

Casación N.º 31316-2022-Lima

Lima, veintidós de junio de dos mil veintitrés

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República I. Vista La causa treinta y un mil trescientos dieciséis guion dos mil veintidós; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. Objeto del recurso de casación** Se trata del recurso de casación interpuesto por **Orfilio Isaac Picón Quedo**, mediante el escrito del veinticinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta y tres a ciento setenta y uno del cuaderno de casación¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno a ciento cuarenta y tres), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la sentencia emitida con fecha veintisiete de abril de dos mil veintidós, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 349571?2020, en cuanto a lo resuelto sobre la vulneración al principio de razonabilidad, y ordenó se emita nuevo pronunciamiento; y, **reformándola**, declara **infundada** la demanda en dicho extremo, **confirmando** lo demás que contiene. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante resolución suprema del siete de noviembre de dos mil veintidós (fojas doscientos diez del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por Orfilio Isaac Picón Quedo, por las siguientes causales: **Primera infracción normativa** 9. Infracción normativa por afectación al principio del debido proceso y el deber de motivación previsto en el inciso 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el artículo 8º numeral 1 de la Convención Americana sobre derechos humanos que garantizan el derecho a un debido proceso. 10. Las disposiciones normativas señalan lo siguiente: Constitución Política del Perú de 1993 Artículo 139. Principios de la administración de justicia Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. Convención Americana sobre Derechos Humanos Artículo 8º. Garantías judiciales 1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. 11. Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** Refiere que, el derecho a ser juzgado en un plazo razonable resulta aplicable en un procedimiento administrativo fiscalizador, y ello abarca a los actos como requerimientos de información en un proceso de fiscalización tributaria, sin embargo precisa que la sentencia de vista señala que no se vulneró el principio de

razonabilidad porque no se da existencia de un plazo legal para cerrar el Requerimiento N.º 1922129999223, considerando la Sala Superior dicho argumento como una justificación mínima de la decisión del Tribunal Fiscal. **b)** Advierte que la sentencia de vista vulnera el principio de congruencia, dado que no emite pronunciamiento respecto a la invocación de la teoría de la eficacia demorada respecto a la notificación del Resultado del Requerimiento N.º 1921129999114 y el Requerimiento N.º 1922129999223 que se realizó el mismo día. **c)** Precisa que una debida motivación exige explicitar y/o dar cuenta de un mínimo y aceptable razonamiento, situación que no ocurre en el presente caso dado que la Sala Superior no ha desarrollado de forma amplia la razonabilidad en el procedimiento de fiscalización y no tomó en cuenta las fechas de los Resultados de Requerimiento.

Segunda infracción normativa 14. Infracción normativa de la inaplicación del artículo 8º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. 15. La disposición normativa cuya infracción se alega, señala lo siguiente: Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Artículo 8º.- Del cierre del Requerimiento El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: **a)** Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la Sunat le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento. **b)** En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento. De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento. 16. Los argumentos del recurrente en torno a esta última infracción normativa son los siguientes: a) Considera que conforme al último párrafo del artículo 8º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, la Sala Superior no tomó en cuenta que el Resultado del Requerimiento N.º 1922120000223 debía cerrar el veintiséis de setiembre de dos mil doce, dado que dicha norma señala que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá a efectuar el cierre del Requerimiento. b) Aunado a lo anterior, precisa que el cierre del Requerimiento N.º 1922120000223 se debió haber realizado en un plazo razonable, es decir, al veintiséis de setiembre de dos mil doce y no tres años después como es el trece de noviembre de dos mil quince."

