

UNIVERSIDAD PRIVADA ANTENOR ORREGO



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

“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 PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

Autora: Bach. Ana Paola Huayán Gonzales

Asesor: Abog. Richard Víctor Plasencia García



Trujillo - Perú
2017

DEDICATORIA

A Dios por ser el eje principal en mi vida.

A mis padres Ana y Luis como muestra de gratitud, respeto y admiración por su entrega y lucha constante, a mis hermanos Luis y Alessandra quienes son y serán mi fortaleza en todo tiempo.

AGRADECIMIENTO

Un agradecimiento especial a Dios todopoderoso en quien creo y confío, porque por Gracia he recibido lo que hoy soy y tengo.

Agradezco a mis padres por su esfuerzo y apoyo incondicional en todo el proceso de mi formación personal y profesional, por enseñarme que en la vida las cosas no son fáciles, pero con ganas, esfuerzo y decisión todo se puede.

Al Dr. Richard Plasencia, en su calidad de asesor, por su tiempo, enseñanzas y conocimientos que fueron fundamental en este trabajo.

A Jorge, por el amor que me da, por sus aportes, comprensión, por ser mi compañero y mi felicidad.

PRESENTACIÓN

SEÑORES MIEMBROS DEL JURADO:

Presente. -

ANA PAOLA HUAYÁN GONZALES, Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas de esta Universidad, cumpliendo con los lineamientos establecidos para la presentación, aprobación y sustentación de Tesis de la Facultad de Derecho, tengo el honor de presentar a ustedes el presente trabajo de investigación titulado: “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”

Por tanto, dejo a su criterio la correspondiente evaluación de este trabajo de investigación, esperando que reúna los méritos suficientes para su oportuna aceptación.

Aprovechando la oportunidad para expresarles sentimientos de mi consideración y estima personal.

Trujillo, 24 de Noviembre de 2017.

ANA PAOLA HUAYÁN GONZALES
Bachiller en Derecho

RESUMEN

El presente trabajo de investigación trata sobre la 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.

El Procedimiento de fiscalización, es un mecanismo a través del cual la Administración Tributaria verifica o inspecciona el estricto cumplimiento de la obligación tributaria, este procedimiento puede ser de dos formas, definitivo o parcial (o parcial electrónico), centrándonos en el tipo de fiscalización definitiva, el plazo que dura este procedimiento es o debe ser de un año, el Procedimiento de Fiscalización la Administración debe culminar con la emisión de una Resolución de Determinación, tal como lo establece el Artículo 75° del TUO del Código Tributario, sin embargo en el Artículo 62°- A numeral 5 establece que una vez transcurrido el plazo de la Fiscalización, la Administración mantiene a salvo su Derecho a Determinar hasta por el plazo de cuatro años que es el periodo de Prescripción del Tributo.

El objetivo del presente trabajo es analizar si el plazo de la Administración Tributaria prescrito en el artículo 62°-A inciso 5 del TUO del Código Tributario, para emitir una Resolución de Determinación de deuda Tributaria, como consecuencia de un procedimiento fiscalización, afecta principios constitucionales y tributarios, respecto al pago de la deuda más intereses.

De allí que, la Determinación de la deuda tributaria se verá afectada por la generación de nuevos intereses moratorios, situación en la que se vulnerarán los principios de: No Confiscatoriedad y Seguridad Jurídica, incidiendo en el Derecho a la Propiedad del administrado, derecho que tiene la calidad de derecho fundamental.

Por ello, se debe tener en cuenta que, si de por sí el pago de intereses moratorios constituye una penalidad a la demora y que la generación de los intereses moratorios al cierre del ejercicio o al vencimiento de la obligación principalmente incrementan exageradamente la deuda tributaria y muchas veces tornándose en impagables, el Legislador debe prever que el plazo de la prescripción es irrazonable para efectos de la emisión de Resolución de Determinación como consecuencia de una fiscalización, en tanto que sus consecuencias (respecto al plazo), afectan al contribuyente, producto de la generación de intereses, y pese a las modificatorias al Código Tributario, el Legislador ha omitido regular o establecer la suspensión de intereses cuando la fiscalización Tributaria excede el año y aún no se emite la Resolución de Determinación.

Por lo que, la recomendación a partir de la presente investigación es que el Legislador, debe regular un tiempo menor al de la Prescripción para la emisión de Resolución de Determinación, o mejor aún debe incorporar en el Artículo 33° del TUO del Código Tributario, sobre la Suspensión de los Intereses Moratorios cuando la Fiscalización Tributaria exceda el año y aún no se emita Resolución de Determinación.

ABSTRACT

The present investigation work deals with the affectation of the Confiscation and the Legal Security as consequence of the late issuance of a Resolution of Determination at the end of an Inspection Procedure.

The Inspection Procedure is a mechanism through the Tax Administration verifies or inspects the strict compliance of the tax obligation, this procedure can be in two forms, definitive or partial, centralized in the type of definitive audit, The term that lasts this Procedure is that it should be a year, the Audit Procedure, the Administration must culminate with the issuance of a Resolution of Determination, as established in Article 75 of the TUO of the Tax Code, but the Article 62 - The Numeral 5 establishes that once the term of the Office of the Public Prosecutor has expired, the Administration retains its right to a Determined until the term of four years, which is the period of Prescription of the Tribute.

The objective of this paper is to analyze and the term of the Tax administration prescribed in Article 62-A, paragraph 5, of the TUO of the Tax Code, to issue a Determination Resolution of the Tax Debt, as a consequence of an inspection procedure, affects Constitutional and tax principles, with respect to the payment of the debt plus interest.

In what way, the determination of the tax debt is affected by the generation of new default interest, the situation in which the principles of: No Confiscation and Legal Security, in the Right to the Property of the Administered, Quality of fundamental right.

It should therefore be borne in mind that if the payment of default interest is in fact a penalty to the delay and that the generation of interest at the end of the year at the end of the obligation also exaggeratedly increase the tax debt And Many times becoming unpayable, the

Legislator must foresee that the term of the prescription is unreasonable for purposes of the issuance of Determination Resolution as a consequence of an audit, while its consequences, affect the taxpayer, product of the generation of interests , And the amendments to the Tax Code, the Legislator has omitted to regulate or establish the suspension of interest when the tax audit exceeds the year and the Determination Resolution is not yet issued.

Therefore, the recommendation based on the present investigation is that the Legislator must regulate a shorter time of the Rule of the Resolution Determination Commission, or better still must incorporate in Article 33 of the TUO of the Tax Code, Regarding the Suspension of Moratorium Interests when the Tax Inspection exceeds the year and is still not issued Determination Resolution.

Tabla de Contenido

DEDICATORIA.....	I
AGRADECIMIENTO.....	II
PRESENTACIÓN.....	III
RESUMEN.....	IV
ABSTRACT.....	VI
CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. Problema.....	1
1.1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.1.2. Enunciado del problema.....	7
1.2. Hipótesis.....	8
1.2.1. Variables.....	8
1.3. Objetivos.....	8
1.3.1. Objetivo General.....	8
1.3.2. Objetivos Específicos.....	9
1.4. Justificación.....	9
CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO.....	11
2.1. Antecedentes.....	11
2.2. Bases Teóricas.....	12
2.2.1. Administración Tributaria.....	12

2.2.1.1.	Concepto de Administración Tributaria	12
2.2.1.2.	Facultades de la Administración Tributaria.....	14
2.2.2.	Sujetos de la Obligación Tributaria.....	19
2.2.2.1.	Acreeedor Tributario	19
2.2.2.2.	Deudor Tributario.....	20
2.2.2.3.	Principios, Garantías y Derechos del Contribuyente	23
2.2.2.4.	Medios de Defensa frente a la actuación de la Administración Tributaria	36
2.2.3.	Determinación Tributaria.....	39
2.2.3.1.	Definición de Determinación Tributaria	39
2.2.3.2.	Naturaleza del Acto de Determinación	40
2.2.3.3.	Modalidades de Determinación	41
2.2.4.	La Prescripción	45
2.2.4.1.	Efectos sobre la Deuda Tributaria.....	47
2.2.4.2.	Justificación de la Prescripción:.....	48
2.2.4.3.	Plazo para la Prescripción.....	48
2.2.4.4.	Prescripción de Facultades Administrativas	49
2.2.4.5.	Interrupción de la Prescripción	50
2.2.4.6.	Declaración de la Prescripción.....	51
2.2.5.	Interés Moratorio	52
2.2.5.1.	La Mora	52
2.2.5.2.	Naturaleza del Interés Moratorio	53
2.2.5.3.	Elementos	55

2.2.5.4.	Tasa de Interés Moratorio (TIM)	56
2.2.5.5.	Suspensión del Interés Moratorio	57
2.2.6.	Procedimiento de Fiscalización	58
2.2.6.1.	Definición de Fiscalización Tributaria	58
2.2.6.2.	Tipos de Fiscalización Tributaria.....	59
2.2.6.3.	Principios del Procedimiento de Fiscalización	63
2.2.6.4.	Facultades que Comprende La Fiscalización	67
2.2.6.5.	Deberes y Obligaciones de los Administrados en el Procedimiento de Fiscalización	71
2.2.6.6.	Objeto y Ámbito del Procedimiento de Fiscalización.....	74
2.2.6.7.	Inicio del Procedimiento de Fiscalización.....	77
2.2.6.8.	Lugar de la Fiscalización.....	84
2.2.6.9.	Fiscalizaciones Complementarias	85
2.2.6.10.	Suspensión de la Fiscalización.....	87
2.2.6.11.	Efectos del Vencimiento del Plazo	88
2.2.6.12.	Finalización del Procedimiento de Fiscalización Tributaria	89
2.2.7.	La demora en la emisión de Resolución de Determinación y su afectación de Derechos	94
2.2.7.1.	Emisión de la Resolución de Determinación como consecuencia de Fiscalización Tributaria.....	94
2.2.7.2.	Intereses Moratorios devengados.....	97
2.2.7.3.	Principios vulnerados	98

2.2.7.4. Derechos Afectados.....	101
2.3. Definición de términos	103
CAPÍTULO 3. Metodológico.....	105
3.1. Tipo de investigación	105
3.1.1. Por su finalidad	105
3.1.1.1. Investigación Básica:.....	105
3.1.2. Por su profundidad	105
3.1.2.1. Investigación Descriptiva:	105
3.1.3. Por su naturaleza	105
3.1.3.1. Investigación Documental:	105
3.2. Material de estudio	106
3.3. Recolección de datos	106
3.4. Análisis de datos	107
CAPÍTULO 4. Resultados y Discusión	109
4.1. Resultados	109
4.1.1. Resultados de las Resoluciones emitidas por el Tribunal respecto a Casos emblemáticos	109
4.2. Discusión	115
CAPÍTULO 5. Conclusiones y Recomendaciones.....	116
5.1. Conclusiones	116
5.2. Recomendaciones.....	118
Referencias Bibliográficas	120

BIBLIOGRAFÍA.....	124
ANEXOS	128

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1. Problema

1.1.1. Planteamiento del problema

Hoy en día SUNAT, en su afán de luchar contra la evasión de impuestos, ha intensificado sus acciones con diversos mecanismos y así obtener mayor recaudación. SUNAT como órgano administrador de tributos constituye un ente administrativo que goza de la facultad de fiscalización la cual se ejerce a través de un procedimiento, establecido por el TUO del Código Tributario, siendo este un mecanismo de control del estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

La fiscalización, según el Glosario de la SUNAT es *“la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad de que el contribuyente lo solicite, verificando de esta forma, el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*. Además de ello, según lo prescrito en el primer párrafo del artículo 62° del TUO del Código Tributario la fiscalización se ejerce en mérito a la **facultad de discrecionalidad**, lo que implicará que la administración en todo momento asumirá la decisión que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

El segundo párrafo del artículo 62° del Código Tributario, prescribe que *“el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias”*, es decir, mediante el procedimiento de fiscalización parcial, parcial electrónico o definitivo, la Administración comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, la misma que como señala el Art. 1° del TUO del Código Tributario *“(…) Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.”*, en la que “obligación” viene a ser un vínculo de naturaleza jurídica, y la “prestación” el contenido de esa obligación, esto es, la conducta del deudor tributario. Por tanto, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, y la finalidad de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, de lo contrario, la Administración tiene la facultad para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

Es así que se da paso al Procedimiento de Fiscalización, para lo cual nos centraremos en la **Fiscalización Definitiva**, regulada en el Art. 62- A del TUO del Código Tributario, en donde se 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 fiscalización. De presentarse la información y/o documentación*

solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.”

El procedimiento de fiscalización, conforme lo establece el artículo 1° del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, se inicia con la notificación de la carta de presentación y el primer requerimiento; empero, de notificarse en fechas distintas los documentos antes referidos, se entenderá iniciado el procedimiento en la fecha que es notificado el último documento.

Por otro lado, dicho procedimiento de fiscalización 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.

El procedimiento de fiscalización cuenta con principios constitucionales y de tipo administrativo que tienen un gran impacto para el desarrollo de la fiscalización; tales como: Principio de Legalidad, Debido Procedimiento, Impulso de Oficio, Verdad Material, Presunción de Veracidad, Predictibilidad, Razonabilidad. Estos principios deben ser respetados por la Administración a efecto de realizar un procedimiento de fiscalización válido.

Sin embargo el problema surge cuando el artículo 62-A numeral 5 prescribe: *“El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin*

perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.”

El artículo 75° en su primer párrafo señala 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.”*, es decir, que una vez iniciado el procedimiento de Fiscalización la administración tendrá un año para hacer las diligencias respectivas, entre ellas el requerimiento de información al administrado, no obstante la Administración tiene como límite de plazo para la emisión de la Resolución de Determinación, como consecuencia del Procedimiento de Fiscalización el periodo de prescripción, el cual, como se ha indicado es de cuatro (04) años.

Por tanto la Administración puede emitir la Resolución de Determinación, conforme el artículo 75° concordado con el artículo 43° del TUO del Código tributario hasta dentro de un plazo de cuatro (04) años; sin embargo, es este periodo el que estaría atentando contra la Seguridad Jurídica Tributaria, puesto que al dilatar la emisión de la resolución de determinación genera perjuicio por parte del Estado contra el contribuyente, dado que si la Administración verifica que existe falta del contribuyente en cuanto a la determinación de sus tributos, entonces la resolución de determinación contendrá el monto omitido más los intereses generados desde la fecha de fiscalización hasta que la Administración

emita su resolución de determinación, monto que debe ser asumido por el contribuyente.

Es por ello que se considera que la demora del procedimiento resulta ser de única y exclusiva responsabilidad de la Administración Tributaria, al incrementar la deuda en la determinación tributaria por intereses generados de manera innecesaria, lo que conlleva a colocar al contribuyente en desventaja económica dado que los montos resultantes resultan impagables, vulnerando de esta manera, principios del Derecho Tributario tales como el de celeridad, razonabilidad y no confiscatoriedad, cuyo objetivo es garantizar que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial del contribuyente; además se vulnera derechos fundamentales del contribuyente al debido procedimiento que implica a la larga el respeto a la seguridad jurídica que todo contribuyente se merece.

Por otro lado, el literal p) del artículo 92° del TUO del Código Tributario, al referirse a los derechos de los administrados, establece que el administrado debe *“Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)”*, lo que permite colegir que la Administración Tributaria debe realizar un procedimiento (de fiscalización) sin dilaciones innecesarias que puedan tornarse aún más graves que la propia fiscalización, al verse la deuda tributaria determinada incrementada no solo por los importes dejados de abonar por el tributo en sí, sino además por los intereses que se generarían en caso la Administración demore innecesariamente en la emisión de la resolución de determinación respectiva, afectando con ello el capital de trabajo

del contribuyente, agravando de esa manera su principal fuente de ingresos y su riqueza primaria.

Teniendo en cuenta la naturaleza de la *mora*, en palabras del maestro OSTERLING, “*La mora es una institución propia de la inexecución de las obligaciones*”, por lo que en materia tributaria, los intereses moratorios surgen como una consecuencia del incumplimiento al deber de contribuir, sin embargo, el cuestionamiento no es la naturaleza de la mora, sino las dilaciones que se generan para emitir una Resolución que determine la deuda como consecuencia de un Procedimiento de Fiscalización y la consecuente afectación económica que se genera al contribuyente, tal es así que hoy en día SUNAT viene enfrentando procesos judiciales contra diferentes Instituciones, en los cuales se está cuestionando el pago de intereses moratorios como consecuencia del procedimiento de fiscalización, algunos que ya se encuentran ante el Tribunal Constitucional (para mencionar algunos EXP. N.º 04082-2012-PA/TC seguido por EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA, TELEFÓNICA DEL PERU SAA - Resolución cincuenta y tres, del Expediente N° 017711-2013). Por otro lado, cabe señalar que SUNAT no cuenta con una base de datos o estadísticas que registren el plazo en el cual emiten una Resolución de Determinación como consecuencia de un Procedimiento de Fiscalización, claramente denota el entorpecimiento por parte de la Administración para el trámite de estos procedimientos, siendo el principal afectado, el contribuyente.

SUNAT ha emitido diferentes modificaciones al Código Tributario, entre las cuales está la modificatoria respecto a la suspensión de intereses moratorios

mientras dure el procedimiento de Reclamación, sin embargo, aún no se prevé los casos cuando la fiscalización excede un año (fiscalización definitiva), generándose nuevos intereses que incrementan la duda tributaria.

Para terminar, SCOTIANBANK también sigue un proceso contra SUNAT, cuestionando las dilaciones y cobros excesivos, en la que este último alega que exceso al plazo razonable únicamente devienen en “Ilusiones y fantasías argumentativas del contribuyente” que perjudica al Estado Peruano, y lo que es peor, el T.C. preocupantemente plantea una “Encubierta exoneración de Intereses”, por ello, surge la pregunta dónde queda la seguridad jurídica del Contribuyente, que no es más que la certeza de Derecho, derechos que vienen siendo vulnerados, ante las constantes falencias de una Administración que el único ánimo es recaudar, sin tener en cuenta que antes de la recaudación existe el contribuyente como generador de nuevas riquezas.

1.1.2. Enunciado del problema

¿La emisión tardía de Resolución de Determinación, por parte de la Administración Tributaria, una vez finalizado el plazo del Procedimiento de Fiscalización, establecido en el Art. 62-A inciso 5 del TUO del Código Tributario, vulnera Principios de: No Confiscatoriedad y Seguridad Jurídica?

1.2. Hipótesis

La emisión tardía de Resolución de Determinación, por parte de la Administración Tributaria, una vez finalizado el plazo del Procedimiento de Fiscalización, establecido en el Art. 62-A inciso 5 del TUO del Código Tributario, vulnera Principios de: No Confiscatoriedad y Seguridad Jurídica, toda vez que hay un incremento indebido en la Determinación de Deuda Tributaria.

