los demás documentos se remiten a dicha carta o al primer requerimiento y además cumplen con sus propios requisitos¹⁴ y finalidad, no incidirá en su validez el hecho de no indicarse en ellos expresamente si la fiscalización es parcial o definitiva puesto que dicha circunstancia ya fue comunicada, siendo que ello además no determina aspectos importantes en la decisión final, no disminuye las garantías del procedimiento, ni causa indefensión a los administrados, por lo que la actuación procedimental será válida.

Por tanto, se concluye que se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar "el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización", previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información. Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento¹⁵.

Que es preciso indicar que el criterio adoptado en el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-19 de 7 de noviembre de 2017 tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

¹² Debe precisarse que no se considerará cumplido el requisito si el documento se remite a la orden de fiscalización, puesto que se trata de un documento interno que no es notificado al administrado.

¹³ De lo que además depende su validez.

¹⁴ Como se ha indicado, por ejemplo el artículo 4° del citado reglamento dispone que el requerimiento debe cumplir requisitos adicionales a los establecidos por el artículo 2°, como por ejemplo, indicar el lugar y fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo requerido.

¹⁵ Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo o parcial de la fiscalización.

8



Tribunal Fiscal

Nº 10072-10-2017

Que de otro lado, cabe señalar que el primer párrafo del artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102º, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2017-19 de 7 de noviembre de 2017, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que siendo que en el presente caso, los Resultados de los Requerimientos Nº 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206 emitidos durante el procedimiento de fiscalización y en los que se sustentan los valores impugnados no consignan el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, ni se remiten a la Carta Nº 120101191120-01 SUNAT o al primer requerimiento, en aplicación del criterio contenido en el precitado acuerdo, no cumplen con el dato mínimo previsto por el inciso f) del artículo 2º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que en tal sentido, se verifica que la Administración ha prescindiendo del procedimiento legal establecido, por lo que en virtud del numeral 2 del artículo 109º del anotado código, procede declarar la nulidad de los Resultados de los Requerimientos Nº 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206; y en aplicación del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444¹⁶, declarar la nulidad de los valores impugnados, así como la nulidad de la apelada.

Que estando a lo expuesto, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Con las vocales Villanueva Aznarán y Márquez Pacheco, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. Declarar **NULOS** los Resultados de los Requerimientos Nº 1022130000017, 1022130000044, 1022130000082, 1022130000100 y 1022130000206, **NULAS** las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0008658 a 102-003-0008688, así como las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0008173 a 102-002-0008192 y **NULA** Resolución de Intendencia Nº 1050140001959/SUNAT de 29 de noviembre de 2013.

¹⁶ Según el numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.



Tribunal Fiscal

Nº 10072-10-2017

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

“Se cumple con el dato mínimo que consiste en indicar “el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización”, previsto por el inciso f) del artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cuando los documentos emitidos durante dicho procedimiento no lo consignan expresamente sino que se remiten a un documento y/o documentos notificados para dar inicio a la fiscalización, en los que se consignó dicha información.

Para tal efecto, los anotados documentos pueden remitirse a la carta mediante la que se presenta al agente fiscalizador y se comunica el carácter de la fiscalización o al primer requerimiento¹⁷”.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL

Quintana Aguero
Secretaria Relatora
GC/QAVR/rag.

¹⁷ Primer requerimiento que también consigna el carácter definitivo parcial de la fiscalización.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 2 días del mes de junio de 2016, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez, Urviola Hani, Blume Fortini, Ramos Núñez y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia; con los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez, Urviola Hani, el fundamento de voto del magistrado Ramos Núñez, y la abstención del magistrado Sardón de Taboada, aprobada en el Pleno.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas S.A.C. (UPC) y la Universidad Privada del Norte S.A.C. (UPN) contra la resolución expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 126, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 6 de setiembre de 2012, las universidades recurrentes interpusieron demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y su Procurador Público, con el objeto de que ordene el cese de los efectos de la Ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial). Se cuestiona esta norma, a la cual se considera como una de carácter autoaplicativo, en el extremo que otorga efectos retroactivos a la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo que prevé el Decreto Legislativo 882, pues pese a ser publicada en el año 2011, dispone que la caducidad de dicho crédito habría operado retroactivamente desde el 31 de diciembre de 2008. Es decir, se pretende la inaplicación de la caducidad del crédito por reinversión que prevé la Ley 29766 para los años 2009 y 2011.