Tercera infracción normativa 19. Infracción normativa de los artículos 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y los artículos 10 y 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444. 20. Las disposiciones normativas establecen lo siguiente: Código

Tributario Artículo 86.- Prohibiciones de los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia. Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias. Reglamento de Procedimiento de Fiscalización

Artículo 7º.- De la exhibición y/o presentación de la documentación

1. Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el Sujeto Fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el Agente Fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles. Si el Sujeto Fiscalizado no solicita la prórroga se elaborará el resultado del Requerimiento. También se elaborará dicho documento si las razones del mencionado sujeto no justifican otorgar la prórroga debiendo el Agente Fiscalizador indicar en el resultado del Requerimiento la evaluación efectuada.
2. Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el Sujeto Fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido.
3. Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación. De no cumplirse con los plazos señalados en los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado. Para estos efectos deberá estarse a lo establecido en el artículo 1315 del Código Civil. También se considerará como no presentada la solicitud de prórroga cuando se alegue la existencia de caso fortuito o fuerza mayor y no se sustente dicha circunstancia. La Carta mediante la cual la Sunat responda el escrito del Sujeto Fiscalizado podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento. Si la Sunat no notifica su respuesta, en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos: a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga. b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles. c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles. Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo 10.- Causales de nulidad Son vicios del acto administrativo, que causan nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14.
3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los

requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma. [...] Artículo 14.- Conservación del acto 14.1. **Cuando el vicio** del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. 14.2. Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes: 14.2.1. El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación. 14.2.2. El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial. 14.2.3. El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerado como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final, en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado. 14.2.4. Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio. 14.2.5. Aquello emitidos con omisión de documentación no esencial. 14.3. No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución. 21. Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** Señala que los órganos jurisdiccionales han afirmado erróneamente que se concedió la prórroga automática por lo que resulta válido que el cierre del Resultado del Requerimiento N.º 1922120000114 se haya realizado con fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce, en el caso de la primera instancia; que existió “evaluación” en el Resultado del Requerimiento N.º 1922120000223 y finalmente, invoca el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General para “sustentar” que el Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114 si bien no se cerró el doce de setiembre de dos mil doce, ello no resulta relevante en el caso para la segunda instancia. **b)** Refiere que la Sala Superior realizó una interpretación sesgada del artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y se llevó a cabo el cierre de los Resultados de los Requerimientos N.º 1921120000114 y N.º 1922120000223 de fechas dieciocho de setiembre de dos mil doce y trece de noviembre de dos mil quince cuando en realidad correspondía cerrar por imperio de la Ley los días doce de setiembre de dos mil doce y veintiséis de setiembre de dos mil doce respectivamente y que invocó erróneamente el artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General para el cierre del Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114 de fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce. **c)** Finalmente, precisa los vicios en los que han incurrido los Resultados de Requerimiento N.º 1921120000114 y N.º 1922120000223. **II. Considerando Primero. Antecedentes del caso** A efectos de determinar si en el caso concreto se ha incurrido o no en las infracciones normativas denunciadas por el recurrente, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con el recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Demanda:** Mediante escrito presentado el seis de noviembre de dos mil veinte (fojas cinco del cuaderno de casación), Orfilio Isaac Picón Quedo interpuso **demanda contencioso administrativa**, con el siguiente petitorio: Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03495-1-2020, y se deje sin efecto los valores materia del procedimiento de cobranza