1.2.1. Variables

- **Variable Independiente:**

La emisión tardía de Resolución de Determinación, por parte de la Administración Tributaria, una vez finalizado el plazo del Procedimiento de Fiscalización

- **Variable Dependiente:**

Los principios de: No Confiscatoriedad y Seguridad Jurídica

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo General

Analizar si el plazo de la Administración Tributaria prescrito en el artículo 62°-A inciso 5 del TUO del Código Tributario, para emitir una Resolución de Determinación de deuda Tributaria, como consecuencia de un procedimiento

fiscalización, afecta principios de Seguridad Jurídica y No Confiscatoriedad respecto al incremento indebido en la Determinación de Deuda Tributaria.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Establecer los antecedentes y/o evolución del Art. 62º- A del Código Tributario.
- Señalar la naturaleza jurídica del procedimiento de fiscalización.
- Analizar el plazo de la Administración Tributaria para emitir Resolución de Determinación.
- Determinar los principios y/o derechos fundamentales inmersos en el procedimiento de fiscalización.

1.4. Justificación

Considero que la presente investigación es significativa y relevante en el ámbito jurídico, puesto que surge frente a la insuficiencia normativa, debiendo el Legislador subsanar, corregir o incorporar en la norma criterios que prevean la problemática planteada, y así brindar Seguridad Jurídica al contribuyente, protegiendo sus derechos.

La presente investigación, es importante en tanto que permitirá al Legislador prever situaciones similares e incorporar un plazo razonable de solución y/o suspensión de intereses hasta que se determine la obligación como consecuencia

de un Procedimiento de Fiscalización, a fin de que el contribuyente no sea perjudicado en su economía.

Por otro lado, la presente investigación es viable en tanto que no presupone gastos excesivos en su aplicación, sino por lo contrario garantiza solución rápida y efectiva en casos similares, garantizando Seguridad y respeto a los Derechos del administrado y del Estado Peruano, a través de sus Instituciones.

CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes

De la búsqueda en las Bibliotecas Especializadas en Derecho y Contabilidad de la “Universidad Privada Antenor Orrego”, “Universidad Nacional de Trujillo”, “Universidad César Vallejo”, no se han encontrado a la fecha trabajos de investigación que específicamente aborden el tema de afectación de los derechos del contribuyente respecto al plazo de la Administración Tributaria para emitir una Resolución de Determinación de deuda Tributaria, como consecuencia de un procedimiento fiscalización; sin embargo, sí se pudo tener acceso a una investigación que se aproxima o gira entorno a una de las variables de la presente investigación.

- VARGAS QUIROZ JIMMY LUCIO. Presentó la Investigación “EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ”, para obtener el título de Abogado en la Universidad Privada Antenor Orrego-Trujillo; la cual llega a la conclusión de que el ejercicio arbitrario de la facultad fiscalizadora, materializado en el transcurso innecesario del tiempo, en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, vulnera el principio a la seguridad jurídica del administrado, en tanto que causa un estado de inseguridad, desconfianza, ya que el administrado no sabría qué exigir de la administración tributaria durante el desarrollo de dicho procedimiento.

2.2. Bases Teóricas

2.2.1. Administración Tributaria

2.2.1.1. Concepto de Administración Tributaria

La Administración Tributaria es aquel ente dotado, por Ley, para garantizar el cumplimiento de obligaciones tributarias y así salvaguardar intereses fiscales, y en consecuencia de la sociedad, esto a través de las facultades que le han sido conferidas.

(EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE, 2010) señala, que “el Estado es aquel garante de los intereses de la comunidad, y como tal, es el encargado de ejercer la Administración Tributaria, posee una gran responsabilidad social, debiendo responder a la satisfacción de las necesidades sociales, para lo cual debe contar con los recursos suficientes que cubran los gastos en que ésta incurra. En tal sentido, la Administración Tributaria es aquel elemento estatal que se encarga de la recaudación, determinación, fiscalización y sanción de todos aquellos aspectos relativos a los tributos que forman parte del Sistema Tributario Nacional, entendido este último como el conjunto de tributos vigentes en un país en un momento histórico determinado”.

Por su parte (HUAMANÍ CUEVA, 2015, pág. 722), citando a Rubio Correa señala que “La hacienda pública es el conjunto patrimonial de ingresos y egresos del gobierno central, así como los bienes del Estado. Su administración

corresponde al Presidente de la República en conjunción con el Ministro de Economía y Finanzas”.

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

Por otro lado, el Artículo 50° del Código Tributario se delega Competencia a la SUNAT:

“La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios.”

Y según Ley 29815, Artículo 5° prescribe:

“La SUNAT tiene por función administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras. Asimismo, puede dictar normas en materia tributaria, aduanera y de organización interna en el ámbito de su competencia. (...)”

De allí que podemos decir que “La Administración Tributaria actúa cumpliendo una serie de funciones tendientes a conseguir el adecuado cumplimiento de la prestación tributaria por parte de los contribuyentes y demás

deudores tributarios, si es que los hubieran; pero no se queda con el dinero ni hace disposición de él, pues debe entregarlo a las arcas fiscales para que sea usado por el acreedor tributario”. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014, pág. 173)

Entonces, podemos arribar a la idea que la Administración Tributaria es aquel ente encargado por el Estado, facultad otorgada por Ley, el desarrollo de funciones relacionados a la recaudación de tributos: de fiscalización y determinación, sancionatoria, de recaudación, de resolución de asuntos contenciosos y no contenciosos, de cobranza coactiva y de denuncia.

2.2.1.2. Facultades de la Administración Tributaria

Como bien se detalló líneas arriba y como lo señalan (ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016, pág. 517), la Administración Tributaria “es una potestad inherente al acreedor de la obligación tributaria, quien es el titular del crédito tributario tiene el derecho a administrar los tributos creados en ejercicio de la potestad tributaria que le fue concedida”

Y es a través del Código Tributario, que el Estado ha delegado su potestad a un ente especializado que es la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria- SUNAT, por lo que, SUNAT es aquella entidad dotada, por el Estado, a la cual otorga Facultad de Recaudación, Determinación y Fiscalización y Sancionadora.

2.2.1.2.1 Facultad de Recaudación

La Real Academia Española establece que “Del lat. vulg. *recapitāre* 'recibir, recoger'. tr. Cobrar o percibir dinero.” (RAE, 2014)

En mérito de esta facultad, la Administración Tributaria “tiene como función recaudar los tributos y, por ende, puede contratar directamente los servicios de las entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella.” (THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE, 2016, pág. 12)

La función de recaudación implica establecer las políticas y programas necesarios para que los tributos lleguen a las arcas fiscales. Es decir, el órgano recaudador no puede ser pasivo y esperar que los deudores cumplan con sus obligaciones; sino, por el contrario, debe desarrollar diversas acciones conducentes a garantizar el cobro de los tributos. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014)

Esta facultad, por tanto, implica establecer estrategias necesarias destinadas a atraer o recabar la mayor cantidad de tributos, es decir, lograr que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.

Por ello, y en aras de esta facultad, la Administración podrá establecer convenios con entidades del sistema bancario y financiera (cuya solvencia y garantía deberá ser debidamente evaluada), para recibir el pago de los deudores tributarios, sin embargo se debe tener presente que a las entidades señaladas no se les delega, transmite o atribuye la calidad de órganos de recaudación, ni las facultades de la Administración, pues son simplemente entidades colaboradoras en

la gestión recaudatoria o prestadoras de servicio de caja. (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

2.2.1.2.2 Facultad de Determinación y Fiscalización

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

El acto de determinación de la obligación tributaria implica, inicialmente, la verificación en la realidad de la hipótesis de incidencia, con lo que se configura el hecho imponible. Una vez ocurrido aquello se determinará la base imponible y la cuantía del tributo. (BALDEÓN GÜERE , NORMA ALEJANDRA; ROQUE CABANILLAS, CÉSAR AUGUSTO; GARAYAR LLIMPE, ELVIS JUNIOR; GACETA JURÍDICA S.A., 2009)

(ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016, pág. 561) señala que “la determinación tributaria implica un control posterior por parte del Fisco para saber si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida los deberes formales emanados de la determinación”, dando pie de esa manera a la fiscalización de la deuda tributaria.

Por ello, que podemos decir que la facultad de Fiscalización es ejercida por la Administración Tributaria a fin de verificar el correcto y estricto cumplimiento

de la obligación tributaria, a partir de la determinación tributaria efectuada por el administrado.

Además, cabe señalar que la facultad de Fiscalización es ejercida en forma discrecional por parte de la Administración Tributaria y consiste en la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales del sujeto pasivo. La fiscalización que efectúe SUNAT puede ser parcial, parcial electrónica o definitiva. (THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE, 2016)

(NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013) señala que del Artículo 62º, que regula la facultad de fiscalización, aborda tres conceptos que deben ser distinguidos y que mayormente suelen confundirse:

- ***Función fiscalizadora***, referido al poder que tiene el Estado para verificar y resguardar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este concepto surge como consecuencia del poder de imperio del Estado.
- ***Facultad de fiscalización***, es una atribución otorgada por ley para que la Administración Tributaria pueda realizar conductas concretas y específicas a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- ***Procedimiento de Fiscalización***, es el conjunto de actos y diligencias realizadas por la Administración Tributaria, para posteriormente emitir un acto administrativo que produzca efectos jurídicos sobre la obligación tributaria.

Por lo que, la facultad de determinación está estrechamente relacionada con la facultad de Fiscalización, en tanto que la facultad de determinación posibilita a la Administración a verificar si el obligado tributario, está cumpliendo a cabalidad con su obligación de contribuir, como bien señalamos anteriormente, determinando el hecho generador, el sujeto obligado y la cuantía real del tributo.

2.2.1.2.3 Facultad Sancionadora

El Código Tributario en su artículo 82° establece “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.”

La Potestad punitiva del Estado se ejerce a través del Derecho Penal la misma que es ejercida a través del Poder Judicial y, del Derecho Administrativo que es ejercida por el Poder Ejecutivo, ésta a través de cada una de las entidades a la que la Ley otorga dicha potestad, para fines de esta investigación hablamos específicamente de la Administración Tributaria como aquella entidad dotada de la facultad sancionadora o dicha de otra manera para que ejerza poder punitivo cuando se dé el incumplimiento de las normas tributarias.

Jorge Danós, citado por Myrka Yangali señala que “la potestad sancionadora de la Administración Pública se justifica principalmente por razones pragmáticas, puesto que es menester reconocer a la Administración facultades coercitivas en orden a cautelar el cumplimiento de las normas legales” (YANGALI QUINTANILLA & GACETA JURÍDICA S.A., 2015, pág. 236)

Cabe precisar que uno de los objetivos de la facultad sancionadora es desalentar el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor

tributario, por lo que la discrecionalidad se verá reflejada solo al momento de elegir sobre qué situaciones aplicará o no sanciones, y nunca sobre la posibilidad de fijar o establecer sanciones, pues ello corresponde hacerlo solo por Ley. (NIMA NIMA, REY ROJAS, GÓMEZ AGUIRRE, & GACETA JURÍDICA S.A., 2013)

Por ello, es que podemos decir que la Administración Tributaria en mérito a su facultad sancionadora, goza de la potestad de determinar e imponer sanciones recaídas del incumplimiento de obligaciones tributarias o dicho de otra manera originadas por la realización de conductas contrarias a lo prescrito en la norma tributaria, bajo criterios de discrecionalidad, sin mellar el derecho del contribuyente.

2.2.2. Sujetos de la Obligación Tributaria

2.2.2.1. Acreedor Tributario

Una de las partes de la relación jurídica tributaria es a quien se le denomina sujeto activo o acreedor tributario, el cual es designado por el Estado en virtud del *ius imperium* del que está investido. (BASALLO RAMOS & GACETA JURÍDICA S.A., 2012).

Frente a lo antes descrito, existen diferentes posturas, pues se dice que el sujeto activo de la relación tributaria no es el mismo que el acreedor tributario, pues el primero es aquel ente dotado de poder, por parte del estado, a fin de garantizar el logro de sus objetivos (recaudación de tributos); por otra parte, el

acreedor tributario viene a ser el Estado pues es a él a quien va todo lo recaudado, y se podría decir que en nombre de quién se recauda.

El artículo 4° prescribe “Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria”. Es decir, a quien se le hace entrega de la suma de dinero (o excepcionalmente especie) que corresponde al tributo.

Por lo que la figura de Acreedor Tributario es el Estado, sin embargo, ha delegado sus funciones y/o facultades a la SUNAT para que actúe en su representación, a fin de lograr sus objetivos.

2.2.2.2. Deudor Tributario

Señala el código Tributario en su Artículo 7°, que deudor tributario es “la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”

Además de ello nuestra normativa tributaria considera como deudor tributario a todas aquellas personas (naturales, jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades conyugales, entes colectivos y otros) que están obligadas legalmente a cumplir la prestación tributaria. (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

Por eso, que, a efectos de la aplicación de los tributos en Perú, se reconoce que no solo el contribuyente puede ser el obligado al pago del tributo, sino también los responsables que sean designados por ley; como es el caso de los agentes de retención o percepción, quienes resultan obligados al pago del tributo,

aunque no sea con dinero propio, sino con el que provenga de la retención o percepción, según el caso. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014)

Por otro lado, (GALVEZ ROSASCO, 2005), destaca que en la norma tributaria “se distingue la figura del sujeto pasivo del tributo, que es el destinatario legal tributario, del sujeto pasivo de la obligación tributaria que es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal (contribuyente), o un tercero, a quien la ley designa como deudor tributario, pudiendo o no coincidir con el sujeto pasivo del tributo”

2.2.2.2.1 Clasificación de Deudor Tributario

2.2.2.2.1.1 Contribuyente

Contribuyente es quien cumple con el supuesto de hecho previsto en la norma y, en tal sentido se puede decir que queda obligado al pago por “derecho propio”, es decir, por haber incurrido en el supuesto previsto en la hipótesis de incidencia o haber materializado en la realidad el hecho imponible. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014)

Huamaní cita a Pérez De Ayala y Pérez De Ayala Becerril, quienes sostienen que existen tres elementos que configuran al contribuyente (aunque no siempre se dan los tres elementos de manera conjunta): a) “Es el sujeto pasivo, como deudor tributario principal; o sea, el obligado ante el ente público a pagar en su propio nombre y a su propio cargo la obligación tributaria antes de su vencimiento”; b) “Es el sujeto pasivo, como elemento subjetivo del hecho

imponible, es decir, como realizador, titular o beneficiario del hecho imponible. Esta titularidad del hecho imponible se la atribuye la ley reguladora del tributo”; c) “Es el sujeto del impuesto, deudor tributario, porque en cuanto realizador del hecho imponible, es el poseedor de la capacidad económica que quiere gravar” (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

2.2.2.2.1.2 Responsables

El responsable de la deuda tributaria, por decirlo de alguna manera es el obligado por cuenta ajena, lo cual lo diferencia del contribuyente que viene a ser el obligado por cuenta propia.

Un ejemplo claro sobre este tipo de deudor tributario, es la figura del Agente de Retención en tanto que pasado cierto monto está obligado a retener un porcentaje, el mismo que debe ser entregado al fisco.

En los artículos 16 al 19 del Código Tributario prescribe los supuestos de responsabilidad:

- **Representantes – responsables:** Adquieren la condición de responsables solidarios, los representantes legales y apoderados de personas jurídicas, los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personería jurídica, los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejan de pagar las deudas tributarias.

- ***Responsables solidarios en calidad de adquirentes:*** Son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios, socios y adquirentes de empresas o entes colectivos.
- ***Otros responsables solidarios:*** Conforme a lo establecido en el Artículo 18° del Código Tributario, son responsables solidarios con el contribuyente, las empresas porteadoras, agentes de retención y agentes de percepción, terceros retenedores, depositarios acreedores vinculados y miembros de entes colectivos.
- ***Responsables solidarios por hecho generador:*** Conforme a lo establecido en el Artículo 19° del Código Tributario, son obligados solidarios aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligación tributaria.

2.2.2.3. Principios, Garantías y Derechos del Contribuyente

La Constitución Política del Perú prevé la imposición de determinados límites, los cuales permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

(BORRERO MORO C. J., 2012, pág. 23) hace referencia al artículo 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por Asamblea Nacional francesa en 1789, en la cual establece que “Toda sociedad en

la que no está asegurada la garantía de los derechos ni determina la separación de los poderes no tiene Constitución”, pues son los derechos fundamentales el pilar del Estado Constitucional.

(GACETA JURÍDICA , 2006) Señala que, respecto a los principios constitucionales tributarios, se puede decir que son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de allí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el Artículo 74 de la Constitución, tales como el de la legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

De allí que el Derecho Tributario, acoge dichos principios a fin de garantizar el correcto cumplimiento y/o respeto de los derechos del Contribuyente.

2.2.2.3.1 Principios Explícitos:

2.2.2.3.1.1 Principio de Legalidad

Entre los límites al ejercicio del legítimo poder tributario del Estado el Artículo 74° en su segundo párrafo de la Constitución Política del Perú, en el capítulo correspondiente al Régimen Tributario establece, el principio de Legalidad:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.”

Por el principio de legalidad, la Administración Tributaria se encuentra obligada a adecuar el ejercicio de sus facultades discrecionales a la finalidad para la cual se le es concedida. (NIMA NIMA, ELIZABETH; GÓMEZ AGUIRRE, ANTONIO; GACETA JURÍDICA S.A., 2006)

De allí, que por el principio de Legalidad se entiende que la obligación tributaria no sólo tiene su fuente en la ley, en sentido formal, sino que la misma se halle en consonancia con los derechos constitucionalmente reconocidos a los individuos. Además, el mismo autor señala que la legalidad “es un principio normativo y, por ende, forma parte del Derecho objetivo, sin embargo, de este Derecho objetivo se deriva uno de índole subjetivo, que consiste en el derecho de exigir que sea respetada tal legalidad”. (CARRANZA TORRES, 2006, pág. 73)

En mérito del principio de legalidad, “el ordenamiento jurídico establece ciertos medios que no solo tutelan los derechos e intereses de los particulares, sino también a la defensa de la misma norma jurídica con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento de la administración pública” (QUINTANA VIVANCO & CABRERA VÁSQUEZ, 2013).

(NAVARRO VASQUEZ & MARCONE, 2002) califican al Principio de Legalidad, como es el más importante del Derecho Tributario, pues a partir de este principio que garantiza la legalidad de los tributos y de su imposición, ubicándose

al centro de toda situación arbitraria y somete la actividad estatal y de los administrados a la supremacía de la norma.