Ante ello, los recurrentes formulan como pretensión principal la inaplicación de la Ley 29766 para los créditos por reinversión realizados por la UPC y la UPN durante los años 2009 al 2011. Como pretensiones accesorias que: i) se ordene a la SUNAT abstenerse de cobrar impuesto a la renta o pagos a cuenta de este que se deriven de la supuesta caducidad del crédito por reinversión al 31 de diciembre de 2008 y/o abstenerse de imponer multas por dicho concepto; y, ii) se ordene a la SUNAT devolver



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

el importe pagado indebidamente en aquellos casos en que la UPC o la UPN se hayan visto obligadas a pagar parte o la totalidad del impuesto a la renta, por el desconocimiento del crédito por reinversión por la aplicación de la Ley 29766 a los años 2009 al 2011.

El Octavo Juzgado Constitucional de Lima declaró improcedente la demanda por considerar aplicable la causal prevista en el artículo 5, inciso 1), del Código Procesal Constitucional.

La Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada. Argumenta que lo pretendido no es susceptible de ser dilucidado en la vía constitucional del amparo, toda vez que, en principio, la invocación de la amenaza de violación de un derecho debe ser cierta y de inminente realización, a tenor de lo dispuesto por el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, lo que no se advierte en el caso de autos.

Programada nueva vista de la causa tras la avocación del actual pleno del Tribunal Constitucional, y encontrándose las partes del presente proceso conformes con el ejercicio irrestricto de sus derechos procesales, a la par que coincidentes en que el debate se centra en dilucidar una controversia de puro derecho, como lo han reconocido expresamente en la audiencia llevada a cabo el 20 de agosto de 2014, a través de sus representantes, este Tribunal procede a resolver la controversia puesta en su conocimiento.

FUNDAMENTOS

§ Sobre el rechazo liminar

1. Las universidades recurrentes interponen demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y su Procurador Público, con el objeto de que se inaplique a su caso la Ley N° 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial), para el periodo comprendido entre los años 2009 y 2011.
2. Se trata, en consecuencia, de un amparo interpuesto contra una norma legal que regula la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo, mecanismo previsto en el entonces vigente Decreto Legislativo N° 882.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

3. El Tribunal Constitucional, de conformidad con el artículo 3 del Código Procesal Constitucional, tiene decidida la procedencia de este tipo de demandas, siempre que se trate de normas autoaplicativas, es decir de aquellas que vulneran derechos fundamentales por su sola aprobación, sin requerir actos concretos de aplicación.

4. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha sostenido, precisamente, que una interpretación que impide la procedencia del amparo contra normas estaría "... en absoluta contradicción con la filosofía personalista con la que se encuentra impregnado todo nuestro ordenamiento constitucional, y en el que se legitima fundamentalmente la propia existencia de este tipo especial de procesos de la libertad" (STC 01152-1997-AA/TC, Fundamento Jurídico 2.b).

5. En el presente caso la norma legal contra la que se interpone la demanda señala los alcances temporales del crédito por reinversión del que venían gozando las Universidades, norma que, según alegan las demandantes, tendrían efectos retroactivos y no aclaratorios. Por lo tanto, dicha norma podría tener una incidencia *prima facie* en el contenido constitucionalmente protegido por el derecho de propiedad de los recurrentes, y por ende es una norma de carácter autoaplicativo.

6. Por otra parte, es claro que la pretensión de los demandantes no se orienta al control abstracto de constitucionalidad de la Ley N° 29766, sino a que se ejerza el control difuso respecto de una norma que, según su criterio, vulnera derechos, resultando relevante y directamente aplicable al caso, conforme exige el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal.

7. Por las razones expuestas, este Tribunal Constitucional entiende que ha existido un incorrecto rechazo liminar y, por ende, que es necesario admitir la causa para que la judicatura constitucional pueda emitir un pronunciamiento de mérito.