coactiva. Pretensión accesoria: Como consecuencia de amparar la pretensión principal, se ordene el levantamiento de las medidas cautelares que se hayan iniciado en su contra. El demandante señala como los principales argumentos de su demanda los siguientes: Una vulneración al debido procedimiento. Afirma que el Tribunal Fiscal tergiversó sus argumentos al señalar que presentó una solicitud de prórroga y no analizó si la solicitud cumplía con los requisitos legales establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, lo cual vulneró principios como los de legalidad y congruencia. Una vulneración del principio de igualdad. Alega que las entidades codemandadas han tergiversado el numeral 2 del artículo 7° del reglamento antes mencionado, cuando en otros casos habría sido aplicado correctamente al rechazarse pedidos similares; y que no se fundamentó por qué se concedió la supuesta prórroga cuando no había una causa justificada. Una vulneración a la teoría de eficacia demorada. Señala que al haberse notificado el dieciocho de setiembre de dos mil doce el Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114, este surtiría efectos a partir del día siguiente, pero ese mismo día también se notificó el Requerimiento N.º 1922120000223, es decir, cuando el requerimiento primigenio aún no había surtido efectos, lo cual afecta la eficacia de los actos administrativos, ya que el primer requerimiento sirve de soporte para el segundo, con lo que este último sería nulo. Sobre la vulneración del principio de razonabilidad. El demandante alega que es falso que se haya presentado documentos y/o información alguna que suponga una evaluación por parte de la Sunat; que al no haber presentado ni exhibido la documentación solicitada el Requerimiento N.º 1922120000223 debió cerrarse el veintiséis de setiembre de dos mil doce, conforme al artículo 8° del Reglamento de Fiscalización y no después de más de 3 años. 1.2. Contestaciones de la demanda **1.2.1.** Mediante escrito presentado el diecisiete de diciembre de dos mil veinte (fojas treinta y dos a cuarenta y nueve), el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda señalando que no se vulneró el debido procedimiento, pues la solicitud de prórroga fue concedida automáticamente de conformidad con inciso b) del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat y ello se verifica con el hecho de que el Resultado de Requerimiento N.º 1921120000114 fue cerrado el dieciocho de setiembre de dos mil doce. Indica que no se incurrió en causal de nulidad al emitir el Requerimiento N.º 1922120000223 sin que se haya cerrado el primero, que era responsabilidad del demandante cumplir con lo solicitado en cada uno de los requerimientos en las fechas establecidas en ellos y no se verifica una vulneración de la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, porque el hecho de que el Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114 y el Requerimiento N.º 1922120000223 hayan sido notificados el mismo día no es contrario ley. Con relación a la vulneración del principio de razonabilidad por efectuar el cierre del Requerimiento N.º 1922120000223 después de tres años, se indica que en el caso del cierre de requerimientos distintos al primero, como es el caso de autos, este se efectúa una vez culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado, conforme al artículo 8° del reglamento, al no haberse establecido un plazo específico para ello y que el plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario admite suspensiones. Finalmente, manifiesta que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03495?1?2020 materia de controversia no incurre en vicios de indebida motivación y tampoco incurre

en la causal de nulidad prevista en el inciso 1 del artículo 10 de la Ley N.º 27444. **1.2.2.** Mediante escrito presentado el veintidós de diciembre de dos mil veinte (fojas cincuenta y uno del cuaderno de casación), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) contesta la demanda exponiendo que el demandante sí solicitó una prórroga de cuatro días hábiles, la cual fue concedida automáticamente, dejando constancia de que la recurrente cumplió parcialmente con lo requerido, incurriendo en las infracciones establecidas en los numerales 1 del artículo 177 y 178 del Código Tributario. Aduce que en la misma fecha en que se notificó el Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114, se notificó el Requerimiento N.º 1922120000223, y se procedió luego a realizar el cierre de dicho requerimiento el trece de noviembre de dos mil quince, dejando constancia de que no se presentó la totalidad de documentos solicitados, de modo que no se inició el cómputo del plazo de un año establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, por lo que el cierre del requerimiento se realizó conforme a ley. Alega que no se ha vulnerado la teoría de la eficacia demorada, ya que la notificación del Resultado de Requerimiento N.º 1921120000114 y del Requerimiento N.º 1922120000223 en la misma fecha no es contraria a ley. Asimismo, señala que el demandante en ningún momento ha expuesto argumentos que controviertan la determinación del incremento patrimonial no justificado contenido en la Resolución de Determinación N.º 194?003?0005261 y las resoluciones de multa, que es fondo del asunto en el caso de autos. Finalmente, concluye afirmando que la resolución del Tribunal Fiscal fue emitida conforme a ley y no incurre en causal de nulidad. **1.3. Sentencia de primera instancia.** Emitida por el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros el veintisiete de abril de dos mil veintidós, declaró **fundada en parte** la demanda. El Juzgado respecto a la vulneración del principio del debido procedimiento establece que, si bien el demandante no presentó una solicitud de prórroga, sí realizó dicho pedido al presentar parcialmente la documentación requerida y este fue otorgado de forma automática de acuerdo al artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y por ese motivo se emitió el Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114 con fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce. Asimismo, señala que el demandante incurre en contradicción, pues a pesar de haber solicitado una prórroga, luego cuestiona haberlo hecho sosteniendo que su solicitud no cumplió con los requisitos legales establecidos en el numeral 2 del artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Sobre la vulneración del principio de igualdad, se establece que las resoluciones a las que hace referencia el actor no son pertinentes, pues se trata de casos distintos al que es materia de autos. Sobre la falta de sustento para otorgar la prórroga para el dieciocho de setiembre de dos mil doce, el Juzgado verifica que en el sétimo párrafo de la página dos de la resolución impugnada el Tribunal Fiscal cumplió con indicar que la prórroga fue otorgada automáticamente, y verifica que el demandante presentó una solicitud de prórroga, lo que lo lleva a concluir que tampoco se verifica la vulneración al principio de igualdad. Respecto a la vulneración a la teoría de la eficacia demorada, el Juzgado establece que tanto el Resultado del Requerimiento N.º 1921120000114 como el Requerimiento N.º 1922120000223 surtieron efectos el mismo día, esto es, el diecinueve de setiembre de dos mil doce, lo cual es acorde con lo previsto en el Reglamento del Procedimiento de