2.2.2.3.1.2 Principio de Reserva de Ley

Este principio no sólo está limitado a establecer bajo qué instrumentos legales se puede crear un tributo, sino que más bien “el instrumento legal pertinente tiene que desarrollar el presupuesto de hecho que, de ocurrir en la realidad, va a dar nacimiento a la obligación sustantiva principal de pago del tributo”. (GACETA JURÍDICA S.A., 2005, pág. 968)

La Reserva de Ley, no es exclusivo del Derecho Tributario, pues se extiende a otras materias, aunque goza de mayor relevancia con los tributos.

La Reserva de Ley se trata de un precepto de atribución de poder (el de producir actos y normas con valor y fuerza de ley) otorgado al Parlamento y más concretamente al Poder Legislativo. (CALVO ORTEGA, 2012)

2.2.2.3.1.3 Principio de Igualdad

En la Sentencia emitida por Tribunal Constitucional N° 1279-2002 AA/TC, establece que *“El derecho de igualdad, en efecto, no sólo se proyecta prohibiendo tratamientos diferenciados, sin base objetiva y razonable, en el contenido normativo de una fuente formal del derecho, sino también en el momento de su aplicación. Ella se ha de aplicar por igual a cuantos se encuentren en una misma situación, quedando proscritas, por tanto, diferenciaciones basadas en condiciones personales o sociales de sus destinatarios, salvo que estas se*

encuentren estipuladas en la misma norma. Impone, pues, una obligación a todos los órganos públicos de no aplicar la ley de una manera distinta a personas que se encuentren en casos o situaciones similares. Esta dimensión del derecho a la igualdad vincula, esencialmente, a los órganos administrativos y jurisdiccionales, los que son los llamados a aplicar las normas jurídicas.”

La Constitución dispone que “todos los habitantes son iguales ante la ley. Y la igualdad debe ser entendida como la base del impuesto y de las cargas públicas, lo cual implica que el principio se respeta en la medida que exista la igualdad entre iguales, es decir en igualdad de circunstancias” (VIVES, 2005, pág. 82).

Por ello, el principio de Igualdad, debe ser entendido como el reparto de los tributos que debe realizarse de tal forma que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por ello que en materia tributaria “las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista manifestación de riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes” (STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL, 2007, pág. 12)

(UCKMAR, 2002), señala que la igualdad, ante las cargas fiscales, puede ser entendida en dos sentidos:

- a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.

- b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación a la capacidad contributiva.

2.2.2.3.1.4 Principio de No Confiscatoriedad

Al respecto, la Constitución Política del Perú recoge en su Artículo 139° la prohibición a la existencia de impuestos confiscatorios, por lo que “la no confiscatoriedad se establece con el propósito de evitar que, al establecerse un tributo, esto no resulte siendo un acto de confiscación de carácter arbitrario y encubierto por la figura de un tributo.” (DE POMAR SHIROTA, 1992)

(ZAVALETA ÁLVAREZ, MICHAEL; GARCÍA NOVOA, CÉSAR; CARRASCO PARRILLA, JORGE; IANNAONE SILVA, FELIPE;, 2011, pág. 632) citando a Fernández Cartagena señala que “el principio de no confiscatoriedad supone que los tributos, individual o conjuntamente considerados, deben adecuarse y no exceder la capacidad contributiva de los individuos. Entre otras palabras, la carga tributaria que perjudique la capacidad contributiva del contribuyente será confiscatoria”

Por otro lado, el Tribunal Constitucional ha efectuado menciones al respecto, tal es así que en la Sentencia recaída en el Exp. N° 2727- 2002-AA/TC (19.12.2003) establece que: *“Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos*

constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas". (SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 2003)

El Principio de No Confiscatoriedad resulta una consecuencia de la existencia de razonabilidad en la ponderación, entre el derecho a la Propiedad del Administrado y la recaudación por parte del Estado. (CARRANZA TORRES, 2006)

Además, en mérito a la No Confiscatoriedad Tributaria la administración debe buscar el cumplimiento de obligaciones tributarias, sin causar detrimento en la economía del contribuyente, es decir, acorde con su capacidad contributiva, la misma que colabora con la satisfacción de las necesidades públicas.

En el libro Garantías Constitucionales del Contribuyente, citando a O. DE JUAN, señala que el principio de no confiscatoriedad "refuerza la garantía de la propiedad privada como institución frente al poder tributario del Estado de la ordenación económica..." (KIRCHOF, CARDOSO DA COSTA, DI PIETRO, & RODRÍGUEZ-BEREIJO, 1998, pág. 174)

- ***Relación del Principio de No confiscatoriedad con el Derecho a la Propiedad:*** El principio de no confiscatoriedad, se encuentra referido a la "interdicción de carga fiscal exorbitante o extraordinaria", es decir de que los sujetos llamados a contribuir no soporten una imposición tan alta que implique una privación de su patrimonio. Por tanto, al constituir el límite máximo de la

imposición, básicamente, el valor protegido con este principio es esencialmente, el derecho a la propiedad. (YACOLCA ESTARES, y otros, 2010)

(DANÓS ORDÓÑEZ, FERNÁNDEZ CARTAGENA, URTEAGA GOLDSTEIN, SEVILLANO CHÁVEZ, & MORENO DE LA CRUZ, 2006), señalan que, respecto del derecho de Propiedad, el Principio de no Confiscatoriedad cumple un rol de refuerzo de la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal.

Es decir, su principal finalidad es evitar la privación de la propiedad privada mediante la utilización de los instrumentos tributarios.

2.2.2.3.1.5 Principio de Defensa o Respeto a los Derechos Fundamentales

En primer lugar, (BORRERO MORO C. , 2011), define a los derechos fundamentales como “derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto a derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica”

Según el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, el Estado en el ejercicio de la potestad tributaria debe respetar los derechos fundamentales.

Este principio implica que el Estado a través del Poder Legislativo o Ejecutivo, en caso de delegación de facultades, debe emitir normas respetando los derechos fundamentales de las personas. (ARANCIBIA CUEVA, 2008)

Por lo que en ningún caso se podrá transgredir los derechos que goza una persona, por causa de una norma tributaria.

En mérito del Principio de Defensa o Respeto a los Derechos Fundamentales, la Potestad Tributaria debe ejercerse, por ejemplo, “respetando el derecho a la reserva tributaria, el derecho a la reserva tributaria, el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, el derecho de propiedad, entre otros derechos inherentes a la persona, reconocidos por nuestra Constitución”. (STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL, 2007, pág. 12)

Por lo que, en mérito a este principio (DANÓS ORDÓÑEZ, FERNÁNDEZ CARTAGENA, URTEAGA GOLDSTEIN, SEVILLANO CHÁVEZ, & MORENO DE LA CRUZ, 2006), señalan que se debe poner en relieve que la Constitución se refiere no a un derecho en particular, sino que alude a los derechos fundamentales en general. Sin embargo, ello no es óbice para reconocer que dada la naturaleza e la potestad tributaria del Estado, la afectación de determinados derechos es legítima cuando la ley respeta el contenido esencial del derecho fundamental y sólo ingresa al contenido externo de la misma.

2.2.2.3.2 Principios Implícitos:

2.2.2.3.2.1 Principio de Seguridad Jurídica

(NAVARRO VASQUEZ & MARCONE, 2002, pág. 665) La Seguridad Jurídica es “uno de los valores de gran consistencia y de importancia básica, porque la certeza de saber a qué atenerse, es decir, la certeza de que el orden vigente ha de ser mantenido aun mediante la coacción, da al ser humano la posibilidad de desarrollar su actividad, previendo en buena medida cuál será la marcha de su vida jurídica”.

Por lo que, El Principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco.

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas, sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido. Por ello debemos entender que a la seguridad jurídica debe vinculársela con otro valor: el de justicia. (SOLER, 2002)

A. Importancia:

(CALVO ORTEGA, 2012), detalla algunos aspectos sobre los cuales versa la importancia del principio de Seguridad Jurídica:

- El tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de la obligación contractual.
- La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que la tributación debe ajustarse.
- La actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes.

(NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013), cita a José Osvaldo Casás, quien señala que, en mérito a este principio, en las relaciones entre el fisco y el deudor tributario se requiere satisfacer los siguientes extremos:

- Emisión y publicación de interpretaciones con alcance general cuando ellas sean requeridas por obligados tributarios o entidades representativas y se justifique el interés del pronunciamiento.
- Institución de un régimen de consulta vinculante.
- Interdicción a la Administración Tributaria para crear tributos por vía analógica.

- Afirmación del debido proceso, tanto en la determinación de oficio cuanto en la aplicación de sanciones.
- Selección objetiva de los contribuyentes que se someterán a fiscalización, conforme a un plan general de inspección aprobado por una norma jurídica de rango superior.
- Derecho del contribuyente a ser informado al inicio de las actuaciones de fiscalización, sobre su naturaleza y alcance.
- Fijación d plazos máximos de duración del procedimiento de fiscalización y de términos, una vez concluida esta, para el dictado del acto determinado.
- Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

2.2.2.3.2.2 Capacidad Contributiva

En virtud de este principio podemos decir que, las personas deben contribuir en proporción a su capacidad económica, el que goza de mayores ingresos tributará más que el que gana menos.

Sáinz de Bujanda, quien es citado por (GACETA JURÍDICA S.A., 2005, pág. 977), define a la capacidad contributiva como aquel principio en la que “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los pagos vitales e ineludibles del sujeto”.

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenomenológico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, las cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio. (BRAVO CUCCI, FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 2006)

Sostiene (SOLER, 2002) que la capacidad contributiva desde el punto de vista objetivo, está integrada por la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través de ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de dicha riqueza. Es, entonces, hacia esos índices reveladores de capacidad económica donde apunta la tributación a fin de procurar captar con cada impuesto cada una de las distintas manifestaciones de riqueza y, someter al sujeto a una imposición total que grave al conjunto de su situación económica.

La capacidad contributiva se haya fundamentada en “el deber de contribuir más para sostenimiento del Estado, para satisfacer las necesidades públicas, aquellos ciudadanos que posees capacidad económica”. (VIVES, 2005, pág. 83)

De allí, que por la capacidad contributiva se entiende que es la capacidad de carga tributaria que puede soportar el contribuyente, para satisfacer las necesidades antes señaladas.

Por lo que Villegas, citado por (CARRANZA TORRES, 2006), señala que este principio tiene las siguientes implicancias:

- Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que, por no poseer un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.
- El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.
- No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva.

2.2.2.4. Medios de Defensa frente a la actuación de la Administración Tributaria

2.2.2.4.1 Queja

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

Por otro lado, si durante el procedimiento de fiscalización, es decir con anterioridad a la emisión de la resolución de determinación o de multa, si fuere el caso, “la Administración Tributaria, mediante su actuación, afecta indebidamente

los derechos del deudor tributario, este podrá cuestionar dicha actuación a través de un recurso de Queja, sin necesidad de esperar que el procedimiento de fiscalización termine”. (GALVEZ ROSASCO, 2005, pág. 419)

Este recurso, es “pertinente presentarlo contra las resoluciones que declaran inadmisibles o improcedentes el recurso de apelación o casación. También procede contra la resolución que concede el recurso de apelación con un efecto distinto al solicitado” (GACETA JURÍDICA S.A., 2005)

2.2.2.4.1.1 Características de la Queja:

Partiendo de la definición antes establecida, (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013) atribuye al Recurso de Queja las siguientes características:

- Debe encontrarse referida a una materia que sea de competencia del Tribunal Fiscal.
- Tiene por objeto subsanar defectos de tramitación.
- Es una vía residual, en defecto de otra vía idónea, es decir, que la Queja opera si no existe una vía especial regulada en la que se pueda cuestionar o corregir actos, actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido por el Código Tributario.
- No procede contra actos consumados o que ya cesaron, como se había señalado anteriormente, la Queja opera mientras un procedimiento está abierto, es decir aún no se ha emitido el acto administrativo y cuando todavía hay

oportunidad de corregir los defectos de tramitación, restableciendo los cauces normales del procedimiento y de esa manera garantizar la correcta emisión de los valores que corresponden.

2.2.2.4.1.2 Finalidad

El Artículo 155° del Código Tributario prescribe:

“La Queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal (...)”

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

2.2.3. Determinación Tributaria

2.2.3.1. Definición de Determinación Tributaria

(NAVARRO VASQUEZ & MARCONE, 2002, pág. 231) define a la Determinación, en términos generales, como el acto de “fijar los términos de una cosa, entendiéndose por términos el último punto hasta dónde llega y se extiende una cosa, límite o extremo de una cosa”. Por lo que, el citado autor señala, que la determinación de la obligación tributaria consiste en “señalar sus alcances y sus montos, naturalmente, una vez nacida la obligación”.

“Acto por el que se reconoce un hecho gravado y se liquida el monto del tributo, pudiendo ser realizada por el propio deudor tributario o por la Administración y su complejidad dependerá de cada tributo” (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014, pág. 222)

Por lo tanto, la determinación tributaria es el acto emanado por la Administración Tributaria para establecer, en cada caso en particular, “si existe una deuda tributaria (*en debeat*); en su caso; quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (*sujeto pasivo*) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*)” (CARRANZA TORRES, 2006, pág. 237).

2.2.3.2. Naturaleza del Acto de Determinación

Respecto a la naturaleza de la determinación se discute desde la doctrina, cuándo se genera la deuda tributaria, por ello tenemos las siguientes posturas o teorías:

2.2.3.2.1 Teoría del efecto Jurídico Declarativo

En esta teoría (CARRANZA TORRES, 2006) cita a Giuliani Fenrouge y Nivarrine, quienes entienden que la deuda tributaria se genera desde que se produce el hecho imponible.

Además de ello en esta teoría, se considera que el acto de determinación es simplemente un acto por el cual se declara la existencia de la obligación tributaria, ya surgida en el pasado producto de la incidencia de la norma tributaria. (BRAVO CUCCI, FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 2010)

2.2.3.2.2 Teoría del efecto Jurídico Constitutivo

Se entiende por esta teoría que resulta necesario un acto expreso por parte de la administración para que nazca la obligación. (CARRANZA TORRES, 2006)

2.2.3.2.3 Teoría Mixta

Esta teoría señala que por el acto de determinación la obligación tributaria general y abstracta que surge como efecto jurídico preliminar de la incidencia de la norma tributaria, cuya existencia es **declarada**, se transforma o **constituye** en una

obligación individual y concreta. (BRAVO CUCCI, FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 2010)

Es decir que el acto de determinación surge como una declaración que en el camino se debe constituir de manera concreta.

2.2.3.3. Modalidades de Determinación

2.2.3.3.1 Considerando el Sujeto que la efectúa

2.2.3.3.1.1 Autodeterminación

En el Perú la mayoría de tributos son autodeterminables por el propio contribuyente, es decir que es el contribuyente quien deberá reconocer cuándo ha incurrido en hecho gravado y posteriormente establecer el monto de la obligación tributaria. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014)

El acto de la autodeterminación consiste en que “los declarantes (contribuyente) llenan los formularios correspondientes a fin de especificar los elementos relacionados al hecho imponible y según las pautas cuantificantes del tributo que se trate (generalmente hecho imponible y alícuota), concluyen con cierto importe” (GACETA JURÍDICA S.A., 2005, pág. 151). Posteriormente dichos formularios deberán ser presentados ante el órgano recaudador, dentro del plazo que corresponde, para luego hacer efectivo el pago del importe señalado.

Por otro lado, cabe señalar que la determinación realizada por el deudor tributario está sujeto a fiscalización o verificación por parte de la Administración

Tributaria, de allí que esta determinación no es definitiva. (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

2.2.3.3.1.2 Determinación de Oficio

Es el tipo de determinación efectuada por la Administración, en la que se efectúa en defecto de la autodeterminación o como forma de verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones de un determinado sujeto. (GACETA JURÍDICA S.A., 2005)

(ESPINOZA, 2004) Señala que este tipo de determinación, la cual es efectuada por el fisco, procede:

- Cuando el procedimiento está expresamente establecido por la ley (ejemplo: impuesto predial).
- Cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada o no aporta los datos los datos que le pide el Fisco para concretar el importe de la deuda tributaria (esto para el caso de la determinación mixta).
- Cuando la declaración jurada que presenta el sujeto pasivo, adolece de defectos o carencias de elementos de verificación (esto en la determinación mixta).

Cabe señalar, en palabras de (HUAMANÍ CUEVA, 2015), “sólo mediante este acto administrativo, con el que además culmina el ejercicio de la facultad de determinación de la Administración, se puede asumir, sin desmedro del derecho del deudor de impugnar el mismo, la plena certeza de la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente”.

2.2.3.3.1.3 Determinación Mixta

Se suele denominar como determinación mixta a aquella en la cual se advierte la participación conjunta del acreedor y del deudor tributario en la cuantificación de la prestación tributaria. (BRAVO CUCCI, FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 2010)

Es decir, este tipo de determinación la labor que cumple el deudor tributario es que él aporta los datos solicitados por el fisco y es este último quien fija el importe a pagar.

2.2.3.3.2 Considerando la Base sobre la cual se efectúa

El Artículo 63° del TUO del Código Tributario dispone que durante el periodo de prescripción la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las siguientes bases:

2.2.3.3.2.1 Base Cierta

El artículo en mención establece que, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa la existencia y magnitud del hecho imponible, es decir determina la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

La (RTF N° 14619-10, 2012) cita a Horacio Ziccardi, quien define a la determinación sobre cierta como aquella en la que “la Administración conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, utilizando para tal fin los datos del

propio contribuyente, como son los libros, comprobantes, etc, permitiendo así establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria del contribuyente”

Por otro lado, (ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016) señala que esta forma de determinación, es la única que puede emplear el sujeto pasivo.

Según (RTF N° 602-5, 2001) ha dejado establecido que en la determinación de base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, es decir, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles, pudiendo haber obtenido los elementos informativos del propio deudor o responsable, de terceros, o por acción directa de la Administración y deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario la determinación sería presunta.

2.2.3.3.2 Base Presunta

(YANGALI QUINTANILLA & GACETA JURÍDICA S.A., 2015, pág. 225) citando a Villegas, señala que la determinación sobre base presunta se verifica “cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos ciertos necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe”

Para ello, es necesario definir una presunción, a la cual la doctrina tradicional la define como “la consecuencia que la ley o el magistrado extraen de un hecho conocido, para otro desconocido” (BRAVO CUCCI, FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 2006, pág. 330)

(ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016) en sus comentarios al Código Tributario, Walker Villanueva Gutiérrez comenta el Artículo 64° del Código Tributario sobre los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta, señalando que la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta debe cumplir esencialmente con dos condiciones:

- Que la Administración Tributaria demuestre la causal que lo habilita a determinar sobre base presunta, esta exigencia deriva de que la determinación sobre base presunta es supletoria dado que su utilización procede solo en cuanto no pueda practicarse la determinación sobre base cierta.
- Que la determinación de la deuda tributaria respete escrupulosamente el procedimiento legal establecido a ese efecto. Esta exigencia deriva de que la determinación de la cuantía de la obligación tributaria es reglada, puesto que esta debe efectuarse en resguardo del principio de reserva de ley.