§ Consecuencia del doble rechazo liminar en las concretas circunstancias del presente caso

8. Este Tribunal Constitucional, frente a una indebida doble improcedencia liminar, ha identificado en su jurisprudencia al menos tres caminos posibles:

- a. El de declarar la nulidad de lo decidido por las instancias judiciales disponiendo que se admita a trámite la demanda;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

- b. El de emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto en aplicación del principio de elasticidad recogido en el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal, en cuanto permite adaptar las formalidades al logro de la finalidad de los procesos constitucionales.
- c. Extraordinariamente, y cuando ninguno de los dos procedimientos anteriores pudiera ser llevado a cabo, podría disponerse que se corra traslado del recurso de agravio constitucional al demandado para que exponga sus argumentos.
- 9.Cuál de dichas opciones debe ser seguida en cada proceso es algo que no puede establecerse en abstracto, sino que solo podrá determinarse a partir de lo actuado en el expediente.
10. En el presente caso, y atendiendo a que la demanda de amparo ha sido interpuesta hace más de tres años (6 de setiembre de 2012); y además a que existen en estos autos suficientes antecedentes como para resolver la cuestión de Derecho planteada, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, en aplicación de los principios de economía y celeridad expresamente reconocidos en el artículo III del Título preliminar del Código Procesal Constitucional.
11. Por otra parte corresponde poner de relieve que en el caso de autos, como exige el artículo 47 del Código Procesal Constitucional (fojas 104), se puso en conocimiento del demandado el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que declaró improcedente la demanda; asimismo, que tras ello la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria presentó los escritos de fojas 123 (Apersonamiento y delegación de facultades – Solicito uso de la palabra) y 130 (tégase presente), en los que sostiene que la demanda debe ser rechazada.
12. Así también, participó del proceso haciendo uso de la palabra tanto ante la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima (fojas 125) como ante el propio Tribunal Constitucional (fojas 21 del Cuaderno del Tribunal Constitucional). Finalmente, presentó por escrito las conclusiones de su informe oral (fojas 22 a 54 del Cuaderno del Tribunal Constitucional) y la presentación que utilizó en dicha informe oral (fojas 245 del Cuaderno del Tribunal Constitucional), en las que se encuentra expuesta su posición en relación con el fondo de lo discutido (vigencia del beneficio del crédito tributario). Siendo así, queda claro que la demandada ha hecho



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

uso de su derecho de defensa y que en autos han quedado plasmados sus puntos de vista en relación con la vulneración alegada.

13. Estando a lo expuesto en los fundamentos precedentes este Tribunal Constitucional es de la opinión de que puede expedir una decisión sobre el fondo de la controversia.

§ Análisis sobre el fondo de la controversia

14. En cuanto al fondo del asunto, el demandante alega que la Ley N° 29766 vulnera sus derechos de propiedad y a la seguridad jurídica en cuanto dispone, retroactivamente, la caducidad del crédito tributario por reinversión que se estableció para el caso de las universidades privadas lucrativas.

15. Dicho crédito tributario fue introducido por el artículo 13 de la “Ley de Promoción de la Inversión en la educación” (Decreto Legislativo N° 882). La disposición referida establece que:

“Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido”

16. Conviene aquí precisar que el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 no dejó establecido el plazo de vigencia del referido crédito tributario por reinversión de utilidades.

17. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria sostiene que, a tal caso, resultaba aplicable la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, en cuanto establece que la disposición que incluye beneficios tributarios deberá especificar el plazo máximo de duración de los mismos y que si eso no sucede se entenderá otorgado por tres años.

18. De lo expuesto se deduciría que el crédito tributario por reinversión habría caducado es decir, 3 años después de que entrara en vigencia el Decreto Legislativo N° 882 (31 de diciembre de 1999). Sin embargo, como se verifica en autos, la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

administración tributaria continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario hasta el año 2008.

19. Por su parte, el legislador también entendía que el beneficio aludido continuaba vigente, por cuanto en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 dispuso en el año 2008 que determinadas instituciones educativas "... que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882" estarían exceptuadas de la prórroga establecida por el numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977.
20. En lo que aquí interesa, queda claro que el legislador entiende que para el año 2008 todavía se encuentran vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882, entre los que se encuentra el crédito tributario por reinversión.
21. Lo precedentemente expuesto permite afirmar entonces que el crédito tributario por reinversión se encontraba vigente al momento en que los demandantes, mediante Formulario 0664 N° 750310522 del 6 de abril de 2010, presentaron la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 incluyéndolo.
22. Tras lo anotado, falta aun examinar a continuación si la cancelación retroactiva del beneficio vulnera el derecho de propiedad.
23. El artículo único de la Ley N° 29766 establece:

"Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual".
24. Asimismo, el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 prescribió, en lo que que aquí importa, que:

"Artículo 2.- (...) Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen



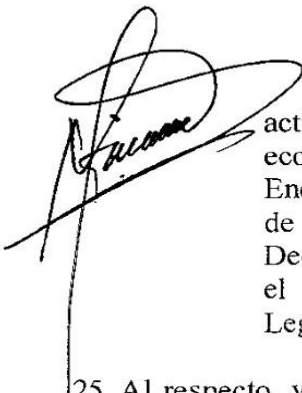
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC


LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO



actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977”.

25. Al respecto, y como todos bien sabemos, cuando una norma precisa algún aspecto del ordenamiento debe esclarecer el alcance de la disposición previa de la que, naturalmente, se desprenden diversos sentidos interpretativos posibles.




26. Para que una norma interpretativa pueda ser considerada como tal, debe:

- a. Referirse a una norma legal anterior;
- b. Fijar el sentido de la misma pronunciándose por uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada; y
- c. No debe incorporarle un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

27. Conviene entonces tener presente que la ley 29766, aún cuando comienza con la palabra “precísase”, no brinda en realidad precisión alguna, limitándose a introducir, retroactivamente, un plazo específico y que no había sido dispuesto previamente para la caducidad de los beneficios tributarios aplicables a las universidades privadas, beneficio que se encontraba vigente como ya ha sido mencionado antes.

28. En efecto, de lo expuesto se deduce que no cumple con el supuesto enunciado en el literal b), por cuanto no opta entre diversos sentidos interpretativos que puedan atribuirse a la norma supuestamente interpretada. Tampoco coincide con lo descrito en el literal c) ya que, efectivamente, incorpora un contenido no enunciado en la disposición original.

29. En suma entonces, además de no determinar un sentido interpretativo, la disposición añade un límite temporal para la vigencia del crédito por reinversión que no se encontraba en la norma presuntamente precisada.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

30. De lo expuesto se deduce que no se trataba de una norma propiamente interpretativa, sino de una reforma a lo originariamente dispuesto en la regulación sobre crédito por reinversión. Siendo así, esta no podía ser aplicable retroactivamente, pues resultaba aplicable el artículo 109 de la Constitución en cuanto establece que:

“La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”

31. La Ley N° 29766 fue publicada en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2011 y, como no precisa un plazo distinto, su entrada en vigencia se produjo al día siguiente, es decir desde el 24 de julio del 2011.

32. Por su parte, el artículo 103 de la Constitución establece

“La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos”

33. Este Tribunal entiende, conforme a lo sustentado, que el legislador no podía, dentro del marco constitucional vigente, disponer la caducidad retroactiva del crédito por reinversión aplicable a las universidades privadas.

34. Siendo así, si las demandantes han reinvertido sus utilidades en infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación, algo que naturalmente debe ser verificado por la administración tributaria, tienen derecho a gozar del crédito tributario por los períodos demandados y una interpretación contraria vulneraría su derecho de propiedad.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS - UPC Y OTRO

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda y en consecuencia inaplicable a los demandantes lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766, con el pago de costos.
2. **DEJAR SIN EFECTO** cualquier acto tendiente a impedir la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación, en los términos expuestos en esta sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS

VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

*

El ejercicio del recuerdo me resulta infructuoso para encontrar el caso de un texto en el que, bajo la apariencia de un voto singular (y cuya verdadera estirpe es el libelo), una jueza agravie, insulte y desprestigie a sus pares (y de paso a sí misma) por no pensar de la misma manera; denuestos que tienen como causa la intolerancia y, peor aún, la taimada y condenable actitud de acusar, sin base, la práctica de actos inmorales a quienes no piensan como uno. La Magistrada Ledesma Narváez, que se ha autogestionado, vanamente, desde luego, la personificación de “La razón, la justicia y el derecho”, profiere en su voto que habría sido derrotada no por la sugestión de las razones –como deciden los tribunales–, sino por la fuerza de un quórum arbitrario, pese a que se trata de una mayoría calificada, autorizada expresamente por el reglamento del Tribunal Constitucional.