Fiscalización, por lo que se ha vulnerado la eficacia de alguno de los requerimientos emitidos. En cuanto a la vulneración del principio de razonabilidad, advierte que el Tribunal Fiscal ha señalado que el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización no establece un plazo específico para que la administración tributaria efectúe la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado, lo que considera cuestionable, ya que ello permite que se dilate el trámite del procedimiento. El Juzgado continúa su análisis y determina que el Tribunal Fiscal no realizó un debido análisis sobre los momentos en que la administración tributaria debió cerrar los requerimientos o por qué se realizó el cierre del Requerimiento N.º 1922120000223 tres años después sin señalar alguna causa que justificase dicha actuación; por tal motivo, el Juzgado concluye que el Tribunal Fiscal incurrió en una motivación insuficiente al momento de evaluar la vulneración del principio de razonabilidad. **1.4. Sentencia de vista.** Emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima el cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno del cuaderno de casación), **revoca** la sentencia de primera instancia, el extremo que declaró fundada en parte la demanda y, **reformando**, la declara infundada la demanda en dicho extremo y confirma lo demás que contiene. La Sala Superior agrupa los agravios expuestos por la Sunat y el Tribunal Fiscal, referidos a la vulneración del derecho a una resolución motivada, y establece que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 34957172020 impugnada se encuentra debidamente motivada y se pronunció sobre la vulneración del principio de razonabilidad explicando que no se vulneró dicho principio porque no existe un plazo legal para cerrar el Requerimiento N.º 1922120000223, lo cual le permitía cerrarlo tres años después; esta es la justificación mínima de su decisión, por lo que no vulneró el derecho de motivación de resoluciones administrativas, fundamentos por los que el colegiado superior estima estos agravios. Asimismo, sobre los agravios de la Sunat referidos a que conforme al artículo 62-A del Código Tributario se cuenta con el plazo de un año para llevar a cabo la fiscalización y que el plazo se suspende durante el plazo en que el deudor tributario incumpla con la entrega de información, la Sala Superior determina que en el caso de autos nunca se inició el cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización previsto en el artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, toda vez que el demandante no cumplió con presentar y/o exhibir la información y/o documentación solicitada en su totalidad mediante el Requerimiento N.º 1921120000114. Además, se debe considerar que se estaba fiscalizando el ejercicio dos mil diez, respecto al cual el presentación de declaración anual vencía el dos mil once, por lo que el plazo de prescripción vencía el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, de acuerdo al artículo 43 y el numeral 1 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, plazo que fue interrumpido con la emisión de los distintos requerimientos efectuados. La Sala Superior precisa que el hecho de que el Segundo Requerimiento N.º 1922120000223 señale que la presentación y/o exhibición de la información y/o documentación debía efectuarse el día veintiséis de setiembre de dos mil doce, y el Resultado de Requerimiento N.º 1922120000223 se haya notificado el trece de noviembre de dos mil quince, no constituye una vulneración del principio de razonabilidad, en tanto la demora en el trámite del procedimiento de fiscalización se suscitó por el incumplimiento en la presentación y/o exhibición de información y/o documentación

