

### El Instituto Peruano de Derecho Tributario:

Con los votos de Rossana Angélica **Rodríguez** Ruiz, como Presidenta del Instituto Peruano de Derecho Tributario, de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre “**La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente**” y del Comité de Resolución II de dichas Jornadas; Mario Angelo **Madau** Martínez, como Vicepresidente del Instituto y Presidente del Comité Organizador de las XV Jornadas, César Martín **Gamba** Valega, como Relator General de las XV Jornadas; Roberto Alfredo **Cores** Ferradas, como Secretario del Instituto Peruano de Derecho Tributario, de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario y del Comité de Resolución II; María Milagros Lourdes **Bustillos** Pinto, como Presidenta del Comité de Resolución I; y, Gisela Katharina **Arroyo** Langschwager, Humberto **Astete** Miranda, Percy Enrique **Bardales** Castro, Michael **Blanco** Calderón, Alfredo Angelo **Carella** Feliziani, Roberto José **Casanova-Regis** Albi, Lourdes Rocío **Chau** Quispe, Carlos Enrique **Chirinos** Sota, José Gabriel **Del Castillo** Simón, Gonzalo Alonso **Escalante** Alpaca, Julio Augusto **Fernández** Cartagena, Raúl Maximiliano **Fernández** Flores, Fernando Rafael **Huacasi** Valdivia, Mónica Denisse **Jácobo** Guerrero, Catharina Ángela **Jetzinger** Portal, Adriana **Kihara** Nomura, Silvia Margoth **León** Pinedo, Rolando Alberto **León** Tenicela, Rocío Verónica **Liu** Arévalo, Jorge Luis **Lizárraga** Ibáñez, César Alfonso **Luna Victoria** León, César Arturo **Mendoza** Melgar, Lorgio Nilton **Moreno** De La Cruz, Indira **Navarro** Palacios, Luis **Ocón** Soto, Luis César **Orihuela** Camayo, Poul Diógenes **Ponce** Cotera, Yamila Nair **Reinides** Tréneman, Jorge Luis **Ríos** Delgado, Carmen del Pilar **Robles** Moreno, Vicente José **Robles** Ramírez, Mariapía Mercedes Polita **Sáenz** Portugal, José David **Santa Cruz** Díaz, Karina Marcela **Talledo** De la Piedra, Alfonso Octavio **Tapia** Rojas, Stephanie **Torres** García, Ronald Armando **Vargas** Reynoso, Renée Antonieta **Villagra** Cayamana, David Moisés **Zavaleta** Chimbor, Juan Carlos **Zegarra** Vílchez; y, Fernando Enrique **Zuzunaga** Del Pino; emitidos entre el 27 y el 29 de abril de 2021, se aprobó, el Proyecto de Resolución elaborado por el Comité de Resolución II, con el siguiente texto:

## RESOLUCIÓN

El **Instituto Peruano de Derecho Tributario**, al término de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre **LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA: DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE**, teniendo como base:

- a) La Relatoría General elaborada por César **Gamba** Valega;
- b) Las Ponencias Individuales elaboradas por Daniel **Arana** Yances, Humberto **Astete** Miranda en coautoría con Jorge **Ríos** Delgado, Percy **Bardales** Castro, Roberto **Casanova-Regis** Albi en coautoría con Daniel **Arana** Yances, Lourdes **Castillo** Crisóstomo, Renzo **Chumacero** Quispe, César **Dávila** Alvarado, Christian **Del Carpio** Torres, José **Del Castillo** Simón, Braulio **Delgado** Vizcarra en coautoría con Paolo **Abregú** Pérez, Gonzalo **Escalante** Alpaca, Adriana **Kihara** Nomura, Jaime **Lara** Márquez, Silvia **León** Pinedo, Rocío **Liu** Arévalo en coautoría con Iván **Chu** Del Águila, Jorge **Lizárraga** Ibáñez, Jimmy **Matos** Vicuña en coautoría con Vicente **Robles** Ramírez, Carlos **Moreano** Valdivia, Silvia **Muñoz** Salgado en coautoría con Eduardo **Guerra** Ríos, Luis **Ocón** Soto, Luis **Orihuela** Camayo, Juan Alberto **Paredes** Marroquín, Victoria **Peña** Alarcón, Yamila **Reinides** Tréneman, Mariapía **Sáenz** Portugal en coautoría con Poul