2.2.4. La Prescripción

La prescripción es la institución que reconoce que los derechos o facultades ya no pueden ejercerse por los efectos del paso del tiempo. Se distingue, en ese sentido, de la caducidad porque en esta el derecho o facultad desaparecen por el paso del tiempo. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014)

Para Vidal Ramírez “el fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones pendientes y favorecer su solución” (NAVARRO VASQUEZ & MARCONE, 2002, pág. 560).

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

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

2.2.4.1. Efectos sobre la Deuda Tributaria

En el Sistema jurídico peruano, la prescripción no es una forma de extinción de la obligación tributaria, teniendo en cuenta que en el Artículo 27 del Código Tributario, donde se señalan expresamente los medios de extinción de la deuda tributaria.

El Código Tributario desde el Artículo 43° al Artículo 49°, regula la prescripción en materia tributaria, distinguiendo en el Artículo 43° las facultades de la Administración que son afectadas por el plazo prescriptorio, como la facultad de determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones.

Mediante Resolución del Tribunal Fiscal establece que “Se considera que los efectos de la prescripción implican una restricción o barrera para la Administración en relación con sus acciones de determinación, cobro y sanción, de forma que cuando aquella es opuesta por el deudor tributario y se verifica que ha operado, debe concluirse la cobranza coactiva de la deuda, impidiéndose que ésta pueda ser exigida en dicha vía” (RTF N° 00226-Q, 2016)

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

2.2.4.2. Justificación de la Prescripción:

(NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013) Cita a Guillermo Borda, quien señala que “La prescripción liberatoria desempeña un papel de primer orden en el mantenimiento de la seguridad jurídica. Por lo que el abandono prolongado de los derechos crea la incertidumbre, la inestabilidad, la falta de certeza en las relaciones entre los hombres (...). La prescripción tiene, pues, una manifiesta utilidad: obliga a los titulares de los derechos a no ser negligentes en su ejercicio y pone claridad y precisión en las relaciones jurídicas”.

De allí que la prescripción se justifica en garantizar o salvaguardar la Seguridad Jurídica del Administrado, poniendo fin a alguna incertidumbre generada por la negligencia de la Administración.

2.2.4.3. Plazo para la Prescripción

Según el Artículo 43° del TUO del Código Tributario:

“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.”

- **A los cuatro años:** En este caso entendemos que es aplicada cuando se ha presentado la respectiva declaración jurada. Además, esta misma situación aplica cuando la presentación de la declaración jurada no es exigida.
- **A los seis años:** Aplica en los que no hayan presentado la declaración jurada que corresponde.

Este plazo de prescripción está fundamentado en que la Administración, sin justificación, puede verse limitada en el ejercicio de sus facultades, por no haber conocido oportunamente la obligación tributaria por ausencia de la declaración de determinación.

- **A los 10 años:** Se entiende cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido, es decir, habiendo cumplido con retener o percibir el tributo, omite hacer el pago respectivo, entregando al fisco lo que corresponde.

2.2.4.4. Prescripción de Facultades Administrativas

Como bien se señaló en líneas anteriores la prescripción incide o afecta a las facultades de la Administración Tributaria para:

- a) **Determinar**, Fernández Cartagena citado por (HUAMANÍ CUEVA, 2015, pág. 668), señala que “el plazo de prescripción de la acción es el mismo para fiscalizar y para determinar, pues la fiscalización no es un fin en sí misma sino un medio para determinar la deuda tributaria”.
- b) **Exigir el pago**, en mérito a la facultad de recaudación, sin embargo, pasado el plazo de prescripción, la obligación tributaria se torna en incobrable, postura amparada o fundamentada en el principio de Seguridad Jurídica.
- c) **Aplicar**, en mérito a la facultad sancionadora de la Administración, Hernández Berenguel citado por (HUAMANÍ CUEVA, 2015), señala que para este caso se trata de plazo de caducidad pues no tan solo se extingue la acción sino también el derecho.

2.2.4.5. Interrupción de la Prescripción

Por la interrupción del plazo prescriptorio se entiende que, ante el acaecimiento de uno de los siguientes actos, la prescripción se iniciará nuevamente:

- a) Resolución de Determinación o Multa.
- b) Notificación de la Orden de Pago.
- c) Reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.
- d) Pago parcial de la deuda.

- e) Solicitud de fraccionamiento u otras facilidades para hacer efectivo el pago de la deuda.
- f) Notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- g) Notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentra en cobranza coactiva y por otro acto notificado dentro de un procedimiento de cobranza coactiva.

2.2.4.6. Declaración de la Prescripción

El Artículo 47° prescribe: “*La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario*”.

Por lo que, entendemos que la prescripción sólo opera a pedido de parte, siendo facultad del deudor si lo solicita o no. Además, cabe señalar que “mientras no se haya declarado la prescripción, la Administración puede, entre otros supuestos, continuar las acciones de cobranza coactiva” (HUAMANÍ CUEVA, 2015, pág. 704)

2.2.5. Interés Moratorio

2.2.5.1. La Mora

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

(ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016) citan a CALVO ORTEGA, Rafael quien sostiene que “en el Derecho Tributario el interés de demora tiene la misma finalidad que en el Derecho de obligaciones en general. Ya que, se trata de compensar la pérdida patrimonial que sufre el acreedor por el retraso en la percepción de la prestación correspondiente. Siendo sus diferencias que, en la obligación privada, el interés moratorio, puede ser fijado entre las partes, teniendo en cuenta los límites jurídicos; en la obligación tributaria el interés moratorio se da a través de una norma jurídica. Por otro lado, la mora en materia tributaria, no requiere necesariamente de negligencia por parte del deudor, sino que sólo basta con el retraso en el pago.”

Pontes de Miranda, citado por De Barros Carvalho, realiza una importante observación semántico-pragmática sobre la mora “El que no cumplió o el que rechazó, si se pone en retardo, se atrasa, y ese transcurrir de tiempo, esa demora, donde se puede prestar y no se presta, o donde se puede recibir y no se recibe, es el

tiempo de la mora; por abreviación, mora”. (DE BARROS CARVALHO , 2011, pág. 354)

Por ello, acogemos lo señalada por (GACETA JURÍDICA S.A., 2005) la cual establece que “los intereses que forma parte de la deuda tributaria son aquellos aplicados sobre el tributo cuyo pago se efectúa extemporáneamente, los que se cobran sobre la multa desde el día de la comisión de la infracción hasta el día de su pago y los intereses de las deudas aplazadas y/o fraccionadas”.

2.2.5.2. Naturaleza del Interés Moratorio

Pues bien, la naturaleza del interés moratorio tributario no difiere en esencia del considerado en el Derecho Privado, así, se puede conceptuarlo como señala el Artículo 1242° del Código Civil; el interés es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

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

(CALVO ORTEGA, 2012) por su parte, acota que, en la obligación tributaria, el interés por demora en el pago del deudor puede afirmarse que ésta no

requiera de una negligencia específica y fuerza mayor probada, pues basta con el solo retraso en el pago.

La Resolución N° 041-2006/CAM-INDECOPI que recae del Expediente N° 000098-2005/CAM y que trata sobre una denuncia ante la Comisión de Acceso al Mercado del INDECOPI, mediante la cual SUNAT establece que “La tasa de interés moratorio sirve como un medio para reforzar el deber de puntualidad y disuadir del cumplimiento total o parcial del pago de tributos”. (HUAMANI CUEVA, 2009)

(ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016), sostienen que “la regla general para el pago de intereses es una deuda pecuniaria, debido a que normalmente los intereses se pagan con una suma de dinero; pero si las partes convienen en que el pago de intereses sea en especie y no es dinero, en este supuesto, la deuda de intereses por excepción deja de ser una deuda dineraria para convertirse en una deuda de valor, es decir que será preciso evaluar los bienes a pagar por concepto de interés para que sobre la base de dicho valor, sea posible el cálculo de los intereses debidos”

Además, en la Resolución número Cincuenta y Tres, expedida por la Cuarta Sala de la Corte Superior de Justicia de Lima, recaída del Expediente 17711-2013, el mismo que es seguido por Telefónica del Perú S.A.A. con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) sobre proceso de amparo, señala que nuestro ordenamiento tributario “ha adoptado

el modelo de la mora automática, y es así, pues los intereses moratorios se originan como consecuencia inmediata de la falta de pago oportuno de un tributo; devengándose automáticamente desde que la obligación tributaria se hace exigible”.

Por lo que claramente podemos ver que los intereses moratorios surgen como consecuencia de la demora por parte del deudor tributario, frente al pago de la obligación tributaria.

2.2.5.3. Elementos

Según la teoría general de las obligaciones, (TORRES VÁSQUEZ, 2014) sostiene que, para que se configure la mora, es necesario que concurren algunos requisitos, denominados también presupuestos o elementos, los cuales son:

- a) Carácter positivo de la obligación, esto en referencia a que la obligación debe estar en torno a dar o hacer algo.
- b) Retraso en el cumplimiento, puesto que, sin retraso en el cumplimiento de la obligación, no puede existir mora.
- c) Obligación exigible, para que la mora, como específica situación jurídica de lesión del derecho de crédito.
- d) Imputación al deudor del retraso en el cumplimiento, puesto que no hay mora sin dolo o culpa del deudor o acreedor.

- e) Subsistencia de la posibilidad de ejecución de la prestación, mientras dura el retardo en el cumplimiento, la prestación debe ser posible de ejecutarse, porque si deviene imposible se acaba la mora y se extingue la obligación por sobrevenida imposibilidad de su ejecución.
- f) Que al deudor se pueda considerar todavía obligado a ejecutar la prestación y esta sea todavía útil para el acreedor., la situación de la mora no se presenta o finaliza cuando, de acuerdo con la naturaleza de la obligación, al deudor ya no se le puede considerar obligado a ejecutar la prestación o cuando esta ya no es útil al acreedor.
- g) Liquidez en la deuda, la liquidez supone que, en las obligaciones pecuniarias, el capital adeudado esté completamente determinado o pueda estarlo mediante la realización de simples operaciones aritméticas.

2.2.5.4. Tasa de Interés Moratorio (TIM)

Respecto a los tributos Administrados por la SUNAT, el Artículo 33° es claro al establecer que la TIM es fijada por la SUNAT para el caso de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

Por otro lado, respecto al cálculo de los intereses moratorios, conforme lo establece el Artículo 33° en su segundo párrafo: *“se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive,*

multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30)”

2.2.5.5. Suspensión del Interés Moratorio

La reforma tributaria en el Código Tributario que se da mediante el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, ha traído consigo diferentes cambios, y entre ellos es que la SUNAT suspenderá el cobro de intereses moratorios durante el tiempo que demore en cumplir los fallos del Tribunal Fiscal respecto a montos reclamados por los contribuyentes.

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

Cabe precisar que, ya se había exonerado del cobro de intereses moratorios durante el tiempo que demoraba el proceso de reclamación ante la SUNAT o de apelación ante el Tribunal Fiscal del MEF, pero ahora también se incorpora una etapa más: el tiempo que demore SUNAT en cumplir el fallo del Tribunal Fiscal.

La suspensión de los intereses moratorios se ve fundamentada en el principio de no confiscatoriedad, toda vez que no cause detrimento en la economía

del contribuyente y consecuentemente en el Derecho a la Propiedad del contribuyente.

2.2.6. Procedimiento de Fiscalización

2.2.6.1. Definición de Fiscalización Tributaria

La facultad de fiscalización tributaria es una potestad jurídica (poder-deber) de la que se encuentra investida la Administración Tributaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales que son de cargo de los deudores tributarios. (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013)

La doctrina nacional establece “Fiscalizar implica desplegar ciertas actuaciones respecto de una persona natural o jurídica, a los efectos de verificar si respecto de ella se produjo algún hecho imponible, y de haber ocurrido ello, si cumplió oportuna y adecuadamente con la obligación de su cargo, para lo cual la Ley otorga facultades discrecionales”. (ROBLES MORENO, CÓDIGO TRIBUTARIO: Doctrina y Comentarios, 2009, pág. 518)

Por ello, es que la Administración Tributaria, es necesaria no tan sólo para la orientación a los contribuyentes debido a la complejidad de la normatividad, sino que “sobre todo, porque se requiere que alguien se encargue de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como de fiscalizar se ha pagado según el monto real que corresponde a la obligación de cada contribuyente,

además de controlar si este ha cumplido con todas las otras obligaciones que la ley tributaria le exige”. (SEVILLANO CHÁVEZ, 2014)

De allí que, “los órganos administradores de tributos constituyen entes administrativos que obligatoriamente encuentran en la facultad de fiscalización uno de sus principales mecanismos para el control del estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean estas obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, sean estas obligaciones sustantivas o adjetivas (formales)”. (CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C., 2008, pág. 115)

2.2.6.2. Tipos de Fiscalización Tributaria

2.2.6.2.1 Auditorías: Fiscalización Definitiva y Parcial

Las auditorías, consiste en el examen de los sistemas contables del contribuyente involucrando la revisión de libros, registros, comprobantes de pago y documentación relevante vinculada con la realización de hechos generadores de obligaciones tributarias. Este tipo de fiscalización, es aquella en la cual se fiscaliza exhaustivamente.

Según el Portal de Orientación de la SUNAT, establece que existen dos tipos de fiscalización:

2.2.6.2.1.1 Fiscalización Definitiva

Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT realiza una auditoría exhaustiva a los libros, registros y documentación del contribuyente con la finalidad de determinar de manera definitiva el monto de la obligación tributaria correspondiente a un determinado tributo y periodo tributario. (SUNAT, 2016)

Por la fiscalización definitiva, se entiende que se trata de la fiscalización integral de la obligación tributaria; de un determinado periodo y/o ejercicio y uno o más tributos, de la cual resultará un acto de determinación único, definitivo e integral respecto del tributo y periodo fiscalizado. (HUAMANÍ CUEVA, 2015)

Esta fiscalización, de acuerdo al Artículo 62-A del Código Tributario, debe realizarse en el plazo de un (1) año computado a partir de la fecha en que el contribuyente entrega la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento.

2.2.6.2.1.2 Fiscalización Parcial

Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y puede llevarse a cabo de forma electrónica.

(HUAMANÍ CUEVA, 2015) señala que respecto a este tipo de fiscalización se deberá tener en cuenta:

- Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión, caso contrario (de no señalarse estas características) se entenderá por fiscalización definitiva.
- Aplicar lo dispuesto en el Artículo 62°-A considerando un plazo de seis meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del artículo citado.

Este tipo de fiscalización comprende un plazo de 06 meses de duración, salvo que exista complejidad o evasión fiscal, entre otros.

Por otro lado, se debe tener en cuenta a la fiscalización parcial electrónica, la cual está acogida en el artículo 62-B del Código Tributario, la misma que se realiza desde las oficinas de la SUNAT, no requiere visitar al contribuyente, y se inicia con una liquidación preliminar del tributo a regularizar. Concluye en 30 días hábiles contados desde su inicio.

2.2.6.2.2 Verificaciones

(CASTRO GALVEZ, 2012) al respecto señala, que la idea de la Administración Tributaria, en estos casos es realizar acciones rápidas que genere riesgo en una conducta determinada, de tal manera que se logre la corrección de la misma, en estos casos la Administración no determina la situación total del contribuyente, sino solo de uno de los aspectos determinados.

(NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013), por su parte señala que este tipo de acciones, incluye inspecciones

realizadas con el fin de evaluar solicitudes no contenciosas presentadas por los deudores tributarios, como las siguientes:

- Compulsas de comprobantes de pago, libros y/o registros contables y declaraciones juradas.
- Revisión de solicitudes de devolución.
- Verificación de destrucción de existencias y otras actuaciones de control.
- Verificación de declaraciones juradas rectificatorias.
- Requerimientos de información efectuados por la División de Programación Operativa.

2.2.6.2.3 Operativos

(GALVEZ ROSASCO, 2005, pág. 44) define a los operativos, “como aquellas acciones de control rápidas, sorpresivas y de carácter masivo, orientadas a la dirección de situaciones de informalidad, generación de riesgo, creación de conciencia tributaria y difusión de normas tributarias”, de las cuales tenemos:

- Operativos de control de emisión y entrega de comprobantes de pago.
- Operativos de control móvil.
- Operativos de control de ingreso y punto fijo.
- Operativos de control de documentación sustentatoria de mercadería.

- Operativos para verificar que las máquinas registradoras se encuentran declaradas y emitan comprobantes de pago (tickets) con las formalidades exigidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Verificación de datos del RUC.
- Verificación del cumplimiento de obligaciones formales vinculadas con el llevado de libros y registros contables.

2.2.6.2.4 Acciones Inductivas

Mediante las cuales la Administración dirige comunicaciones a los contribuyentes que no han sido seleccionados para verificaciones por la disponibilidad de recursos de fiscalización. (AREVALO MOGOLLÓN, 2010)

2.2.6.3. Principios del Procedimiento de Fiscalización

Como bien se ha señalado líneas atrás, la Administración pública a través del órgano competente (SUNAT) tiene función recaudadora, de determinación y fiscalización y sancionadora, sin embargo, las acciones que ejecute, para el cumplimiento de su función, no deben por ningún motivo mellar o resquebrajar los derechos del administrado, es así que se establecen principios o garantías revestidos de valor para poner límites al poder estatal.

Cabe señalar que estos, principios deben respetar los límites de justicia, teniendo en cuenta que “los derechos de quien puede cobrar se encuentran con

aquellos otros de quien deben pagar”. (DE BARROS CARVALHO , 2011, pág. 298)

2.2.6.3.1 Principio del Debido Procedimiento

El principio del debido procedimiento consiste, en que “las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, a las leyes y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que le fueron conferida” (QUINTANA VIVANCO & CABRERA VÁSQUEZ, 2013, pág. 80)

Por otro lado, (YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;, 2013) señala de manera acertada que, este principio comprende los siguientes derechos:

- Exponer sus argumentos en cualquier etapa del procedimiento y a que estos sean debidamente meritados por la Administración en la resolución correspondiente.
- Ofrecer y producir pruebas sin limitación alguna.
- Obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

2.2.6.3.2 Impulso de Oficio:

De acuerdo con este principio contemplado en el 1.3. del Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), la Administración Tributaria debe: a) dirigir e impulsar de oficio el procedimiento de fiscalización o

verificación; b) ordenar la realización práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento o resolución de las cuestiones necesarias.