por parte del propio demandante; además, estos actos administrativos fueron emitidos dentro del plazo de prescripción establecido en la ley, por lo que se estima este extremo de la apelación. Finalmente, respecto a los agravios del demandante por los que pretende se anule o revoque el extremo de la sentencia que le perjudica, la Sala Superior establece que no correspondía que se le otorgue automáticamente la prórroga del plazo para cumplir con el Requerimiento N.º 1921120000114; sin embargo, dicho error no resulta relevante ni trascendente, por lo que en aplicación del principio de conservación de acto administrativo, previsto en el artículo 14 de la Ley N.º 27444, no amerita declarar la nulidad de los actos administrativos emitidos con posterioridad al Requerimiento N.º 1921120000114, más aún si ello no ha afectado ninguno de los derechos fundamentales del demandante, quien pudo ejercer plenamente su derecho de defensa y ofrecimiento de medios probatorios, y a pesar de ello no lo hizo. **Segundo.- Consideraciones previas sobre el recurso de casación: 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto, ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **2.5** De otro lado, atendiendo que en el caso particular se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y

material, corresponde en primer lugar proceder con el análisis de la infracción de normas de carácter procesal, desde que si por ello se declarase fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre la infracción normativa material invocada por la parte recurrente en el escrito de su propósito, y si, por el contrario, se declarara infundada la referida infracción procesal, correspondería emitir pronunciamiento respecto de la infracción material.

Tercero.- Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre el principio constitucional y legal involucrado. Así, tenemos: **3.1. Sobre la motivación de las resoluciones judiciales,**

Roger Zavaleta Rodríguez⁴ precisa que: Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales. [...]. **3.2.** El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.3.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a

decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la Ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. Además, aquello debe concordarse con lo establecido en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁵, que regula el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial.

Cuarto.- Pronunciamiento respecto de la infracción normativa de carácter procesal En atención al marco referencial enunciado en los anteriores considerandos, tenemos que, para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la misma, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que los hechos y los medios probatorios del proceso sub materia solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

4.1. Ingresando al análisis de la **infracción normativa por afectación al principio del debido proceso y el deber de motivación previsto en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y el numeral 1 del artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que garantizan el derecho a un debido proceso**, planteada por el recurrente Orfilio Isaac Picón Quedo, es conveniente recordar los fundamentos que la respaldan. En síntesis, consisten en i) que se vulneró el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, el que resulta aplicable para el procedimiento fiscalizador en el que intervino, y que la sentencia de vista incurrió en error al considerar que no se vulneró tal derecho al considerar que no existe un plazo legal para cerrar el Requerimiento N.º 1922129999223; ii) que se vulneró el principio de congruencia procesal cuando se omitió emitir pronunciamiento respecto a la vulneración de la teoría de eficacia demorada; y iii) que, finalmente, la sentencia de vista no fue emitida con un mínimo y aceptable razonamiento.

4.2. En ese propósito, tenemos de la sentencia recurrida que ha respetado el principio de motivación, toda vez que ha identificado, en el tercer considerando, los agravios de los recursos de apelación; luego procedió a identificar los antecedentes administrativos en el quinto considerando y delimitó la materia controvertida en el sexto considerando; después, emitió pronunciamiento y absolvió los agravios contenidos en los recursos de apelación, como se desprende del desarrollo lógico jurídico que emerge de los considerandos sétimo al vigésimo segundo, no sin antes haber identificado los antecedentes administrativos y trazado el marco legal