**Ponce** Cotera, Alfonso **Tapia** Rojas, Fernando **Tello** Puerta, Christian **Vargas** Acuache, Ronald **Vargas** Reynoso y Renée **Villagra** Cayamana.

- c) Las exposiciones producidas en las Sesiones Científicas realizadas los días 10 y 11 de marzo de 2021;
- d) El Anteproyecto elaborado por el Comité de Resolución I; y,
- e) Los debates del Comité de Resolución II, constituido por Rossana Angélica **Rodríguez** Ruiz, como Presidenta; Mario Angelo **Madau** Martínez, como Vicepresidente; César Martín **Gamba** Valega, como Relator General; María Milagros Lourdes **Bustillos** Pinto, como Presidenta del Comité de Resolución I; Roberto Alfredo **Cores** Ferradas, como Secretario; Fernando **Zuzunaga** del Pino, Lourdes **Chau** Quispe, Carlos **Moreano** Valdivia e Indira **Navarro** Palacios, como integrantes, producidos durante la sesión celebrada el día lunes 26 de abril de 2021.

#### **ACORDÓ FORMULAR LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:**

##### **CONCLUSIONES:**

##### **Bloque temático I - Alcances generales y constitucionales**

1. La facultad de fiscalización constituye un poder-deber de la Administración tributaria para controlar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, que importa: **(i)** un “mandato constitucional” que se sustenta en el artículo 74 del texto constitucional; y, **(ii)** una “habilitación” a la Administración tributaria para que, dentro del principio de legalidad, pueda, entre otros, restringir, limitar o afectar los derechos fundamentales de los contribuyentes, siempre que no incida en su contenido esencial y se cumpla con el test de idoneidad, necesidad y el grado de afectación sea proporcional con su finalidad.
2. El procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones administrativas cuya finalidad “exclusiva” es la emisión de un acto administrativo (resolución de determinación) que se pronuncie con carácter definitivo sobre la determinación de la obligación tributaria, sea modificando o confirmando la determinación practicada por el contribuyente, o en defecto de ésta, realizando dicha determinación, a fin de no afectar los principios del debido procedimiento administrativo y de seguridad jurídica.
3. Es preciso diferenciar al procedimiento de fiscalización (finalidad determinativa de la obligación tributaria) de otras actuaciones procedimentales que tienen una finalidad distinta, como son: **(i)** los procedimientos de verificación seguidos también por las áreas de fiscalización, pero que no concluyen con un acto determinativo; y, **(ii)** el procedimiento sancionador en el ámbito tributario, a fin de poder aplicar a este último las garantías y principios establecidos en el artículo 171 del Código Tributario (CT) concordado con los artículos 247, 254 y 255 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG).
4. El legislador ha configurado las facultades de fiscalización de manera discrecional, lo que se justifica en el principio de eficacia administrativa y en la imposibilidad de regular en su integridad todos los supuestos que se presentan

en la práctica. Sin embargo, ello no es impedimento para que: **(i)** el ejercicio de las citadas facultades discrecionales tenga que ser adecuadamente motivado en todos los casos por la Administración (explicitando los parámetros normativos omitidos por el legislador); y, **(ii)** los órganos administrativos y jurisdiccionales controlen con una intensidad suficiente el ejercicio de las facultades discrecionales.