Respecto a este principio, a las Autoridades les corresponde impulsar, dirigir y ordenar cualquier procedimiento administrativo sometido a su competencia hasta esclarecer las cuestiones involucradas, aun cuando se trate de procedimientos iniciados por el administrado o por la propia entidad. (MORÓN URBINA, JUAN CARLOS; GACETA JURÍDICA S.A., 2014)

2.2.6.3.3 Razonabilidad

(YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;, 2013), plantea que, por este principio, los requerimientos de información cuyo cumplimiento la Administración Tributaria pone en manos de los contribuyentes, deben mantener la debida proporción con el fin que se pretende alcanzar con el acto emitido.

En tal sentido, al efectuar un pedido de información la Administración Tributaria debe evaluar necesariamente:

- Si tal pedido es estrictamente necesario para alcanzar la finalidad que busca.
- Buscar la forma menos gravosa para que el contribuyente pueda alcanzar el objetivo
- Verificar que la información obtenida cumpla con la finalidad que se pretende alcanzar.

2.2.6.3.4 Imparcialidad

Este principio es recogido en la LPAG en el artículo IV punto 1.5. Por este principio se entiende que consiste en “preservar las decisiones de la Administración atendiendo el interés general y sujeción al principio de legalidad, con independencia de posturas basadas en influencias externas (políticas, tendencias ideológicas, grupo de interés y de presión, prejuicios o preferencias personales)” (MORÓN URBINA, JUAN CARLOS; GACETA JURÍDICA S.A., 2014, pág. 75).

De allí que (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013), señala que, bajo el principio de imparcialidad, la Administración Tributaria debe establecer requisitos similares para trámites similares, debiendo basar toda diferenciación en criterios objetivos debidamente sustentados, no debiendo incurrir en algún tipo de trato diferenciado entre los administrados que se encuentren en idéntica situación.

2.2.6.3.5 Conducta Procedimental

(QUINTANA VIVANCO & CABRERA VÁSQUEZ, 2013) Establecen que este principio consiste en que el procedimiento debe de desenvolverse de tal forma que ni los administrados ni la autoridad administrativa puedan incurrir en actitudes que resulten contrarios al buen orden que rigen en el procedimiento administrativo, debiendo reinar el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe.

Cabe señalar que, por buena fe debemos entender que los contribuyentes en sus actuaciones frente a la Administración Tributaria proceden bajo la creencia

que se ha actuado conforme a Derecho, sin ninguna intención fraudulenta. (YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;, 2013)

2.2.6.3.6 Verdad Material

Según este principio, el auditor fiscal está obligado a descubrir la verdad histórica o material de los hechos, la cual no coinciden necesariamente con la verdad que los administrados pudieran presentarle. (GALVEZ ROSASCO, 2005)

De esta manera, “constituye una obligación para la Administración Tributaria efectuar una revisión y análisis exhaustivo de la información entregada por los contribuyentes, siendo la decisión a la que arribe la Administración fundada en las actuaciones motivadas que realice” (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013, pág. 82)

2.2.6.4. Facultades que Comprende La Fiscalización

a) Exhibición de libros, registros y documentos:

La SUNAT puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de libros contables y documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. (AREVALO MOGOLLÓN, 2010)

(ARANCIBIA CUEVA, 2008) Por su lado, señala que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de (2) días hábiles. Por otro lado, también podrán exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de (3) días hábiles.

b) Comparecer ante la Administración Tributaria

La comparecencia “es un mecanismo mediante el cual la Administración Tributaria requiere al deudor tributario para que se apersona a la sede de la Administración, para que rinda su manifestación sobre los hechos determinantes que involucren obligaciones tributarias”. (YACOLCA ESTARES D. , 2007, pág. 235)

Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (05) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. (AREVALO MOGOLLÓN, 2010).

La citación debe contener como datos mínimos, su objeto y asunto, la identificación del deudor tributario o tercero, la fecha y hora en que deberá concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria, la dirección de esta última y el fundamento y/o disposición legal respectivos. (ARANCIBIA CUEVA, 2008).

c) Inmovilizar libros y registros contables

SUNAT está facultada a inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, sin embargo, esta facultad está supeditada a que la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria. El plazo máximo para la inmovilización es de (10) días hábiles prorrogables por un plazo igual. Además de ello mediante Resolución de Superintendencia, la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles (AREVALO MOGOLLÓN, 2010).

d) Incautar libros y registros contables

Cuando la Administración presuma la existencia de evasión tributaria podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Por otro lado, cabe señalar que la Administración Tributaria sólo procederá a la incautación, mediando autorización judicial. (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013)

e) Practicar Inspecciones

La Administración apersonarse a practicar inspecciones en los locales ocupados por los deudores tributarios, bajo cualquier título (propiedad o alquiler), así como en los medios de transporte.

Cabe señalar que para realizar las inspecciones cuando los locales estuviesen cerrados o cuando se trate de domicilio particulares, “será necesario solicitar autorización judicial, la misma que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose el plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte” (YACOLCA ESTARES D. , 2007, pág. 239).

f) Efectuar la toma de inventario

(NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013) al respecto señala que, la Administración podrá efectuar tomas de inventario de bienes y controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su evaluación y registro; así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos. Sin embargo, cabe resaltar que la Administración Tributaria no se encuentra obligada a comunicar la realización de la diligencia con anterioridad a su ejecución.

g) Solicitar información a terceros

SUNAT puede requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad (ARANCIBIA CUEVA, 2008).

Por lo que, respecto a esta facultad podemos entender que la información requerida puede ser técnica o peritajes.

h) Solicitar el levantamiento del secreto bancario

(AREVALO MOGOLLÓN, 2010) Señala, en mérito a esta facultad, la Administración puede solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, es decir, respecto del monto de los depósitos. Además de ello, el ejercicio de esta facultad se extiende a los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados.

i) Requerir Auxilio de la Fuerza Pública

Esto para el desempeño de sus funciones que será prestado de inmediato bajo responsabilidad, sin embargo, dicha ayuda no puede en acciones que previamente la SUNAT no está autorizada a realizar, por lo que deberá tener autorización judicial. (CASTRO GALVEZ, 2012)

2.2.6.5. Deberes y Obligaciones de los Administrados en el Procedimiento de Fiscalización

Conforme a lo establecido en el Artículo 87 del Código Tributario, “los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realiza la Administración Tributaria”

2.2.6.5.1 Obligación de llevar Libros y Registros Contables

(GALVEZ ROSASCO, 2005) señala que en las relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados, la llevanza de los libros y registros contables puede entenderse como un deber a cargo de estos de coadyuvar con el buen fin de la gestión tributaria. Para ello, los libros y registros contables cumplen dos funciones primordiales:

- Constituyen un medio de prueba de las obligaciones tributarias y de su cuantía.
- Facilitan el control de la Administración Tributaria, procurando reducir la evasión fiscal.

2.2.6.5.2 Obligación de Conservar y Presentar la Documentación soporte de Obligaciones Tributarias

Respecto a esta obligación existen dos posiciones abordada por (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013), las cuales establecen lo siguiente:

- a) Postura adoptada por SUNAT y Tribunal Fiscal, se entiende que “los contribuyentes se encuentran obligados a conservar y presentar documentación a la Administración Tributaria aún cuando la misma corresponda a periodos prescrito, pero siempre que se encuentre relacionada a obligaciones correspondiente a periodos no prescritos”.
- b) La postura adoptada por la Corte Suprema de la República, la obligación de conservar y presentar documentación a la Administración Tributaria caduca

junto con la prescripción de la facultad de determinación de la Administración Tributaria correspondiente al periodo tributario que dicho documento corresponda.

2.2.6.5.3 Obligación de Comparecer ante la Administración Tributaria

Esta obligación, ubica al administrado o tercero en el deber de concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando le es requerido, a fin de esclarecer los hechos vinculados a obligaciones tributarias.

(GALVEZ ROSASCO, 2005) destaca los derechos que tienen el administrado, deudores tributarios o terceros cuando son citados a manifestar su declaración:

- Brindar una declaración voluntaria y libre sin coacciones o condicionamientos.
- No autoincriminarse.
- Contar con la asistencia de un abogado.
- Obtener copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud (verbal o escrita).
- Tomar conocimiento previo del objeto o asunto por el cual se le cita, a efectuar o poder ejercer su derecho a la defensa.

2.2.6.5.4 Obligación de permitir la realización de Inspecciones en Locales o Medios de Transporte

En mérito a esta obligación, compartimos lo señalado por (GALVEZ ROSASCO, 2005), que los administrados deberán facilitar al auditor fiscal la realización de inspecciones dentro del procedimiento de fiscalización tributaria, con el objeto de que este pueda constatar, de manera directa a través de la visión, los hechos y situaciones vinculados con la generación de obligaciones tributaria.

Por otro lado, (BRAVO CUCCI, FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO, 2010) señala que “el universo de deberes formales no debe ser entendido como circunscrito al referido artículo, en tanto existen otras normas que disponen otros deberes adicionales a los establecidos, y que se encuentran en diversas normas reglamentarias”.

Es decir, que los deberes de los administrados no deben entenderse limitados únicamente a lo establecido en el citado Artículo, pues existen otros deberes que se encuentran explícita o implícitamente en diversas normas reglamentarias.

2.2.6.6. Objeto y Ámbito del Procedimiento de Fiscalización

2.2.6.6.1 Objeto

El Artículo 62° del Código Tributario establece “*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.”

Por lo que en conformidad a la citada norma podemos decir que los objetivos de la fiscalización son los siguientes:

- Verificar la correcta aplicación de los tributos por parte de los sujetos intervenidos, para lo cual la Administración hará uso de sus facultades y mecanismos.
- Determinar la cuantía de la obligación tributaria materia de verificación.
- Obtener información de terceros, a fin de hacer el cruce de información y facilitar el trabajo de verificación, esto al amparo del deber de colaboración.
- Determinar si la conducta del Administrado se tipifica en un delito de defraudación tributaria.

(AREVALO MOGOLLÓN, 2010) señala que la fiscalización tiene como objetivo “la ampliación de la base tributaria y el aumento de la recaudación, a través de la generación de riesgo efectivo de detección, determinación y sanción del incumplimiento. Esta generación de riesgo efectivo parte de una premisa básica: Los recursos humanos y logísticos de la Administración Tributaria son limitados en relación con el universo de contribuyentes y el conjunto de obligaciones sustanciales y formales que éstos deben cumplir”

El objeto de la Fiscalización Tributaria se ve fundamentada, en el hecho que es imposible para la Administración estar en todo lugar y/o en todo tipo de

hechos impositivos, así como, es imposible sancionar todo incumplimiento de las normas tributarias, por lo que, la Administración se ve en la necesidad de utilizar todos sus recursos de una manera dosificada, y a la vez, estratégica, en contribuyentes, actividades y/o lugares específicamente seleccionados (en mérito a la discrecionalidad), para así generar la sensación de control y proximidad en todo el universo de deudores tributarios.

Además de ello, haya su fundamento en la necesidad de sostener y/o cubrir las necesidades públicas.

2.2.6.6.2 Ámbito

La fiscalización es aplicada a quienes realicen operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del tributo, aun cuando estén inmerso en algún supuesto de exoneración o beneficio tributario; sin embargo, cabe señalar que también procede fiscalizar a aquellos que no se encuentren inscritos en RUC.

(NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013) señala que para adquirir la calidad de contribuyente (sujeto a fiscalización), no se requiere que el sujeto cumpla con algún tipo de formalidad, como inscribirse en el RUC, presentar declaraciones tributarias, emitir comprobantes de pago o llevar libros y/o registros contables, basta que un sujeto con capacidad tributaria realice el hecho generador de la obligación tributaria para que adquiera tal calidad.

2.2.6.7. Inicio del Procedimiento de Fiscalización

El Artículo 1° del Decreto Supremo 085-2007-EF - REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT – prescribe: “*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*”.

2.2.6.7.1 Cartas

(HUAMANÍ CUEVA, 2015) en sus comentarios al Código Tributario, enumera lo que la SUNAT deberá comunicar al Sujeto Fiscalizado a través de las Cartas, lo siguiente:

- a) Que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización, parcial o definitiva, presentará al Agente Fiscalizador que se realizará el procedimiento e indicará, además los periodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del Procedimiento de Fiscalización Parcial se indicarán los aspectos a fiscalizar.
- b) La ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos periodos, 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.

- d) El reemplazo del Agente Fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes.
- e) La suspensión de los plazos de fiscalización y la prórroga a que se refiere el numeral 2 del artículo 62°- A del Código Tributario.
- f) Cualquier otra información que deba notificarse al Sujeto Fiscalizado durante el Procedimiento de Fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4°, 5° y 6°.

2.2.6.7.2 Actas

Mediante Actas, el Agente Fiscalizador dejará constancia de la solicitud de las prórrogas que solicite el sujeto fiscalizado 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. (YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;, 2013)

El auditor fiscal puede hacer uso de los siguientes tipos de actas:

- a) **Actas de Inspección:** (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013) detalla los hechos sobre los cuales el Auditor Fiscal deberá hacer uso de este tipo de Acta, los cuales son los siguientes:

- La falta de entrega del comprobante de pago sustentatorio de las ventas realizadas.

- El transporte de bienes y/o pasajeros sin contar con el respectivo comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado.
- La remisión de bienes sin comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas tributarias para sustentar la remisión.
- La falta de sustento de la posesión de bienes, mediante comprobantes de pago u otros documentos previstos por las normas sobre la materia que acrediten su adquisición.
- Los documentos vinculados con hechos generadores de obligaciones tributarios que puede encontrar el auditor fiscal durante el desarrollo de la inspección realizada en los locales de los deudores tributarios.
- Los objetos o cosas de cualquier índole vinculados con la realización de hechos generadores de obligaciones tributarias.
- Las personas que se encuentran en los locales objeto de inspección o en los medios de transporte intervenidos, así como sus declaraciones.

b) Actas de Comparecencia: En este tipo de Actas el Auditor Fiscal recoge la manifestación por los Administrados, los mismos que concurren a las oficinas de la Administración Tributaria, por citación de esta misma, a fin de que puede esclarecer los hechos entorno a la obligación tributaria.

- c) **Actas de visita:** Son utilizados para dejar constancia de los hechos observados por el auditor fiscal en ocasión de la vista efectuada al administrado en la fecha señalada, en el requerimiento de fiscalización para la revisión de los documentos e información solicitada, en el caso que en dicha oportunidad no culmine la revisión con el cierre del requerimiento respectivo. (GALVEZ ROSASCO, 2005)
- d) **Actas de inmovilización:** Son utilizados para identificar de manera detallada los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza que el auditor fiscal decida inmovilizar al presumir la existencia de evasión tributaria.
- e) **Actas de incautación:** Utilizados para identificar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, incautadas por la Administración Tributaria previa autorización judicial (GALVEZ ROSASCO, 2005).

2.2.6.7.3 Requerimiento

El requerimiento, “es aquel formato pre-establecido por la Administración Tributaria, el cual indica en forma literal la documentación solicitada a exhibir y presentar el deudor en la etapa de fiscalización” (YACOLCA ESTARES D. , 2007, pág. 267)

Podemos decir, que el requerimiento es la comunicación o intimación por parte de la Administración dirigida al administrado para hacer, no hacer o dar algo o manifestar su voluntad respecto a un asunto determinado.

Acota (THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE, 2016), que el Código Tributario no desarrollan algunos temas relacionados con los requerimientos, lo que sí es abordado por el Tribunal Fiscal a través de su jurisprudencia y que referimos a continuación:

- **Plazos mínimos entre los requerimientos solicitados en la Fiscalización:** Al respecto, la RTF N° 4568-2-2008 (07.04.2008) señala que, no existe disposición legal que determine plazos o intervalos mínimos entre cada uno de los requerimientos formulados y remitidos por la Administración Tributaria, en atribución a sus facultades fiscalizadoras contenidas en el Artículo 62° del Código Tributario.
- **Necesidad de cerrar un requerimiento para empezar con otro en la Fiscalización:** La RTF N° 10645-2-2009 (16.10.2009) contempla el siguiente criterio, no existe norma alguna que establezca que en una fiscalización, antes de notificarse un requerimiento, necesariamente debe cerrarse o darse por concluidos los anteriores, máxime si el cierre posterior a la fecha señalada en el requerimiento redundaría en beneficio del contribuyente al constituir en la práctica una prórroga tácita del plazo otorgado para su cumplimiento.
- **El cierre de los Requerimientos:** El cierre de requerimiento es la etapa en la cual la Administración Tributaria ha culminado la revisión de la

documentación entregada por parte del deudor tributario dentro del plazo proporcionado por ésta, incluyendo el plazo adicional en caso fuera solicitado por la persona fiscalizada. En algunos casos, se consigna la fecha de cierre del requerimiento; sin embargo, el Tribunal Fiscal precisa en la RTF N° 9665-2-2001, que la omisión de la fecha de cierre no significa que este esté abierto indefinidamente, cuando exista evidencia que el contribuyente tomó conocimiento del resultado del mismo en el procedimiento de fiscalización se entenderá por cerrado.

2.2.6.7.3.1 Tipos de Requerimientos:

(ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, BRAVO CUCCI, & VILLANUEVA GUTIERREZ, 2016), señalan que hay dos tipos de requerimiento:

- a) **Abiertos:** Son aquellos que nos permiten sustentar lo requerido, por ejemplo, un requerimiento donde se solicita al contribuyente que “sustente la necesidad del gasto”. Mediante este tipo de requerimiento, denominado también general, es usual que la Administración fije el alcance, objeto y condiciones del procedimiento de fiscalización (plazos, lugar, fecha de cumplimiento, forma, apercibimientos, etc.); en este sentido, siendo el documento que normalmente inicia un procedimiento de oficio, se entiende que para su emisión se ha tenido en cuenta la esencia de lo establecido por el artículo 104° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

b) **Los específicos:** son aquellos que no generan la obligación de prever toda la información relacionada con un pedido abstracto, sino que obliga a prever las implicancias de la documentación que específicamente ha sido solicitada, como por ejemplo “demuestre la forma de pago”.

2.2.6.7.3.2 Formalidades que debe contener el Requerimiento:

Conforme lo establece el Artículo 2° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT, durante el procedimiento de Fiscalización, SUNAT podrá emitir, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados de Requerimiento y Actas. En el mismo artículo se detallan los requisitos mínimos que deben contener cada uno de dichos documentos, los cuales se detallan a continuación:

- Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado.
- Domicilio Fiscal,
- RUC
- Número del documento
- Fecha
- Objeto o contenido del documento
- La firma del trabajador de SUNAT competente.

Además de los requisitos señalados, el Requerimiento deberá indicar el lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

2.2.6.8. Lugar de la Fiscalización

La fiscalización puede realizarse en uno o en algunos de los siguientes lugares de manera simultánea.