relacionado a lo que es asunto de controversia; además de haber justificado las **premisas fácticas** (consistentes en que durante el trámite del procedimiento de fiscalización se concedió una prórroga al plazo para entregar la documentación requerida mediante el Requerimiento N.º 1921120000114; que posteriormente se realizó el Requerimiento N.º 1922120000223 y se procedió a cerrar el mismo tres años después) y **jurídicas** (numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar; numeral 4 del artículo 3º y numeral 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444; artículos 43, 44, 62, 62-A, 75, 177 (numerales 1 y 5) y 178 (numeral 1) del Texto Único Ordenado del Código Tributario; artículos 4º, 7º, 8º y 9º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085?2007?EF). Ello le permitió llegar a la **conclusión** de que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03495-1-2020 fue emitida con una debida motivación, pues explicó que no se vulneró el principio de razonabilidad estableciendo que no existe un plazo legal para cerrar el Requerimiento N.º 1922120000223, lo cual le permitía a la Sunat cerrarlo tres años después, argumento que constituye justificación suficiente de la decisión, y que el plazo fue interrumpido en varias oportunidades al emitirse los requerimientos. Asimismo, determinó el Tribunal Fiscal que el plazo de un año establecido en el artículo 62-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario nunca inició, y que se incurrió en error al otorgar el plazo de prórroga de forma automática, pero dicho error no afecta la validez del procedimiento en mérito al principio de conservación del acto administrativo contenido en el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

4.3. Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, que son las correctas para resolver la materia en controversia fijada por las instancias de mérito, al haber atendido a los términos de lo que fue objeto debatible y puntos controvertidos fijados en sede de instancia. En atención a la corrección de las premisas normativas y fácticas, la conclusión a la que arribó el colegiado superior fue la adecuada. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado, y así cumplió con la exigencia de logicidad en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se observan entonces las infracciones del derecho al debido proceso en vinculación con la motivación de las resoluciones judiciales.

4.4. Asimismo, en cuanto a la alegada vulneración del principio de congruencia procesal por no haberse emitido pronunciamiento respecto a la invocación de la teoría de la eficacia demorada, este Tribunal Supremo, contrariamente a lo denunciado por la parte recurrente, aprecia que, de la revisión de la sentencia materia de alzada, la Sala Superior sí emitió pronunciamiento respecto de la teoría antes mencionada en el punto v) del onceavo considerando, estableciendo que la sentencia de primera instancia cumplió con establecer que no se vulneró la teoría antes referida y que era válida la emisión del Resultado de Requerimiento N.º 1921120000114 y el Requerimiento N.º 1922120000223 en la misma fecha, por lo que no se verifica la existencia de la incongruencia procesal aludida.

4.5. En lo referente a la alegada vulneración del principio a ser juzgado en un plazo razonable y la vulneración del derecho a una resolución judicial debidamente motivada por no haberse expuesto un razonamiento

mínimo y aceptable respecto a la razonabilidad del procedimiento de fiscalización; corresponde establecer una vez más que de la revisión de la sentencia de vista se aprecia que el colegiado superior sí desarrolló una motivación adecuada al exponer razones suficientes que justificaron su decisión de desestimar los agravios referidos a la vulneración del principio de ser juzgado en un plazo razonable, motivos por los que corresponde desestimar la vulneración del derecho a una resolución judicial motivada, al verificarse una motivación suficiente⁶; debe precisarse, además, que la alegada vulneración del principio a ser juzgado en un plazo razonable será materia de análisis y pronunciamiento al resolverse la causal de naturaleza material planteada por el recurrente. **4.6.** Sobre la base de lo glosado, se tiene que la Sala Superior ha expuesto suficientemente las razones que sustentan la decisión de revocar el extremo de la sentencia de primera instancia que declaró fundada en parte la demanda, reformándolo declaró infundado, y confirmó lo demás que contiene, observando, cautelando y respetando el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales y las garantías judiciales reconocidas en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, esto último desde que la sentencia de la Sala de revisión cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que dan cuenta del fallo adoptado, que declaró fundada la demanda de forma suficiente. Por tal motivo, el argumento de la causal procesal carece de sustento y se evidencia que, en realidad, lo que pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio de la Sala Superior, lo cual no puede ser amparado vía la presente causal, por lo que la infracción normativa procesal propuesta debe ser declarada **infundada**. **4.7.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógicoformal del razonamiento judicial; y se observa que en el caso que nos convoca todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados, como ya se explicó. **Quinto.- Pronunciamiento respecto a las infracciones normativas de carácter material** **5.1.** Antes de iniciar el análisis de las causales interpuestas por el recurrente Orfilio Isaac Picón Quedo, cabe precisar que si bien se han denunciado en forma separada las infracciones normativas por inaplicación del artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y de la normativa del artículo 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y de los artículos 10 y 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444; se advierte que ellas guardan estrecha relación, pues están relacionadas con el plazo para cerrar el procedimiento de fiscalización tributaria. Por ese motivo y en aplicación, además, del principio de concentración y dirección procesal, estas causales materiales se revisarán en conjunto y se emitirá un pronunciamiento también en conjunto. **5.2.** Atendiendo a la primera infracción normativa, corresponde señalar que inaplicar una norma jurídica consiste en prescindir de la misma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. El Tribunal Constitucional ha señalado sobre el particular en la sentencia recaída en el Expediente N.° 00025?2010?PI /TC, del diecinueve de diciembre de dos mil once, que: Con la expresión 'inaplicación' habitualmente se hace referencia a la acción de un