5. En todo procedimiento de fiscalización la Administración tributaria se encuentra obligada a adoptar la decisión que mejor “promueva”, “adapte”, “procure” y “desarrolle” los valores y principios constitucionales (mandato de optimización).
6. El Decreto Legislativo N° 1311 ha establecido la aplicación supletoria de la LPAG a los procedimientos administrativos de tipo tributario, lo que determina un tratamiento desigual en relación con el resto de los procedimientos administrativos en los que la LPAG ha dispuesto una regla de aplicación “preferente” en tanto las normas especiales *“impongan condiciones menos favorables a los administrados”*. Dicho trato diferenciado determina un estado de cosas inconstitucional.
7. Las relaciones originadas en el procedimiento de fiscalización deben basarse más que en un modelo de control posterior, en relaciones de tipo cooperativo, dando preeminencia a: **(i)** relaciones de entendimiento mutuo, respeto y cooperación; **(ii)** un “tratamiento preventivo”, según el “perfil de riesgo fiscal del contribuyente”; **(iii)** revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria; **(iv)** optimización de las consultas particulares y celebración de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia; y, **(v)** exención de responsabilidad penal y administrativa, en caso de diligencia debida a través de la implementación de modelos de cumplimiento.
8. Las tecnologías de la información en el ámbito de los procedimientos administrativos (procedimiento de fiscalización electrónico) deben respetar todos los principios, derechos y garantías del debido procedimiento, prever las medidas pertinentes cuando el administrado no tenga acceso a medios electrónicos y garantizar la validez y eficacia de los actos realizados mediante medios electrónicos.

#### **Bloque temático II - Aspectos procedimentales: Inicio, desarrollo y terminación del procedimiento de fiscalización**

9. El artículo 131 del CT afecta al principio del debido procedimiento administrativo, al establecer que los contribuyentes sólo pueden acceder al expediente de fiscalización cuando éste se encuentre culminado. Pese a ello, existen resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan extensivamente dicho dispositivo, proscribiendo también el acceso a los documentos que sustentan los reparos.
10. El contenido de los requerimientos de información formulados por la Administración tributaria se encuentra limitado por el contenido esencial de los derechos fundamentales en términos de proporcionalidad y razonabilidad.
11. El artículo 62 del CT no establece plazos para que los contribuyentes puedan solicitar prórroga para la atención de los requerimientos. Pese a ello, el artículo

7 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (RPFS) ha dispuesto plazos máximos para presentar estas solicitudes, lo que restringe los derechos de los contribuyentes señalados en el CT. \*

12. El CT no contiene normas sobre el lugar y horarios en que se llevará a cabo el procedimiento de fiscalización.
13. En todo procedimiento de fiscalización, la Administración se encuentra obligada a garantizar el derecho de audiencia de forma previa a la emisión del acto que ponga fin al procedimiento, otorgando un plazo razonable para desvirtuar las "conclusiones preliminares" de la Administración y presentar las pruebas que considere convenientes. En el caso de los procedimientos de fiscalización que sean "complejos", el artículo 75 del CT ha tenido la intención de reforzar los derechos del contribuyente. Ello implica que debe interpretarse que el artículo 75 del CT conlleva el ejercicio de una facultad reglada, y no discrecional, al encontrarse delimitada por un concepto jurídico indeterminado.
14. La resolución de determinación que culmina el procedimiento de fiscalización tiene carácter definitivo (sobre la totalidad o parte de los elementos del hecho imponible, según se trate de una fiscalización integral o parcial, respectivamente). Sin embargo, en caso de anulación de la resolución de determinación por razones de forma, debe evitarse una reiteración de actos determinativos. \*
15. En la Resolución de Observancia Obligatoria (ROO) N° 07308-2-2019, el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre la imposibilidad de impugnar los reparos contenidos en una resolución de determinación que fueron reconocidos por el contribuyente mediante una declaración rectificatoria durante el procedimiento de fiscalización. Dicho precedente debe ser materia de revisión, considerando: **(i)** el principio de verdad material, pues justifica que la Administración no sustente todos los aspectos surgidos en el expediente de fiscalización; **(ii)** el derecho de defensa de los contribuyentes, pues les impide impugnar elementos que podrían no ajustarse a derecho, pese a su reconocimiento mediante declaración rectificatoria; y, **(iii)** el régimen de gradualidad de las sanciones, pues impide que los contribuyentes se acojan a una rebaja mayor dado que para ello se exige la presentación de una declaración rectificatoria en la que se reconozcan los reparos propuestos por el área de fiscalización. \*