2.2.6.8.1 Fiscalización en el Domicilio Fiscal

En principio el trabajo de fiscalización se suele realizar en el domicilio fiscal del contribuyente. El artículo 11° del Código Tributario establece que los contribuyentes no podrán cambiar de domicilio fiscal si es que se inicia una verificación o fiscalización, salvo que a juicio de la Administración exista causal justificada para el cambio.

2.2.6.8.2 Fiscalización en las Oficinas de la Administración Tributaria

Esta fiscalización posibilita a que la Administración Tributaria solicite al contribuyente acercarse a sus oficinas con la finalidad de que la fiscalización se realice en función de la información con que cuenta la Administración.

Además de ello, se debe considerar que la Administración “puede exigir al administrado que exhiba en sus oficinas los originales de los libros, registros, comprobantes y demás documentos vinculados con la generación de obligaciones tributarias, para lo cual es necesario la aceptación del administrado, debiéndose levantar el acta que corresponde, detallando los documentos que puedan quedar en poder de SUNAT” (GALVEZ ROSASCO, 2005, pág. 199), pero si es que esta

mantuviera los documentos omitiendo la formalidad señalada, la Administración estaría incurriendo en la incautación irregular de documentos.

2.2.6.8.3 Fiscalización en el lugar señalado por el Administrado

El numeral 8 del Artículo 62° del Código Tributario establece la posibilidad a la Administración Tributaria de realizar inspecciones en los locales ocupados por el administrado bajo cualquier título, con lo cual la fiscalización se puede realizar en cualquier local, cabe señalar que el lugar señalado no debe dificultar las actuaciones de fiscalización. Por lo que su principal motivación es para facilitar la revisión y recepción de la documentación solicitada en el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, cabe señalar que, aunque la revisión y recepción de documentos e informes se produzca en el lugar distinto al domicilio fiscal del administrado, “todos los actos de la Administración Tributaria vinculados con el procedimiento de fiscalización, incluyendo la Resolución de Determinación, deberán ser notificados en el domicilio fiscal del deudor tributario” (GALVEZ ROSASCO, 2005, pág. 199).

2.2.6.9. Fiscalizaciones Complementarias

La Administración puede fiscalizar más de una vez el cumplimiento de la misma obligación tributaria, plasmando en diferentes determinaciones; sin

embargo, dicha decisión debe estar motivada por las siguientes razones, que comenta (GALVEZ ROSASCO, 2005):

- ***Complementar los alcances limitados de las fiscalizaciones anteriores:*** Los alcances de los programas de fiscalización usados por la Administración, pueden ir desde una simple compulsión de registros contra declaraciones, que se desarrolla en menos de una jornada de trabajo, hasta una fiscalización integral, que comprende inspecciones, cruces de información, peritajes, etc.
- ***Modificar la interpretación realizada en fiscalizaciones anteriores:*** Dado que los criterios interpretativos de la Administración no son uniformes y estáticos, lo cual implica que una misma situación de hecho en un momento podría no tener incidencia tributaria, según el criterio de algún auditor fiscal, pero posteriormente o según la apreciación de algún otro auditor fiscal esa misma situación sí podría generar obligaciones tributarias. Es decir, que la Administración Tributaria podría fiscalizar nuevamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que ya fueron objeto de un anterior procedimiento de fiscalización, con el fin de evaluarlas a la luz de los nuevos criterios interpretativos.
- ***Revisar la realización de nuevos hechos:*** Una vez concluido el procedimiento de fiscalización tributaria, la Administración Tributaria podría obtener nuevos elementos probatorios para acreditar hechos que no fueron conocidos al momento de efectuar la primera fiscalización; ello a fin de constatar tales hechos y determinar las obligaciones tributarias que se deriven de ellos.

2.2.6.10. Suspensión de la Fiscalización

(YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;, 2013) Comenta al respecto, señalando que el plazo a realizar la fiscalización se suspende, cuando se dan los siguientes supuestos:

- a) *Durante la tramitación de las pericias;* en este caso, plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de la pericia hasta la fecha en que la SUNAT reciba el peritaje.
- b) *Durante el lapso que transcurra desde que la Administración Tributaria solicite la información de autoridades de otros países hasta que dicha información le sea remitida;* este supuesto se da cuando la SUNAT solicite información a autoridades de otros países, el plazo se suspenderá desde la fecha en que se presenta la solicitud hasta la fecha en que se reciba la totalidad de la información de las citadas autoridades.
- c) *Durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración Tributaria interrumpa sus actividades;* en este caso, el plazo se suspenderá, sea que se presente un caso fortuito o un caso de fuerza mayor.
- d) *Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria;* ante este supuesto se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información.

- e) *Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario;* el plazo se suspenderá por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT.
- f) *Durante el plazo de cualquier proceso judicial;* cuando lo que en el proceso judicial se resuelva, resulte indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización, o cuando ordena la suspensión de la fiscalización.
- g) *Durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o Privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración Tributaria;* Se suspende el plazo desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.

2.2.6.11.Efectos del Vencimiento del Plazo

Sobre el particular, como bien señala (EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C., 2011), el legislador ha sido claro en señalar la imposibilidad de la notificación de otros actos administrativos solicitando información y/o documentación adicional a aquella requerida dentro del plazo de la fiscalización (el cual incluye aquel plazo adicional otorgado por prórroga) respecto del mismo periodo o tributo que es materia del procedimiento.

Sin embargo, cabe señalar que estas situaciones no impiden que la Administración Tributaria proceda, en primer lugar, a seguir analizando la información que tiene en su poder y en segundo, no le impide requerir y recibir información de terceros a fin de elaborar información en torno a ello.

2.2.6.12. Finalización del Procedimiento de Fiscalización Tributaria

Conforme lo señala el Artículo 75° del Código Tributario:

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

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

Como bien habíamos señalado anteriormente, el procedimiento de fiscalización inicia con la notificación del primer requerimiento, en el que solicita la exhibición y/o presentación de la información documentada contable y tributaria vinculada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias materia de fiscalización, sin embargo a medida que se va revisando la información otorgada por el contribuyente, la Administración podrá emitir nuevos requerimientos

solicitando mayor información o documentación, si es necesario, o comunicando las observaciones detectadas, posteriormente la Administración podrá notificar al contribuyente un nuevo requerimiento con sus conclusiones, debiendo otorgarle un plazo de (03) días hábiles para presentar por escrito las observaciones a los cargos formulados.

Posteriormente, la Administración procederá al cierre de requerimiento el cual deberá contener los resultados de la fiscalización y si fuera necesario también contendrá las fechas de prórroga y las reiteraciones de lo requerido.

Pero como bien señala la citada norma, el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, con la notificación de las resoluciones de multa.

Por otro lado, es importante considerar que en tanto la Resolución de Determinación y/o de Multa no sea notificada, procede interponer recurso de Queja contra las actuaciones en el procedimiento de Fiscalización.

2.2.6.12.1 Resolución de Determinación

El artículo 76° del Código Tributario, define a la Resolución de Determinación como:

“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”

Por lo que, Resolución de Determinación es el documento emitido por la Administración a fin de dar a conocer al contribuyente la existencia de una deuda tributaria atribuida a su persona.

Así mismo, el citado artículo señala los requisitos que debe contener la Resolución de Determinación, siendo los siguientes:

- Identificación del deudor tributario.
- El tributo y el periodo al que corresponda.
- La base imponible.
- La tasa.
- La cuantía del tributo omitido y sus intereses de ser el caso.
- Los motivos determinantes del reparo u observación. Normalmente este aspecto es desarrollado en los Anexos a la Resolución de Determinación.
- Los fundamentos o disposiciones que amparen la acotación.
- El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Cabe señalar que la ausencia de alguno de estos requisitos puede causar la anulabilidad de la Resolución de Determinación.

2.2.6.12.2 Resolución de Multa

La Resolución de Multa es entendida como “el acto administrativo a través del cual la Administración Tributaria imputa la comisión de una infracción sancionada con multa y exige el pago de la misma al supuesto infractor” (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013, pág. 663).

Dicho en otras palabras, la Resolución de Determinación es aquel documento en el cual se impone una sanción pecuniaria al deudor por haber incurrido, en un supuesto contrario a lo establecido en la norma tributaria, tornándose como infracción tributaria.

El Artículo 77° del Código Tributario, en su último párrafo señala:

“Tratándose de las Resoluciones de Multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180° y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados. En el caso de Resoluciones de Multa emitidas por la SUNAT por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 87° vinculadas a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, estas deben señalar, en lugar de lo dispuesto en el numeral 1, a los administrados que deben cumplir con dichas obligaciones.”

De allí que podemos decir que, los requisitos que debe contener la Resolución de Determinación son:

- La identificación del deudor tributario.
- Los fundamentos y disposiciones que la amparen.
- Referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

2.2.6.12.3 Orden de Pago

El Código Tributario en su Artículo 78º, señala que la Orden de Pago es:

“El acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación”

De allí, conforme lo detalla (NIMA NIMA, FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL, 2013), podemos inferir que es procedente la emisión de una Orden de Pago, en los siguientes casos:

- Por tributos autoliquidados por el deudor tributario, haciendo alusión a la autodeterminación (por parte del contribuyente), manifestada a través de la declaración jurada, pero no cancelada en el plazo correspondiente.
- Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
- Por tributos cuya omisión, derive de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.
- Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más periodos tributarios, previo requerimiento para que

realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (03) días hábiles, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.

- Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

2.2.7. La demora en la emisión de Resolución de Determinación y su afectación de Derechos

2.2.7.1. Emisión de la Resolución de Determinación como consecuencia de Fiscalización Tributaria

Señalamos anteriormente que la Resolución de determinación es el documento emitido por la Administración a fin de poner en conocimiento al administrado sobre su deuda tributaria, al término de un procedimiento de fiscalización.

Es decir, las Resoluciones de Determinación son emitidas al cierre de un procedimiento de fiscalización, ya sea definitivo o parcial, es decir, si hablamos de fiscalización definitiva (01) año y si hablamos de fiscalización parcial, será (06) meses, no obstante a ello, el artículo 62°- A numeral 5 establece *“El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de*

que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.”.

El artículo 75° en su primer párrafo señala 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.”

De lo cual podemos decir que, el límite de plazo establecido por la citada norma, es para efectos de que la Administración no pueda requerir mayor información al contribuyente, sin embargo, como lo hemos señalado anteriormente, la Administración si lo requiere podrá seguir analizando la información y/o documentación que tiene en su poder, y si es que lo considera necesario podrá también solicitar información de terceros. No obstante, y pese que el artículo 75°, antes descrito, establece que una vez finalizado el procedimiento de fiscalización se debe emitir los valores que correspondan (Resolución de Determinación o Multa), el artículo 62- A numeral 5 establece que queda a salvo el derecho de la Administración de emitir los valores que correspondan, y esto dentro del periodo de prescripción de la deuda Tributaria, conforme al artículo 43° del TUO del Código Tributario.

Por lo que, la Administración podrá Determinar la deuda tributaria y emitir el valor que corresponda (Resolución de Determinación o Multa) hasta en un periodo máximo de cuatro años, después de realizado el procedimiento de

fiscalización, pero nótese que dicha Resolución de Determinación contendrá la deuda tributaria omitida, de ser el caso, y los intereses generados, los mismos que serán actualizados al día que dicha Resolución sea emitida, monto que deberá pagar el contribuyente, aun cuando las dilaciones sean por causas atribuidas a la Administración.

(GALVEZ ROSASCO, 2005), hace mención a las recomendaciones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo, Tema II, puntos 3 y 4 donde se concluyó lo siguiente:

“3.- Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable, tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo.

4.- Es conveniente que la ley, en virtud del principio de seguridad jurídica, establezca un plazo dentro del cual la Administración debe dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización”

De aquí podemos apreciar la necesidad de regular el plazo para emitir la Resolución de Determinación, de tal manera que se garantice la Seguridad Jurídica para el contribuyente.

Cabe señalar, que a través de acceso a la información en el portal de transparencia de la SUNAT, solicitamos información sobre ¿Cuáles han sido los plazos dentro de los que han emitido las Resoluciones de Determinación, una vez que se ha comunicado el cierre de fiscalización?, obteniendo como respuesta que la SUNAT no cuenta con una base de datos o estadísticas que registren el plazo en

el cual emiten una Resolución de Determinación como consecuencia de un Procedimiento de Fiscalización, denotando claramente el entorpecimiento por parte de la Administración para el trámite de estos procedimientos, siendo el principal afectado, el contribuyente.

Cabe señalar que, si ellos contaran con tablas estadísticas respecto al plazo de resolución del tema antes planteado, implicaría una mejora en su sistema y consecuentemente garantizarían un procedimiento adecuado, eficaz y eficiente, sin dilaciones innecesarias que al fin y al cabo puedan vulnerar los derechos del contribuyente.

2.2.7.2. Intereses Moratorios devengados

Sobre intereses moratorios, señalamos con anterioridad que debe ser entendido como aquel interés generado producto de la mora en el pago de una deuda u obligación de tributaria, con finalidad indemnizatoria.

Como bien hicimos referencia líneas anteriores, la SUNAT ha emitido diferentes modificaciones al Código Tributario, entre las cuales está la modificatoria respecto a la suspensión de intereses moratorios mientras dure el procedimiento de Reclamación, sin embargo, aún no se ha previsto la suspensión de dichos intereses en los casos cuando la fiscalización excede un año (fiscalización definitiva) y en los cuales se generara el incremento de intereses y consecuentemente el aumento de la deuda tributaria.

Es decir, como explicamos en el punto anterior, la Administración Tributaria tiene el plazo de (01) año para llevar a cabo la fiscalización tributaria (definitiva), pero al término de ese año la Administración aún podrá verificar la información que obra en su poder o solicitar a terceros, más no al administrado, sin embargo la norma establece que culminado el procedimiento de fiscalización la Administración debe emitir una Resolución de Determinación pero hasta en un lapso de (04) años que es el periodo de prescripción, como ya se detalló, por lo que si la administración emitiera la Resolución de Determinación que corresponde después de dos o más años después de culminado el procedimiento de Fiscalización, esta Resolución contendría el monto omitido, si fuera el caso, más la capitalización de intereses moratorios, lo cual afectaría la economía del contribuyente y dentro de ello se vulneran principios tributarios y constitucionales. Considerando que la deuda tributaria se ve incrementada, muchas veces resultando impagable.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que la demora o dilatación en el tiempo que dura el procedimiento de fiscalización, es decir, cuando este excede el plazo de (01) año, si es por causa atribuible a la administración, ésta debería asumir las consecuencias de su “inacción” por afectar al contribuyente.

2.2.7.3. Principios vulnerados

Respecto a los principios, como bien habíamos señalado en puntos anteriores son garantías que sirven como límite al poder estatal, sin embargo, con

el retardo en la emisión de la Resolución de Determinación, al finalizar un Procedimiento de Fiscalización y la consecuente generación de Intereses acarrea la vulneración de los siguientes principios:

2.2.7.3.1 No Confiscatoriedad

Teniendo en cuenta que el objeto del Principio de No Confiscatoriedad, es evitar que el poder estatal del cual goza la Administración, se convierta en un arma que atente contra la economía y consecuentemente el derecho a la propiedad del contribuyente; la generación de intereses moratorios, los mismos que son contenidos en la Resolución de Determinación, atenta contra el Principio de No Confiscatoriedad en tanto que al tornarse exorbitantes e impagables, la economía del contribuyente sufre un menoscabo.

De allí que el Principio de No Confiscatoriedad sirve de limite a la carga fiscal de los contribuyentes, de tal modo que no atente contra la Propiedad de la cual goza el contribuyente.

El tributo se convierte en confiscatorio cuando el monto a pagar se torna en irrazonable e insoportable, excediéndose de manera exorbitante a los límites de la capacidad contributiva del contribuyente, de tal manera que restringe el derecho del contribuyente a la propiedad privada e impide que este mismo ejerza su actividad económica.

En este sentido, la situación antes descrita se torna en confiscatoria cuando el monto determinado supera a una parte importante de la manifestación de riqueza que goza el contribuyente, en tanto que, en mérito a este principio se pretende que

la administración a través de sus actos, no excedan de la capacidad contributiva del contribuyente.

Es decir, la emisión de Resolución de Determinación al finalizar (01) año sin suspender Intereses Moratorios genera destrucción en el patrimonio que gozaba el Contribuyente hasta antes de la emisión de dicho valor.

2.2.7.3.2 Seguridad Jurídica

Como ya lo hemos señalado anteriormente, el principio de Seguridad Jurídica, implica que las cargas impositivas sean repartidas equitativamente (sobre los administrados) y que en el pago del tributo no genere afectación en la economía del administrado por deficiencias legislativas o administrativas, generando inseguridad; por lo que la Seguridad Jurídica debe ser entendida como aquel estado en el que el administrado tiene la certeza de los actos de la administración.

En ese sentido la falta de emisión de Resolución de Determinación o la demora al emitir este valor tributario, genera un estado de incertidumbre en el contribuyente por el desconocimiento del monto determinado, además de ello, debemos tener en cuenta que la falta de pronunciamiento por parte del Legislador al no prever como un supuesto de suspensión de Intereses Moratorios cuando la Fiscalización Tributaria exceda (01) año, también genera incertidumbre o inseguridad en tanto que el administrado debe esperar hasta cuatro años, para obtener los resultados producto de dicho procedimiento. Y peor aún, cuando el

resultado arribado por la Administración Tributaria lesiona la economía y por ende el derecho a la propiedad del contribuyente.

Cabe señalar que, se otorga seguridad jurídica al sujeto pasivo de la relación tributaria, cuando el cobro de la obligación tributaria sea equitativo y no confiscatorio, teniendo la certeza que la administración no le impondrá tributos irracionales e irrazonables, sino en estricta proporción a su capacidad contributiva o aptitud económica.

Por lo que, bajo el supuesto expuesto, el principio de Seguridad Jurídica sufre una afectación en tanto que no se garantiza certeza ni estabilidad en el administrado.

2.2.7.4. Derechos Afectados

2.2.7.4.1 Derecho a la Propiedad

En este punto, debemos dejar en claro que la capitalización de intereses moratorios, no es cuestionable, pues como señalamos anteriormente su objeto de aplicación, es indemnizar la mora en el pago de la deuda tributaria, sin embargo, lo cuestionable es cuando su aplicación es producto de la inacción de la administración causando detrimento en el derecho a la Propiedad del administrado.

La vulneración del Derecho a la Propiedad, surge como consecuencia a la vulneración del Principio de No Confiscatoriedad, para lo cual el primero debe ser entendido no sólo como el bien inmueble, sino que en materia tributaria debemos

entender como la manifestación de riqueza, es decir, aquello de lo cual el administrado – contribuyente goza y que forma parte de su patrimonio.