No soy yo quien juzgará a mi colega por no saber afrontar las frustraciones que se originan en la incapacidad de poder convencer a los demás. Pero sí quiero enfatizar que la convicción que uno, como juez, puede tener frente a un caso determinado (cosa obvia y frecuente en la práctica jurisdiccional), no puede homologarse con la franquicia irresponsable de agraviar y mancillar la honra de otro juez, así como su idoneidad profesional, por no compartir las razones que alimentan sus propias y respetables decisiones.

Interesa traer a colación que los adjetivos con los que la Magistrada Ledesma Narváez pretende descalificar la labor de varios Magistrados miembros de este Tribunal, no han sido los primeros que ha emitido sobre la labor de los jueces. Se trata, al parecer, de una práctica recurrente. Y a las pruebas me remito (los comentarios, vertidos con anterioridad, sobre la labor de jueces de la jurisdicción ordinaria, pese a su pobre sintaxis, hablan elocuentemente por sí mismos; pero es de notar el propósito peyorativo, las generalizaciones arbitrarias, el cuestionamiento gratuito y las preferencias subjetivas de las que la actual Magistrada hace gala):

“El entorno cultural del magistrado es también de valoración. Se aprecia que los lugares de mayor diversión son las peñas, discotecas y karaokes, lo que no encaja con el *hobbie* (sic) que dicen tener, como es la lectura. Parecería que hay una tendencia a querer asumir un papel de personas cultas al referir –tanto varones como mujeres– tener como hobby a la lectura y el gusto por la música clásica. Si bien tienen predilección por la lectura, sus escritores favoritos son localistas y clásicos ¿quién no ha leído en la época de colegio las obras de César Vallejo o Mario Vargas Llosa? Los magistrados con dichos hobbies y el conocimiento de idiomas extranjeros que dicen tener, podrían ingresar a la lectura de otros escritores foráneos ante un rico mercado literario nacional e internacional.” (Ledesma Narváez, Marianella. *Jueces y Reforma Judicial*. Gaceta Jurídica, Lima: 1999. p. 73.).

“No obstante sindicar a Picasso y Van Gogh como sus pintores favoritos al entrevistarlos pudimos percatarnos que desconocían de la obra de dichos pintores. Su conocimiento de ellos estaba marcado por un asunto efectista propio de la publicidad que tienen dichos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS

pintores, pero, no porque realmente lo hubieran apreciado bajo la composición del arte. Por otro lado, su escasa concurrencia al teatro y la ópera sustenta una vez más (sic) que son las peñas, *pubs* y discotecas los lugares de diversión —en preferencia— por los Magistrados. Todos estos indicadores descritos nos lleva a hablar de la “cultura *light* de la judicatura”, entendida como el “aparente” conocimiento de la evolución cultural de la humanidad. Si se tiene en cuenta que el Derecho es una ciencia social, sería necesario que el magistrado se involucre en una visión humanista y cosmopolita de las diversas manifestaciones culturales de su entorno.” (Ledesma Narváez, Marianella. *Jueces y Reforma Judicial*. Gaceta Jurídica, Lima: 1999. p. 73-74).

“(C)omentando los indicadores descritos, podríamos decir que predomina el elemento femenino en el componente de la judicatura. Son las juezas las que ocupan en mayor número de los cargos judiciales, a pesar que ellas tienen en promedio menor edad cronológica que los varones. Además, se las aprecia con mayor resistencia a la corrupción y con un gran interés por su preparación profesional, lo que les ha llevado a ser muy competitivas en la judicatura.” (Ledesma Narváez, Marianella. *Jueces y Reforma Judicial*. Gaceta Jurídica, Lima: 1999).

“A pesar de lo que sostengan los jueces de nuestra historia, para legitimar su omisión al deber de motivar no perdemos la esperanza de que algún día la judicatura ayacuchana pueda engalanarse con jueces que no miren con desdén la “motivación” en sus decisiones. Ese día, tendremos la garantía de contar con jueces dignos de nuestro respeto y confianza.” (Ledesma Narváez, Marianella. “¿Es válido recurrir a la opinión fiscal en la motivación por remisión?”. En: *Estudios críticos de Derecho Procesal Civil y Arbitraje*. Tomo I. Gaceta Jurídica, Lima: 2014. p. 202.)