### **Bloque temático III - La prueba y los documentos**

16. El derecho a la prueba en el procedimiento de fiscalización constituye un derecho fundamental derivado de la tutela jurisdiccional efectiva. Su contenido constitucionalmente protegido es: **(i)** el derecho del contribuyente a ofrecer los medios probatorios que se consideren necesarios; **(ii)** el derecho a que éstos sean admitidos, actuados e incorporados en el expediente; y, **(iii)** el derecho a que éstos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida en la resolución que ponga fin al procedimiento.
17. No existen normas expresas que regulen la prueba en el procedimiento de fiscalización, lo que obliga a aplicar directamente la LPAG (el Código Procesal Civil no es la norma supletoria, en aplicación de la Norma IX del CT y de los artículos VIII y IV.1.2 de la LPAG). En consecuencia, rigen los principios de

libertad de pruebas, impulso de oficio y de libre apreciación de la prueba. Por esta razón, no existen medios probatorios que tengan un mérito probatorio “especial” (prueba tasada), como podrían ser las actas emitidas por los fedatarios fiscalizadores o las facturas y demás requisitos formales para efectuar las deducciones.

#### **Bloque temático IV - Plazo máximo del procedimiento de fiscalización**

18. La garantía del plazo razonable en todo tipo de procedimientos administrativos (incluidos los “tributarios”) constituye un derecho fundamental de carácter convencional y constitucional que se deriva del debido procedimiento administrativo.
19. En el ámbito del procedimiento de fiscalización el “plazo razonable”: **(i)** garantiza que el procedimiento sólo pueda extenderse por el *“lapso de tiempo que resulta necesario y suficiente”* para que la Administración se pronuncie con carácter definitivo sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias sujetas a control (desde el inicio hasta la notificación del acto determinativo); y, **(ii)** proscribe que el legislador o el intérprete “conciban” un procedimiento de fiscalización ilimitado en el tiempo.
20. La regulación actual del denominado “plazo del procedimiento de fiscalización” contenida en el artículo 62-A del CT no es un límite temporal a las actuaciones de fiscalización, sino que se limita a restringir la facultad de la Administración para *“requerir información y/o documentación adicional a la solicitada”*.
21. El criterio sentado por el Tribunal Fiscal en la ROO N° 06741-4-2020, según el cual se habilita a la Administración a notificar cualquier requerimiento luego de vencido el plazo del procedimiento de fiscalización, en tanto *“no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida”*, no “optimiza” o “promueve” el derecho al plazo razonable, pues admite que la Administración continúe instruyendo el procedimiento de fiscalización, pese al vencimiento del plazo, bajo el argumento que el requerimiento no solicita “documentación adicional”.
22. Existen varias opciones ante la vulneración del derecho al plazo razonable en el procedimiento de fiscalización: **(i)** la caducidad de pleno derecho de las actuaciones de fiscalización, generando la obligación de la Administración de emitir un acto que declare la misma, al archivo del expediente y la confirmación con carácter definitivo de la determinación de la obligación practicada por el contribuyente; **(ii)** la suspensión del cómputo de intereses moratorios mientras se mantenga el incumplimiento en el plazo razonable; o, **(iii)** que se considere no interrumpida la prescripción hasta que se reanuden las actuaciones de fiscalización.