Por ello, cuando un tributo se torna en confiscatorio, no tan sólo se está vulnerando la capacidad tributaria del administrado, ni sólo un principio, sino que además se vulnera un derecho fundamental, pues de esta manera se atenta contra el derecho a la propiedad que goza el contribuyente.

Por lo que, cuando la emisión de Resolución de Determinación se retarda genera intereses moratorios, incrementando de manera irrazonable la deuda tributaria, haciéndola muchas veces impagable, de tal modo que causa lesión en la capacidad contributiva del contribuyente y consecuentemente lesiona su derecho a la propiedad.

De allí, que resulta necesario señalar que el razonamiento de la tributación no es atentar contra la riqueza primaria del contribuyente, es decir, se debe aplicar la tasa que corresponde a fin del que contribuyente tribute respecto de lo ganado, de su nueva riqueza. Por ello, reiteramos que la recaudación se ve fundamentada en la transferencia del patrimonio privado al patrimonio público a fin de que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas.

Es decir, entorno a la obligación tributaria o el deber de tributar debe girar el respeto de la propiedad del contribuyente, entendida ésta como el deber de garantizar al contribuyente la disponibilidad de un mínimo de riqueza y así asegurar su subsistencia y consecuentemente la generación de nuevos recursos que contribuye con la estabilidad de la economía del país.

Para dejar algo claro, debemos acotar que la obligación de pagar tributos sí genera cierta afectación a la propiedad del contribuyente, pero gracias a los principios tributarios y específicamente hablando del principio de no confiscatoriedad es que el monto al cual se obliga a pagar el deudor tributario no se torne en irracional implicando destrucción en su propiedad.

2.3. Definición de términos

- **Administración Tributaria:** Entidad que por ley goza de la facultad, en torno a tributos, de determinación, recaudación, fiscalización y sanción, siendo así, un componente fundamental en la aplicación del Sistema Fiscal.

En nuestro país quien tiene la responsabilidad de administrar tributos es la SUNAT, que es una entidad de derecho público perteneciente al Sector Economía y Finanzas.

- **Resolución de Determinación:** Es el documento emitido por SUNAT a fin de dar a conocer al deudor tributario el monto de la deuda tributaria o saldo a su favor determinado como consecuencia de un procedimiento de fiscalización; este documento se ve fundamentado en la facultad de determinación que goza la Administración Tributaria.
- **Principios de No Confiscatoriedad:** Este principio sirve como límite al ius imperium del Estado, a través de la Administración Tributaria. Consiste en que la Administración no puede ni debe atentar contra el derecho a la Propiedad

del administrado, entiéndase este derecho como los ingresos que tiene el administrado para subsistir. Además, este principio se ve fundamentado en tanto que al no generar lesión en la economía del contribuyente se está dando pie a que este último genere nueva riqueza y con ello dar dinamismo a la economía. Por lo que, además, este principio estará en función a la capacidad contributiva del administrado.

- **Seguridad Jurídica:** Consiste en la certeza de derecho, y la confianza, para este caso, del administrado, frente al ordenamiento jurídico.

Por lo que, en materia tributaria, este principio debe ser entendido, que las cargas impositivas sean repartidas equitativamente y que en el pago del tributo no genere afectación en la economía del administrado por deficiencias legislativas o administrativas, generando inseguridad.

- **Intereses Moratorios:** En materia tributaria, los Intereses Moratorios son aquellos intereses aplicados al pago extemporáneo del monto correspondiente a la deuda tributaria, cabe señalar que la naturaleza de este tipo de intereses es la indemnización por la mora en el pago, por lo que el tipo de mora al cual pertenece esta figura es la mora automática, pues de incurrir en mora en el pago, inmediatamente se aplicará la tasa de interés moratorio que correspondiere.

CAPÍTULO 3. Metodológico

3.1. Tipo de investigación

3.1.1. Por su finalidad

3.1.1.1. Investigación Básica:

Aquella denominada también pura o fundamental, que consiste en explorar el conocimiento teórico meramente especulativo.

3.1.2. Por su profundidad

3.1.2.1. Investigación Descriptiva:

Es aquella investigación cuyo objetivo es recopilar datos e informaciones sobre las características, propiedades, aspectos o dimensiones de lo cual se quiere investigar, de allí que a través de esta investigación nos permite conocer las generalidades del problema, identificar las variables que se asocian y señala las directrices para probar la hipótesis.

3.1.3. Por su naturaleza

3.1.3.1. Investigación Documental:

Es aquella investigación que se concentra exclusivamente en la recopilación de Datos de fuentes documentales. Su propósito es obtener

antecedentes documentales para profundizar en teorías, leyes o conceptos ya existentes para luego complementar, refutar o derivar nuevos conocimientos.

3.2. Material de estudio

Para el desarrollo de la presente investigación se ha utilizado la siguiente información:

- Legislación – TUO del Código Tributario.
- Doctrina.
- Casos emblemáticos.
- Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional.
- Carta emitida por SUNAT

3.3. Recolección de datos

Técnicas:

- **Fichaje:** Esta técnica facilita la sistematización bibliográfica, la ordenación lógica de las ideas y el acopio de información, en síntesis, constituye la memoria escrita para el investigador. Por ello se registraron los datos obtenidos de las diversas obras bibliográficas consultadas para posteriormente registrarlos en los instrumentos correspondientes.

- **Análisis de Contenido:** Esta técnica de investigación tiene como finalidad la descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido manifiesto de la comunicación o de cualquier otra manifestación de la conducta.

Por lo que, en mérito a esta técnica se consultaron y analizaron las diversas posiciones existentes en la doctrina nacional, así como las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional cuyo contenido apoyan la presente investigación.

Instrumentos

- **Ficha:** Son tarjetas de cartulina o papel de diferentes tamaños y colores, estas características van a variar según el tipo de ficha usa. Para el caso de la presente investigación, se han usado fichas bibliográficas, de resumen y textuales.
- **Protocolo de Análisis:** Es el registro autorizado de la forma en que la investigación debe ser llevada a cabo, es decir, sintetizando la información obtenida durante el proceso investigativo.

3.4. Análisis de datos

- **De Corte Documental:** La Investigación de tipo Documental, es un procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección,

organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema.

Aquí se utiliza los procedimientos lógicos y mentales como toda investigación, tales como análisis, síntesis, deducción, inducción, etc.

CAPÍTULO 4. Resultados y Discusión

4.1. Resultados

4.1.1. Resultados de las Resoluciones emitidas por el Tribunal respecto a Casos emblemáticos

a) Sentencia recaída del Expediente N° 04082-2012-PA/TC.

Con fecha 5 de enero de 2012, Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), en la que solicitaba se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, en la que requería el pago de intereses moratorios de las deudas producto de la Resoluciones de Determinación 024- 003-0008223 y 024-003-0008224 y la Resolución de Multa 024-002-0022735 y que si inaplique a su caso el Artículo 33° del TUO del Código Tributario; teniendo en cuenta que la demandante manifiesta que pese a que había impugnado las Resoluciones de Determinación y Multa antes mencionadas, se computaron intereses moratorios durante el trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que duró cerca de cuatro años.

En la Sentencia materia de análisis se presenta el siguiente cuadro:

Resolución que origina la deuda	Monto original de la deuda	Monto actualizado de la deuda	Incremento Porcentual Aproximado
Resolución de Determinación 024- 003-0008223	S/. 9339	S/. 53 920	577%
Resolución de Determinación 024-003-0008224	S/. 12 970	S/. 59 601	460%
Resolución de Multa 024-002-0022735	S/. 580	S/. 3352	578%
TOTAL	S/. 22 889	S/. 116 873	510%

En este cuadro se pone en evidencia, que la suma se ve incrementada excesivamente, y como bien lo señala el Órgano Jurisdiccional que la deuda se incrementa al punto de quintuplicarla, por lo que ha criterio del Tribunal Constitucional y con el que coincidimos es que la capitalización de intereses moratorios debe efectuarse bajo criterios de razonabilidad, respetar los lineamientos y/o parámetros de la no Confiscatoriedad de los tributos.

b) Resolución cincuenta y tres, del Expediente N° 017711-2013**- Interpretación:**

Telefónica del Perú S.A.A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que se encuentra en la Cuarta Sala de la Corte Superior de Justicia de Lima, en la que Telefónica argumenta que la SUNAT y el Tribunal Fiscal se excedieron en los plazos para resolver sus reclamos y apelaciones y que, por lo tanto, no pueden cobrar los intereses de la deuda.

SUNAT fiscalizó la declaración de Telefónica, encontrando diferencia entre lo que Telefónica había declarado y lo que realmente correspondía pagar, la deuda actualizada al primero de abril del 2013, ascendía a 657 405,312.00 (seiscientos cincuenta y siete millones cuatrocientos cinco mil trescientos doce nuevos soles), cuyo importe incluye capital e intereses; de los cuales S/ 599'044,365.00 corresponden a intereses e intereses capitalizados, es decir, aproximadamente el 91% de la deuda total son intereses, monto que se ha visto excesivamente incrementado y que a todas luces causaría perjuicio en el patrimonio del Administrado

El tema a dilucidar o resolver es si es justificado la aplicación o no de intereses moratorios ya que dichos intereses son imputados a la recurrente a pesar que la demora es por causa al acreedor tributario y no al contribuyente.

Considerando PRIMERO: Este considerando aborda el recurso de apelación que plantea el Procurador Público de la Superintendencia de

Administración Tributaria – SUNAT, manifestando como primer punto que no es materia de apelación el extremo de la sentencia en la cual se declara improcedente la demanda sobre inaplicación de intereses moratorios generados luego del vencimiento del plazo para resolver el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 00150150001202, además de ello se plantea que el A quo incurrió en diferentes incongruencias, falta de motivación respecto al plazo razonable y errores al momento de calificar como injustificada las dilaciones durante la etapa de reclamación y apelación, así como error de derecho respecto a la norma que regula los intereses moratorios en materia tributaria.

Considerando SEGUNDO: El demandante pide que se declare nula e ineficaz la Resolución de Intendencia N° 01501500001202, la cual contiene la deuda actualizada, de la cual el 91% corresponde a intereses, por lo que considera, se manifiesta vulneración de derechos constitucionales, como un procedimiento sin dilaciones indebidas y la no confiscatoriedad, teniendo en cuenta que uno tiene incidencia en el otro, en tanto que el transcurrir del tiempo repercutirá en el monto de los intereses capitalizados.

Considerando TERCERO: El demandante plantea que existieron diversas dilaciones para resolver los recursos que se había planteado, excediendo de esa manera hasta en 6 años, 2 meses y 25 días, calculo que sostiene su teoría de la vulneración del derecho a un procedimiento sin

dilaciones indebidas, y como consecuencia se obtiene, lo que, para nosotros, se torna en un monto irrazonable a pagar.

Considerando CUARTO: Respecto al agotamiento de la vía previa como presupuesto de la existencia de vías igualmente satisfactorias, a lo que con fecha cuatro de junio de dos mil catorce la Sala Superior ya se había pronunciado, declarando infundada la excepción, fundamentando su posición en que la norma aplicable es sobre los intereses moratorios en exceso de los plazos legales sobre la deuda que determina SUNAT.

Considerando QUINTO: En mérito al plazo razonable, lo relevante es determinar si la complejidad de la controversia y excesiva carga procesal fundamentan el retraso en el procedimiento, es decir, si existe congruencia entre la complejidad y el tiempo transcurrido en resolver.

Considerando SEXTO: En este punto se aborda la afectación del plazo razonable y su incidencia sobre los intereses moratorios; para ello se debe tener en cuenta que el tipo de mora aplicada en nuestro ordenamiento jurídico tributario es la *mora automática*, siendo que los intereses se generan una vez que la obligación tributaria se hace exigible.

Coincidimos con lo señalado en la sentencia en cuestión, en la que sostiene que los intereses moratorios cumplen una función disuasiva orientada a desalentar la evasión tributaria, además que dicha figura no tiene fundamentación jurídica, sino que tiene una connotación económica en tanto que está dirigida a salvaguardar el interés fiscal.

Sin embargo no coincidimos con lo expuesto por la Sala Superior cuando señala que la demora en el plazo no tiene incidencia en la generación o

aumento de los intereses moratorios, pues si existen dilaciones indebidas lo que se procederá a hacer es disponer el cumplimiento inmediato del acto demorado u omitido, pero ello no supone declaración de nulidad de los actos procesales, dicho en otras palabras la presencia de dilaciones en el procedimiento no implica que se deje sin efecto las resoluciones emitidas, es decir la determinación de deuda tributaria (incluido intereses generados). Y allí nuevamente, se genera la incertidumbre pues dentro de ese procedimiento se está tratando de resolver el cobro de una obligación más sus intereses, lo cual está en función al tiempo transcurrido.

Considerando SÉTIMO: Respecto a la proscripción del ejercicio abusivo del derecho, la posición de la Sala es que dicho fundamento está errado en tanto que el abuso en el ejercicio de los derechos, la conducta debe estar orientada directamente a perjudicar los derechos del demandante, y, por lo contrario, la aplicación de intereses moratorios se fundamenta en la necesidad de preponderar el rol de la tributación.

Considerando OCTAVO: En cuanto a la No confiscatoriedad de los tributos, la Sala alega que no es la vía para dilucidar si existe vulneración o no de este principio Tributario pues se necesita de una mayor o exhaustiva contrastación de pruebas que acredite dicha afectación, siendo que este proceso carece de ese medio de actuación probatoria.

Por lo que los magistrados confirman la Sentencia en el extremo que, resuelve declarar Improcedente la demanda en lo referido a la

inaplicación de Intereses Moratorios, emitiendo dos votos a favor y uno en Discordia

4.2. Discusión

La capitalización desproporcionada de Intereses Moratorios por parte de la Administración Tributaria definitivamente causa daños graves en la economía del Contribuyente Tributario, afectando principios de razonabilidad y proporcionalidad, así como el Derecho a la Propiedad del mismo.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que la inacción de la Administración bajo ningún motivo debe afectar al Contribuyente, porque las dilaciones presentadas en los procedimientos a los cuales es sometido el administrado, si son por causa de la Administración, ésta última debe asumir su responsabilidad.

Hoy en día, se han emitido diferentes modificaciones respecto a la suspensión de intereses moratorios, pero como bien habíamos señalado anteriormente, la suspensión se da cuando se está dentro del procedimiento de reclamación, y aún queda el vacío o la incertidumbre respecto al término del procedimiento de fiscalización, pues qué es lo que espera el deudor tributario cuando el plazo excede al año y aún no le es emitida la Resolución de Determinación.

CAPÍTULO 5. Conclusiones y Recomendaciones

5.1. Conclusiones

En el este capítulo se presentan las conclusiones a las cuales se han arribado a partir de la investigación descriptiva desarrollada en la tesis, siendo estas las siguientes:

PRIMERO. – El Código Tributario, Artículo 62-A, en concordancia con el Artículo 43° del mismo ordenamiento jurídico, otorga a la Administración tributaria hasta (04) años para emitir una Resolución de Determinación de deuda tributaria, como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, dicho plazo vulnera principalmente el derecho a la Propiedad y consecuentemente el principio de no confiscatoriedad, en tanto que el transcurrir del tiempo genera intereses moratorios que incrementa sustancialmente la deuda tributaria, causando un detrimento en la economía del contribuyente.

Además, el plazo de, hasta (04) años, otorgados a la Administración Tributaria para emitir Resolución de Determinación como consecuencia del Procedimiento de Fiscalización, resulta excesivo e irrazonable en tanto que, afecta los intereses del administrado por causa de la inacción de la Administración.

SEGUNDO. – El Artículo 62°-A fue incorporado por el artículo 15° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de abril de 2007, dicha norma fue incorporada por la

necesidad de regular la fiscalización y los vacíos que había en ella, sin embargo, el inciso cinco del mencionado artículo, respecto al accionar de la Administración, debe ser regulado de tal manera que no afecte al administrado.

TERCERO. – La naturaleza jurídica del procedimiento de fiscalización tributaria es llegar a la certeza sobre la realización de los hechos imposables y sobre los distintos elementos que la componen (relación jurídico tributaria). La fiscalización es un procedimiento que con su inicio no afecta al administrado, puesto que su objetivo es verificar el estricto cumplimiento de la obligación tributaria, y ello permitirá erradicar la evasión tributaria en el país.

CUARTO.- El plazo establecido por el Código Tributario es de (1) año, dicho periodo es para efectos de que una vez excedido el plazo la Administración Tributaria no podrá solicitar mayor información; sin embargo establece que para emitir Resolución de Determinación (valor que se emite al término del Procedimiento de Fiscalización), es de (04) años, es decir, la Administración Tributaria podrá seguir evaluando los documentos entregados por el administrado, hasta que sea emitida la Resolución de Determinación, por lo que consideramos que dicho plazo es irrazonable toda vez que coloca al administrado en una situación claudicante, respecto a la incertidumbre y la afectación económica que se encuentra.

El plazo de la prescripción es irrazonable para efectos de la emisión de Resolución de Determinación como consecuencia de una fiscalización, en tanto que sus consecuencias (respecto al plazo), afectan al contribuyente, respecto a la

generación de intereses que muchas veces incrementan exageradamente la deuda tributaria, tornándose en impagable.

QUINTO.- La Potestad Tributaria, entendida como aquella facultad del Estado para crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, se ve limitada por ciertos principios que sirven como garantías para el contribuyente, los cuales son capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, respeto a los derechos fundamentales del contribuyente y razonabilidad; estos principios que se encuentran en nuestro ordenamiento Tributario, pero también contamos con aquellos que de manera implícita, regulan la actuación de la administración Tributaria, garantizando el respeto de los Derechos del contribuyente, tales como el principio de Seguridad Jurídica, este principio se halla inmerso durante el procedimiento de fiscalización, en tanto que los resultados de dicho procedimiento son un factor de generación de certeza en el contribuyente.

5.2. Recomendaciones

Habiendo determinado en este trabajo que, la falta de pronunciamiento de la Administración Tributaria, sobre la emisión de Resolución de Determinación vulnera los principios de: No Confiscatoriedad y Seguridad Jurídica, toda vez que hay un incremento indebido en la Determinación de Deuda Tributaria; la recomendación a partir de la presente investigación es:

“Que el Legislador, debe regular que la emisión de Resolución de Determinación como consecuencia de un Procedimiento de Fiscalización, debe

darse en un periodo máximo de 30 días, contados a partir del cumplimiento del plazo máximo (01) año de la fiscalización, esta postura fundamentada en el principio de celeridad, el cual postula que la decisión (administrativa) debe ser alcanzada en tiempo razonable, evitando de esa manera dilaciones indebidas.