Estos extractos, más allá del discutible canon de superioridad con el que la autora juzga (y deshecha) la contextura moral e intelectual de los jueces investigados, propio de comisariados culturales solo concebibles en regímenes totalitarios, revelan la peligrosísima tendencia a generalizar y peor aún, emitir conclusiones sobre empirismos discutibles, juicios de valor altamente subjetivos y levedades propias del prejuicio y la intolerancia. Y, sobre todo, denotan una cabal falta de *sindéresis* y ponen en cuestión la compostura y la idoneidad profesional que exige la delicada labor de administrar justicia constitucional.

Es oportuno abocarme ahora al sentido (si lo hubiere) del voto singular de la magistrada Ledesma Narváez. La cuestión litigiosa en debate, como muchas de las que se suscitan ante la justicia constitucional, presenta más de una arista y me atrevería a decir que, en cierta forma, también compromete la forma de entender el Derecho. Opono, creo yo, una concepción formalista y claramente estatalista al momento de resolver los dilemas que enfrentan los individuos con el Estado; y una concepción sustancialista, que considera que la justicia constitucional no es la oficina de tesorería del Estado, sino un dispositivo institucional creado con el propósito de proteger y defender los derechos fundamentales.

De acuerdo con la concepción formalista (al que se afilia el voto de la magistrada Ledesma Narváez) el beneficio del crédito por reinversión establecido en el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 habría estado en vigor desde el 1 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999. Ello a partir de lo dispuesto en el entonces vigente artículo VII del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL




EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS
APLICADAS

Título Preliminar del Código Tributario, que para el caso de beneficios tributarios concedidos sin especificación de un plazo determinado establecía un límite temporal máximo de tres años y prohibía cualquier forma de prórroga tácita. Este análisis resulta, a mi juicio, equivocado, pues acarrea la absolutización del principio de reserva de ley frente al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, e incompleto, por cuanto soslaya sin fundamento alguno la situación de hecho que subyace a la solución de la presente controversia: una situación de incertidumbre jurídica generada por el propio legislador tributario y de tal envergadura que indujo a error no sólo a los contribuyentes, sino también a la propia Administración Tributaria.



La posición que suscribo se inscribe en la concepción sustancialista, que no por ello puede ser calificada sin mayor fundamento como activista o irresponsable, pues se encuentra provista de sólidas razones jurídicas. Así, la posición a la que me adhiero asume dos premisas esenciales. La primera está referida al rol que cumple el principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico, incluido desde luego el tributario, como una de las garantías de la interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos frente a los administrados, y que en el caso de los tributos cautela y fortalece la confianza de los administrados en la certeza del Derecho vigente. En tal tenor, resulta de inexorable importancia que el legislador elabore una regulación abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, y que no implique cambios normativos no razonablemente previsibles. La segunda está vinculada con la finalidad perseguida por el beneficio de crédito por reinversión: la mejora en la calidad de la prestación del servicio público de educación superior. A partir de ello, sostengo que en el presente caso la situación de incertidumbre jurídica generada por la deficiente técnica legislativa empleada por el legislador tributario, y ratificada incluso por la propia Administración Tributaria (sobre el término de vigencia del aludido beneficio tributario), resulta a todas luces lesiva del principio de seguridad jurídica, porque socava la certeza y predictibilidad del Derecho y la confianza de los ciudadanos en él. Pregunto yo, ¿será posible exigir a cualquier ciudadano que arregle su conducta a la autoridad de normas o modificaciones normativas oscuras o ambiguas?; y si así fuere, ¿no se impondría, por el imperativo de protección frente a la norma de incierto sentido, una interpretación *in dubio pro contribuyente*? Obvio es que me decanto por esta última opción.

Ahora bien, esta postura no pretende en modo alguno negar o desconocer el principio de reserva de ley exigible cuando se otorga cualquier beneficio tributario, pues en el marco de un Estado constitucional de Derecho no resulta admisible la invocación de cualquier deficiencia técnica en la redacción de la norma tributaria para avalar su eventual inconstitucionalidad, sino que esta se enjuiciará según las circunstancias específicas que concurran en cada caso. Así las cosas, procederé a hacer explícita la relevancia de la incertidumbre jurídica que advierto en el caso de autos.

**

En un primer momento, el artículo 13 del Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, vigente a partir del 1 de enero de 1997 (según la Quinta