#### **Bloque temático V - Control de las actuaciones administrativas en el procedimiento de fiscalización**

23. El control “jurídico” de las actuaciones del procedimiento de fiscalización que corresponde efectuar a los órganos administrativos y jurisdiccionales no puede, ni debe efectuarse solamente a través de parámetros contenidos en las normas positivas (infraconstitucionales), sino valiéndose además de los valores

reconocidos por el artículo 74 del texto constitucional. Sólo así tendrá vigencia efectiva el principio de legalidad.

24. La queja en materia tributaria tiene una doble finalidad de carácter constitucional: i) se estatuye como un mecanismo administrativo de control interno que permite al Tribunal Fiscal rectificar las actuaciones de las Administraciones tributarias, en tanto no se haya emitido el acto administrativo que ponga fin al procedimiento administrativo; y, ii) constituye una garantía para que los ciudadanos-contribuyentes logren “corregir” las actuaciones administrativas sin tener la carga de esperar a la culminación del procedimiento administrativo.

#### **Bloques temáticos VI y VII - Actuaciones especiales en el procedimiento de fiscalización y asistencia mutua**

25. Dado que la facultad de la Administración para “combatir” los supuestos de elusión de norma tributaria contenida en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del CT resulta especialmente “intensa” sobre el derecho a la libertad contractual y los principios de reserva de ley y tipicidad, es necesario que el legislador regule un procedimiento de fiscalización especial en que se “refuercen” las garantías de los contribuyentes, previendo su utilización de manera extraordinaria y con respeto irrestricto a los derechos fundamentales, a fin de admitir su utilización con carácter objetivo e imparcial.
26. Los procedimientos de fiscalización de precios de transferencia deben privilegiar los métodos de precios de transferencia elegidos por el contribuyente y la Administración no debe utilizar comparables secretos, pues ello afecta el derecho de defensa.
27. A partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1315 se incorporaron en el CT las distintas formas en las que la SUNAT *“presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria”* a otras autoridades tributarias de acuerdo con lo señalado en los convenios internacionales. Sin embargo, el CT ha omitido referirse expresamente a los derechos de los contribuyentes afectados con el ejercicio de tales actuaciones administrativas.

#### **RECOMENDACIONES:**

##### **Bloque temático I - Alcances generales y constitucionales**

1. Las actuaciones del procedimiento de fiscalización deben limitarse al control de la determinación de la obligación tributaria, culminando en todos los casos con la notificación de un acto determinativo (resolución de determinación), que modifica o confirma la determinación efectuada por el contribuyente, o en defecto de ésta, realizando dicha determinación. Por tanto, es preciso modificar los artículos 61 y 75 del CT, eliminando la referencia a que corresponde la emisión de una resolución de determinación “de ser el caso” o que el procedimiento podría culminar con la emisión de una Orden de Pago o de una Resolución de Multa.

2. Es necesario que el legislador configure normativamente de manera separada del procedimiento de fiscalización a los procedimientos de verificación (cuya finalidad no es la emisión de un acto determinativo) y sancionador tributario (cuya finalidad es la represión de ilícitos administrativos).
3. En tanto no exista regulación expresa de los procedimientos de verificación, es necesario aplicar de forma complementaria las normas generales de la LPAG (artículos 239 a 246) y el principio del debido procedimiento administrativo. En tal medida, todo procedimiento de verificación debe iniciarse con una adecuada motivación y culminar indefectiblemente con una comunicación al administrado.
4. El procedimiento sancionador en materia tributaria solo debería iniciarse una vez culminado el procedimiento de fiscalización y tramitarse de manera separada del procedimiento de fiscalización garantizando los principios del derecho administrativo sancionador.
5. Debe propiciarse un control jurídico del ejercicio de las potestades discrecionales en el procedimiento de fiscalización, sobre la base de la motivación y utilizando las técnicas de control desarrolladas por la doctrina.
6. Debe derogarse la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, puesto que se trata de una norma que disminuye el estándar de protección de los derechos del contribuyente, en relación al resto de procedimientos administrativos.
7. Debe reconocerse que los principios de predictibilidad y confianza legítima resultan aplicables a los procedimientos tributarios sin excepción. En tal medida, la Administración no puede contradecir los criterios sentados con carácter general, los cuales podrían variarse siempre que tengan efectos a futuro y cuenten con una justificación razonable.
8. Es necesario que todos los poderes públicos (legislador, Administración, jueces y tribunales) adopten una concepción de los procedimientos tributarios en que se promuevan las relaciones fisco-contribuyente de "tipo cooperativo".
9. Es preciso que se adopten medidas para la implementación del procedimiento de fiscalización electrónico, siempre que no afecten los derechos del contribuyente, y poniendo especial énfasis en la facilitación del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración, una interacción adecuada con los funcionarios y que las brechas digitales en nuestro país no generen indefensión.