La otra recomendación es que el Legislador regule en el Artículo 33° del TUO del Código Tributario, acogiendo la Suspensión de los Intereses Moratorios cuando la Fiscalización Tributaria exceda el año y aún no se emita Resolución de Determinación, a efectos de evitar la generación de intereses moratorios que causen detrimento en la economía del contribuyente, es decir esta recomendación haya su fundamento en el principio de no confiscatoriedad del Derecho Tributario.

Referencias Bibliográficas

- ACTA DE RESOLUCIÓN DE SALA PLENA, N° 2004-11 (TRIBUNAL FISCAL 03 de JUNIO de 2004).
- AMATUCCI, A. (2001). *TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO*. Bogotá: EDITORIAL THEMIS S.A.
- ARANCIBIA CUEVA, M. (2008). *CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO, CONCORDADO - JURISPRUDENCIA SECTORIAL*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- AREVALO MOGOLLÓN, J. (2010). *FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO*. Lima: INSTITUTO PACÍFICO S.A.C.
- BALDEÓN GÜERE, NORMA ALEJANDRA; ROQUE CABANILLAS, CÉSAR AUGUSTO; GARAYAR LLIMPE, ELVIS JUNIOR; GACETA JURÍDICA S.A. (2009). *CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO*. Lima: EL BUHO E.I.R.L.
- BASALLO RAMOS, C., & GACETA JURÍDICA S.A. (2012). *CODIGO TRIBUTARIO*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- BENDEZÚ NEYRA, G. (2013). *PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL Y PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO*. LIMA: FFEECAAT.
- BORRERO MORO, C. (2011). *LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES - En la función inspectora tributaria*. Lima: NOMOS & THESIS.
- BORRERO MORO, C. J. (2012). *LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA FISCALIZACION TRIBUTARIA*. Breña: PACIFICO EDITORES.
- BRAVO ARTEAGA, J. R. (2008). *NOCIONES FUNDAMENTALES DE DERECHO TRIBUTARIO*. Colombia: LEGIS EDITORES S.A.
- BRAVO CUCCI, J. (2006). *FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO*. Lima: GRIJLEY E.I.R.L.
- BRAVO CUCCI, J. (2010). *FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO*. Lima: JURISTA EDITORES E.I.R.L.
- CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C. (2008). *CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS Y LABORALES*. Lima: Editorial Tinco S.A.
- CALVO ORTEGA, R. (2012). *CURSO DE DERECHO FINANCIERO*. Pamplona: ARANZADI S.A.
- CARRANZA TORRES, L. R. (2006). *DERECHO TRIBUTARIO. De la Teoría a la Práctica*. Buenos Aires: Legis Argentina.
- CASTRO GALVEZ, L. (2012). *MANUAL PRACTICO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA*. Lima: PACIFICO EDITORES.

- DANÓS ORDÓÑEZ, J. E., FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A., URTEAGA GOLDSTEIN, C., SEVILLANO CHÁVEZ, S., & MORENO DE LA CRUZ, L. (2006). *TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PÚBLICO*. Lima: PALESTRA EDITORES.
- DE BARROS CARVALHO, P. (2011). *DERECHO TRIBUTARIO: TÓPICOS CONTEMPORÁNEOS*. Lima: GRIJLEY E.I.R.L.
- DE POMAR SHIROTA, J. (Agosto de 1992). *IPDT*. Obtenido de http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev23_JMDPS.pdf
- EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE. (2010). *FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA: Sustento de Operaciones*. Lima: TINCO S.A.
- EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C. (2011). *RIESGOS TRIBUTARIOS- GUÍA PARA AFRONTARLOS*. Lima: TINCO S.A.
- EFFIO PEREDA, F. (2010). *MANUAL DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS 2010*. Lima: REAL TIME E.I.R.L.
- ESPINOZA, J. A. (2004). *MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO*. Córdoba: ADVOCATUS.
- GACETA JURÍDICA . (2006). *LA CONSTITUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL*. Lima: EL BÚHO.
- GACETA JURÍDICA S.A. (2005). *GUÍA PRÁCTICA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- GACETA JURÍDICA S.A. (2005). *LA CONSTITUCIÓN COMENTADA*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- GALVEZ ROSASCO, J. (2005). *FISCALIZACION TRIBUTARIA: CÓMO ASESORAR A LOS CONTRIBUYENTES ANTE UNA FISCALIZACION DE LA SUNAT*. Lima: GACETA JURIDICA.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. (2006). *CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO*. LIMA: PALESTRA EDITORES.
- GOMES FAVACHO, F. (2015). *DERECHO TRIBUTARIO Y EL TRIBUTO*. Lima: EDITORA Y DISTRIBUIDORA EDICIONES LEGALES E.I.R.L.
- HENSEL, A. (2005). *DERECHO TRIBUTARIO*. Madrid: EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES S.A.
- HUAMANI CUEVA, R. (2009). *CODIGO TRIBUTARIO COMENTADO*. Lima: Jurista Editores.
- HUAMANÍ CUEVA, R. (2015). *CÓDIGO TRIBUTARIO Comentado*. Lima: JURISTA EDITORES E.I.R.L.
- KIRCHOF, P., CARDOSO DA COSTA, J., DI PIETRO, A., & RODRÍGUEZ-BEREIJO, A. (1998). *GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE*. Valencia: TIRANT LO BLANCH.
- MORÓN URBINA, JUAN CARLOS; GACETA JURÍDICA S.A. (2014). *COMENTARIOS A LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.

- NAVARRO VASQUEZ, G., & MARCONE, R. (2002). *DICCIONARIO ENCICLOPEDICO TRIBUTARIO*. Lima: MARCONE EDITORES S.A.C.
- NIMA NIMA, E. (2013). *FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL*. Lima: GACETA JURÍDICA S.A.
- NIMA NIMA, E., REY ROJAS, J., GÓMEZ AGUIRRE, A., & GACETA JURÍDICA S.A. (2013). *APLICACIÓN PRÁCTICA DEL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS*. LIMA: EL BÚHO E.I.R.L.
- NIMA NIMA, ELIZABETH; GÓMEZ AGUIRRE, ANTONIO; GACETA JURÍDICA S.A. (2006). *INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SANCIONES IMPUESTAS POR LA SUNAT*. Lima: El Búho E.I.R.L.
- QUINTANA VIVANCO, R., & CABRERA VÁSQUEZ, M. A. (2013). *TEORIA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO*. Lima: EDICIONES LEGALES E.I.R.L.
- RAE. (Octubre de 2014). *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA*. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=VONxiwJ>
- ROBLES MORENO, C. D. (2009). *CÓDIGO TRIBUTARIO: Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- ROBLES MORENO, C. D., RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, F. J., BRAVO CUCCI, J. A., & VILLANUEVA GUTIERREZ, W. (2016). *CÓDIGO TRIBUTARIO (Vol. I)*. Lima: INSTITUTO PACÍFICO.
- RTF N° 00226-Q, 14262-2015 (TRIBUNAL FISCAL 20 de ENERO de 2016).
- RTF N° 14619-10, 13564-2008 (TRIBUNAL FISCAL 05 de SETIEMBRE de 2012).
- RTF N° 161-1 (TRIBUNAL FISCAL 08 de ENERO de 2008).
- RTF N° 602-5 (TRIBUNAL FISCAL 13 de JUNIO de 2001).
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, EXP. N° 2727- 2002-AA/TC (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 19 de DICIEMBRE de 2003).
- SEVILLANO CHÁVEZ, S. (2014). *LECCIONES D DERECHO TRIBUTARIO: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial .
- SOLER, O. H. (2002). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley S.A.
- SOLÓRZANO, P. (2011). *DERECHO TRIBUTARIO*. Lima: GRIJLEY E.I.R.L.
- STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL. (2007). *MANUAL TRIBUTARIO - APLICACIÓN PRÁCTICA*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- SUNAT. (2016). *SUNAT*. Obtenido de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/acciones-de-fiscalizacion/3123-tipos-de-fiscalizacion-personas>
- THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE. (2016). *GUIA TRIBUTARIA - CONTABLE Y ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL*. Lima: TINCO S.A.

- THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE. (2016). *MANUAL TRIBUTARIO 2016*. Lima: TINCO S.A.
- TORRES VÁSQUEZ, A. (2014). *TEOÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES*. Lima: PACÍFICO EDITORES S.A.C.
- UCKMAR, V. (2002). *PRINCIPIOS COMUNES DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO*. Bogotá: TEMIS S.A.
- VIVES, M. (2005). *EDUCACIÓN TRIBUTARIA*. Buenos Aires: AD-HOC S.R.L.
- YACOLCA ESTARES, D. (2007). *MANUAL DE PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS*. Lima: ARA EDITORES E.I.R.L.
- YACOLCA ESTARES, D., BRAVO CUCCI, J., GAMBA VALEGA, C., ESCRIBANO, F., BLUME FORTINI, E., PACCI CÁRDENAS, A., . . . ACADEMIA INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO. (2010). *INTRODUCCIÓN AL DERECHO FINANCIERO TRIBUTARIO*. Lima.
- YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;. (2013). *TRATADO DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO*. Lima: PACÍFICO EDITORES.
- YANGALI QUINTANILLA, N., & GACETA JURÍDICA S.A. (2015). *CÓDIGO TRIBUTARIO: Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de SUNAT*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- ZVALETA ÁLVAREZ, MICHAEL; GARCÍA NOVOA, CÉSAR; CARRASCO PARRILLA, JORGE; IANNAcone SILVA, FELIPE;. (2011). *ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO*. Lima: FONDO EDITORIAL USMP.

BIBLIOGRAFÍA

- ACTA DE RESOLUCIÓN DE SALA PLENA, N° 2004-11 (TRIBUNAL FISCAL 03 de JUNIO de 2004).
- AMATUCCI, A. (2001). *TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO*. Bogotá: EDITORIAL THEMIS S.A.
- ARANCIBIA CUEVA, M. (2008). *CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO, CONCORDADO - JURISPRUDENCIA SECTORIAL*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- AREVALO MOGOLLÓN, J. (2010). *FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO*. Lima: INSTITUTO PACÍFICO S.A.C.
- BALDEÓN GÜERE, NORMA ALEJANDRA; ROQUE CABANILLAS, CÉSAR AUGUSTO; GARAYAR LLIMPE, ELVIS JUNIOR; GACETA JURÍDICA S.A. (2009). *CÓDIGO TRIBUTARIO COMENTADO*. Lima: EL BUHO E.I.R.L.
- BASALLO RAMOS, C., & GACETA JURÍDICA S.A. (2012). *CODIGO TRIBUTARIO*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- BENDEZÚ NEYRA, G. (2013). *PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL Y PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO*. LIMA: FFEECAAT.
- BORRERO MORO, C. (2011). *LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES - En la función inspectora tributaria*. Lima: NOMOS & THESIS.
- BORRERO MORO, C. J. (2012). *LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA FISCALIZACION TRIBUTARIA*. Breña: PACIFICO EDITORES.
- BRAVO ARTEAGA, J. R. (2008). *NOCIONES FUNDAMENTALES DE DERECHO TRIBUTARIO*. Colombia: LEGIS EDITORES S.A.
- BRAVO CUCCI, J. (2006). *FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO*. Lima: GRIJLEY E.I.R.L.
- BRAVO CUCCI, J. (2010). *FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO*. Lima: JURISTA EDITORES E.I.R.L.
- CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C. (2008). *CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS Y LABORALES*. Lima: Editorial Tinco S.A.
- CALVO ORTEGA, R. (2012). *CURSO DE DERECHO FINANCIERO*. Pamplona: ARANZADI S.A.
- CARRANZA TORRES, L. R. (2006). *DERECHO TRIBUTARIO. De la Teoría a la Práctica*. Buenos Aires: Legis Argentina.
- CASTRO GALVEZ, L. (2012). *MANUAL PRACTICO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA*. Lima: PACIFICO EDITORES.

- DANÓS ORDÓÑEZ, J. E., FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A., URTEAGA GOLDSTEIN, C., SEVILLANO CHÁVEZ, S., & MORENO DE LA CRUZ, L. (2006). *TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PÚBLICO*. Lima: PALESTRA EDITORES.
- DE BARROS CARVALHO, P. (2011). *DERECHO TRIBUTARIO: TÓPICOS CONTEMPORÁNEOS*. Lima: GRIJLEY E.I.R.L.
- DE POMAR SHIROTA, J. (Agosto de 1992). *IPDT*. Obtenido de http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev23_JMDPS.pdf
- EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE. (2010). *FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA: Sustento de Operaciones*. Lima: TINCO S.A.
- EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE S.A.C. (2011). *RIESGOS TRIBUTARIOS- GUÍA PARA AFRONTARLOS*. Lima: TINCO S.A.
- EFFIO PEREDA, F. (2010). *MANUAL DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS 2010*. Lima: REAL TIME E.I.R.L.
- ESPINOZA, J. A. (2004). *MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO*. Córdoba: ADVOCATUS.
- GACETA JURÍDICA . (2006). *LA CONSTITUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL*. Lima: EL BÚHO.
- GACETA JURÍDICA S.A. (2005). *GUÍA PRÁCTICA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- GACETA JURÍDICA S.A. (2005). *LA CONSTITUCIÓN COMENTADA*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- GALVEZ ROSASCO, J. (2005). *FISCALIZACION TRIBUTARIA: CÓMO ASESORAR A LOS CONTRIBUYENTES ANTE UNA FISCALIZACION DE LA SUNAT*. Lima: GACETA JURIDICA.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. (2006). *CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO*. LIMA: PALESTRA EDITORES.
- GOMES FAVACHO, F. (2015). *DERECHO TRIBUTARIO Y EL TRIBUTO*. Lima: EDITORA Y DISTRIBUIDORA EDICIONES LEGALES E.I.R.L.
- HENSEL, A. (2005). *DERECHO TRIBUTARIO*. Madrid: EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES S.A.
- HUAMANI CUEVA, R. (2009). *CODIGO TRIBUTARIO COMENTADO*. Lima: Jurista Editores.
- HUAMANÍ CUEVA, R. (2015). *CÓDIGO TRIBUTARIO Comentado*. Lima: JURISTA EDITORES E.I.R.L.
- KIRCHOF, P., CARDOSO DA COSTA, J., DI PIETRO, A., & RODRÍGUEZ-BEREIJO, A. (1998). *GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE*. Valencia: TIRANT LO BLANCH.
- MORÓN URBINA, JUAN CARLOS; GACETA JURÍDICA S.A. (2014). *COMENTARIOS A LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.

- NAVARRO VASQUEZ, G., & MARCONE, R. (2002). *DICCIONARIO ENCICLOPEDICO TRIBUTARIO*. Lima: MARCONE EDITORES S.A.C.
- NIMA NIMA, E. (2013). *FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA. ENFOQUE LEGAL*. Lima: GACETA JURÍDICA S.A.
- NIMA NIMA, E., REY ROJAS, J., GÓMEZ AGUIRRE, A., & GACETA JURÍDICA S.A. (2013). *APLICACIÓN PRÁCTICA DEL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS*. LIMA: EL BÚHO E.I.R.L.
- NIMA NIMA, ELIZABETH; GÓMEZ AGUIRRE, ANTONIO; GACETA JURÍDICA S.A. (2006). *INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SANCIONES IMPUESTAS POR LA SUNAT*. Lima: El Búho E.I.R.L.
- QUINTANA VIVANCO, R., & CABRERA VÁSQUEZ, M. A. (2013). *TEORIA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO*. Lima: EDICIONES LEGALES E.I.R.L.
- RAE. (Octubre de 2014). *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA*. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=VONxiwJ>
- ROBLES MORENO, C. D. (2009). *CÓDIGO TRIBUTARIO: Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- ROBLES MORENO, C. D., RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, F. J., BRAVO CUCCI, J. A., & VILLANUEVA GUTIERREZ, W. (2016). *CÓDIGO TRIBUTARIO (Vol. I)*. Lima: INSTITUTO PACÍFICO.
- RTF N° 00226-Q, 14262-2015 (TRIBUNAL FISCAL 20 de ENERO de 2016).
- RTF N° 14619-10, 13564-2008 (TRIBUNAL FISCAL 05 de SETIEMBRE de 2012).
- RTF N° 161-1 (TRIBUNAL FISCAL 08 de ENERO de 2008).
- RTF N° 602-5 (TRIBUNAL FISCAL 13 de JUNIO de 2001).
- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, EXP. N° 2727- 2002-AA/TC (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 19 de DICIEMBRE de 2003).
- SEVILLANO CHÁVEZ, S. (2014). *LECCIONES D DERECHO TRIBUTARIO: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial .
- SOLER, O. H. (2002). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley S.A.
- SOLÓRZANO, P. (2011). *DERECHO TRIBUTARIO*. Lima: GRIJLEY E.I.R.L.
- STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL. (2007). *MANUAL TRIBUTARIO - APLICACIÓN PRÁCTICA*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- SUNAT. (2016). *SUNAT*. Obtenido de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/acciones-de-fiscalizacion/3123-tipos-de-fiscalizacion-personas>
- THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE. (2016). *GUIA TRIBUTARIA - CONTABLE Y ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL*. Lima: TINCO S.A.

- THOMSON REUTERS- CABALLERO BUSTAMANTE. (2016). *MANUAL TRIBUTARIO 2016*. Lima: TINCO S.A.
- TORRES VÁSQUEZ, A. (2014). *TEOÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES*. Lima: PACÍFICO EDITORES S.A.C.
- UCKMAR, V. (2002). *PRINCIPIOS COMUNES DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO*. Bogotá: TEMIS S.A.
- VIVES, M. (2005). *EDUCACIÓN TRIBUTARIA*. Buenos Aires: AD-HOC S.R.L.
- YACOLCA ESTARES, D. (2007). *MANUAL DE PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS*. Lima: ARA EDITORES E.I.R.L.
- YACOLCA ESTARES, D., BRAVO CUCCI, J., GAMBA VALEGA, C., ESCRIBANO, F., BLUME FORTINI, E., PACCI CÁRDENAS, A., . . . ACADEMIA INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO. (2010). *INTRODUCCIÓN AL DERECHO FINANCIERO TRIBUTARIO*. Lima.
- YACOLCA ESTARES, DANIEL; BRAVO CUCCI, JORGE; GAMBA VALEGA, CÉSAR;. (2013). *TRATADO DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO*. Lima: PACÍFICO EDITORES.
- YANGALI QUINTANILLA, N., & GACETA JURÍDICA S.A. (2015). *CÓDIGO TRIBUTARIO: Aplicación práctica según criterios jurisprudenciales y de SUNAT*. Lima: EL BÚHO E.I.R.L.
- ZVALETA ÁLVAREZ, MICHAEL; GARCÍA NOVOA, CÉSAR; CARRASCO PARRILLA, JORGE; IANNAcone SILVA, FELIPE;. (2011). *ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO*. Lima: FONDO EDITORIAL USMP.

ANEXOS