**Bloque temático II - Aspectos procedimentales: Inicio, desarrollo y terminación del procedimiento de fiscalización**

10. Regular normativamente los derechos de los contribuyentes ante el inicio del procedimiento de fiscalización:
  - (i) Exigir que la Administración tributaria justifique periódicamente la selección de los contribuyentes a ser fiscalizados mediante un "plan de fiscalización" con arreglo a criterios objetivos y razonables; lo que deberá ser materia de control efectivo por parte del Tribunal Fiscal y de los órganos jurisdiccionales.

- (ii) Reconocer el derecho a que el contribuyente sea informado en el acto de inicio del procedimiento con el alcance y objeto, plazo estimado (razonable) de duración y derechos dentro del procedimiento.
  - (iii) Reconocer el derecho a que el contribuyente pueda solicitar la ampliación del alcance del procedimiento de fiscalización (de uno parcial a uno definitivo).
11. Debe derogarse, por inconstitucional, el artículo 131 del CT, que dispone el carácter secreto del expediente de fiscalización, por afectar el principio del debido procedimiento administrativo.
  12. Corresponde al Tribunal Fiscal, y en su caso, a los órganos jurisdiccionales efectuar, el control jurídico sobre el contenido de los requerimientos de información formulados por la Administración Tributaria, admitiendo su legalidad sólo cuando tengan un contenido de trascendencia tributaria (idoneidad) y sean necesarios para la fiscalización, resguardando siempre la proporcionalidad.
  13. Los plazos conferidos por la Administración para la atención de los requerimientos deben otorgarse atendiendo al principio de proporcionalidad, lo que debe ser materia de control por parte del Tribunal Fiscal y de los órganos jurisdiccionales.
  14. La falta de regulación respecto del lugar y horarios en que se llevará a cabo el procedimiento de fiscalización, no faculta a que la Administración decida este extremo libremente. Para tal efecto, debe respetar necesariamente los horarios de la jornada laboral del contribuyente, y realizarse en las oficinas de la Administración únicamente cuando se cuente con justificación objetiva y razonable.
  15. Es preciso que se efectúe una revisión del criterio actual adoptado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones según el cual la facultad para emitir el Requerimiento de Conclusiones (artículo 75 CT) es meramente "potestativa" y no se encuentra sujeto a control.
  16. El Requerimiento de conclusiones regulado en el artículo 75 del CT, en ningún caso, puede contener observaciones no discutidas dentro del procedimiento.
  17. Dado que la emisión de la resolución de determinación agota las acciones de la Administración para determinar la obligación tributaria con carácter definitivo, se recomienda proscribir la reiteración de actos determinativos. Por esta razón, si posteriormente en un procedimiento contencioso-tributario la resolución de determinación fuera dejada sin efecto por cuestiones sustantivas o de fondo (por ejemplo, declarando indebidamente una nulidad), no corresponde que la Administración determine nuevamente la obligación tributaria. Si la resolución de determinación es dejada sin efecto por razones de forma, debe impedirse que la Administración emita un nuevo acto determinativo sobre nuevas cuestiones de fondo que no fueron objeto de la primera determinación. \*
  18. Es preciso que se reevalúe el criterio sentado en la ROO N° 07308-2-2019, a la vista del principio de verdad material, el derecho de defensa y la aplicación del



régimen de gradualidad de la SUNAT, que condiciona una mayor rebaja al reconocimiento de las infracciones. \*

### **Bloque temático III - La prueba y los documentos**

19. La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización se distribuye entre la Administración tributaria (impulsar el procedimiento para llegar a la verdad material) y los contribuyentes (cumplir deberes de colaboración). Si la Administración tributaria no adoptara todas las medidas necesarias para alcanzar la verdad material, corresponde dejar sin efecto los reparos. Si ante un requerimiento de la Administración, el contribuyente no aportara las pruebas correspondientes con un nivel mínimo indispensable, corresponde confirmar los reparos.
20. Aplicando el principio de libre valoración de la prueba en el procedimiento de fiscalización, debe reconocerse que las actas emitidas por los fedatarios fiscalizadores, así como la factura y demás requisitos formales, no constituyen una prueba privilegiada, sino que: **(i)** su exigencia se encuentra condicionada al cumplimiento del principio de proporcionalidad; es decir, que se traten de “medidas idóneas” para alcanzar una finalidad de control administrativo, y que sean estrictamente “necesarias” para alcanzar una finalidad tributaria “relevante”; y, **(ii)** sólo constituyen un “medio de prueba prioritario”, por lo que en su defecto, corresponde que el contribuyente demuestre la realidad de las operaciones por medios distintos.
21. Es necesario reconocer el derecho de los contribuyentes a la presentación de documentos sucedáneos de los originales en el procedimiento de fiscalización. En estos casos, la Administración se encuentra facultada a realizar las acciones que permitan corroborar la veracidad de dicha documentación (solicitando mayor documentación o realizando cruces de información, entre otros).

### **Bloque temático IV - Plazo máximo del procedimiento de fiscalización**

22. La regulación del plazo en el procedimiento de fiscalización contenida en el artículo 62-A del CT vulnera la garantía convencional y constitucional del plazo razonable, por lo que urge una modificación legislativa, a fin de reconocer un límite temporal en el procedimiento que se compute desde la exhibición de lo requerido en el primer requerimiento hasta que surta efectos la notificación del acto que le pone fin.
23. Pese a esta regulación, corresponde a la Administración y a sus órganos de control en todos los casos garantizar que el procedimiento de fiscalización no se extienda más allá del plazo razonable.
24. La vulneración del plazo razonable en el procedimiento de fiscalización, debe determinar la caducidad de pleno derecho de las actuaciones de fiscalización, y la confirmación con carácter definitivo de la determinación de la obligación practicada por el contribuyente.
25. Corresponde revisar el criterio sentado por el Tribunal Fiscal en la ROO N° 06741-4-2020, que habilita a la Administración a notificar requerimientos luego de vencido el plazo del procedimiento de fiscalización, pues en la práctica, no

pone límites a la continuación del procedimiento de fiscalización, lo que importa una vulneración a la garantía del plazo razonable.

26. La omisión del legislador consistente en no consignar plazo máximo alguno en el procedimiento de fiscalización de precios de transferencia y de aplicación de la Cláusula Antielusiva General (CAG) determina un estado de cosas inconstitucional, sin embargo, ello no significa que en estos casos, las actuaciones puedan extenderse más allá del plazo razonable.
27. Los supuestos que facultan a la Administración a prorrogar el denominado “plazo del procedimiento de fiscalización” tienen naturaleza excepcional. Su ejercicio debe ser sustentado adecuadamente. Corresponde al Tribunal Fiscal y a los órganos jurisdiccionales ejercer un control suficientemente intenso de la motivación de los actos que acuerden la prórroga a fin de evitar cualquier posible arbitrariedad de la Administración tributaria.

#### **Bloque temático V - Control de las actuaciones administrativas en el procedimiento de fiscalización**

28. Es preciso reevaluar la función de la queja y de los procesos judiciales como mecanismo de control efectivo de las actuaciones del procedimiento de fiscalización, lo que dependerá de la utilización de todo el ordenamiento jurídico (normas, valores y derechos) como mecanismo de contraste con la decisión administrativa sujeta a control.
29. En el caso del control jurídico de las actuaciones del procedimiento de fiscalización a cargo de los jueces y tribunales en el proceso contencioso-administrativo se recomienda que en caso de duda sobre la admisión a trámite o no de la demanda –es decir, sobre si la actuación causa estado o no–, siempre se favorezca la admisión a trámite del proceso.

#### **Bloques temáticos VI y VII - Actuaciones especiales en el procedimiento de fiscalización y asistencia mutua**

30. En cuanto al procedimiento de fiscalización en que resulta de aplicación la CAG, corresponde que el legislador refuerce las garantías de los contribuyentes, poniendo especial cuidado en los siguientes puntos:
  - (i) Corresponde a la Administración en todos los casos la carga de la prueba respecto de la realización en la práctica de los presupuestos de hecho establecidos en los literales a) y b) de la Norma XVI del CT (test de propiedad causalista y test de relevancia económica).
  - (ii) La composición actual del Comité Revisor no garantiza la objetividad e imparcialidad del pronunciamiento final de la Administración, razón por la que corresponde modificar su conformación.
  - (iii) La CAG sólo puede aplicarse respecto de hechos, actos y situaciones producidos a partir de la puesta en vigencia del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, es decir, a partir del 7 de mayo de 2019, pues hasta esa fecha no habían entrado en vigencia los parámetros de fondo y de forma exigidos

por la Ley N° 30230 (estatuidos como requisitos esenciales para la entrada en vigencia de la CAG).

31. Respecto al procedimiento de fiscalización sobre precios de transferencia:
- (i) Acorde con la Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la determinación de precios de transferencia “no constituye una ciencia exacta”, por lo que corresponde que las áreas de fiscalización se muestren “flexibles” y no exijan una precisión inadecuada. Por consiguiente, es necesario que la Administración privilegie el análisis y el método de precios de transferencia elegido por el contribuyente.
  - (ii) La utilización de comparables secretos por parte de la Administración (según los artículos 62.18 y 92.q) del CT) es claramente inconstitucional, por vulnerar el derecho de defensa, como contenido sustancial del debido procedimiento administrativo (igualdad de armas procesales).
  - (iii) Los procedimientos de fiscalización parcial no constituyen la vía idónea y adecuada para pronunciarse sobre el cumplimiento de las normas de precios de transferencia.
32. Aun cuando el CT ha omitido la regulación de los derechos del contribuyente afectados con el ejercicio de las facultades de asistencia mutua en materia tributaria (derechos de notificación, audiencia e intervención), es preciso que la Administración adopte medidas que permitan su ejercicio, bajo sanción de nulidad. Sin perjuicio de ello, es necesario que el legislador incorpore expresamente tales derechos en el ordenamiento tributario.

Lima, 29 de abril de 2021

---

Rossana Angélica Rodríguez Ruiz  
Presidenta de las Jornadas

---

César Martín Gamba Valega  
Relator General

---

María Milagros Lourdes Bustillos Pinto  
Presidenta del Comité de Resolución I

---

Roberto Alfredo Cores Ferradas  
Secretario de las Jornadas

**Notas:**

- (1) Los asociados inscritos en las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, fueron 138.
- (2) Los asociados que votaron por la aprobación del Proyecto de Resolución fueron 46.
- (3) La Resolución se aprobó por MAYORÍA, con 1 voto en contra de la Conclusión 11, 2 votos en contra de la Conclusión 14, 6 votos en contra de la Conclusión 15, 2 votos en contra de la Recomendación 17 y 6 votos en contra de la Recomendación 18, todos emitidos y fundamentados.