operador jurídico consistente en 'no aplicar' una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo -cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano-; obedecer a una *vacatio legis*; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo. **5.3.** Respecto a la segunda infracción, se aprecia que esta se sustenta en una errónea interpretación. Sobre el particular, la doctrina ha señalado: Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁷ Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene. **5.4.** Con la precisión doctrinal anotada, tenemos que la factibilidad del control de las decisiones judiciales que se otorga a este tribunal de casación comporta que cualquier imputación que se formule al fallo objeto del recurso extraordinario, dirigida específicamente a impugnar el juzgamiento concreto hecho por el sentenciador sobre la aplicación o interpretación de la norma jurídica, debe partir de una evaluación conjunta e integral de la sentencia de vista, a la luz de las mismas normas jurídicas cuyas infracciones se invocan y en el contexto de los hechos probados, para así establecer si se ha incurrido o no en las causales materiales denunciadas. **5.5.** En tal contexto, a fin de establecer si han existido las infracciones normativas denunciadas, debemos partir citando los contenidos normativos, para luego relacionarlos con los hechos con relevancia jurídica materia del presente caso, fijados por las instancias de mérito. Así, tenemos: **Código Tributario** Artículo 86. Prohibiciones de los funcionarios y servidores de la Administración Tributaria Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia. Asimismo, están impedidos de ejercer por su cuenta o por intermedio de terceros, así sea gratuitamente, funciones o labores permanentes o eventuales de asesoría vinculadas a la aplicación de normas tributarias. **Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo 10.- Causales de nulidad Son vicios del acto administrativo, que causan nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14. 3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o

por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición. 4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma. [...] Artículo 14.- Conservación del acto 14.1. Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, **no sea trascendente, prevalece la conservación del acto**, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. 14.2. Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes: 14.2.1. El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación. 14.2.2. El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial. 14.2.3. El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerado como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final, en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado. 14.2.4. Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio. 14.2.5. Aquello emitidos con omisión de documentación no esencial. 14.3. No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución. Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF Artículo 7º.- De la exhibición y/o presentación de la documentación 1. Cuando se requiera la exhibición y/o presentación de la documentación de manera inmediata y el Sujeto Fiscalizado justifique la aplicación de un plazo para la misma, el Agente Fiscalizador elaborará un Acta, dejando constancia de las razones comunicadas por el citado sujeto y la evaluación de éstas, así como de la nueva fecha en que debe cumplirse con lo requerido. El plazo que se otorgue no deberá ser menor a dos (2) días hábiles. Si el Sujeto Fiscalizado no solicita la prórroga se elaborará el resultado del Requerimiento. También se elaborará dicho documento si las razones del mencionado sujeto no justifican otorgar la prórroga debiendo el Agente Fiscalizador indicar en el resultado del Requerimiento la evaluación efectuada. 2. Cuando la exhibición y/o presentación de la documentación deba cumplirse en un plazo mayor a los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, el Sujeto Fiscalizado que considere necesario solicitar una prórroga, deberá presentar un escrito sustentando sus razones con una anticipación no menor a tres (3) días hábiles anteriores a la fecha en que debe cumplir con lo requerido. 3. Si la exhibición y/o presentación debe ser efectuada dentro de los tres (3) días hábiles de notificado el Requerimiento, se podrá solicitar la prórroga hasta el día hábil siguiente de realizada dicha notificación. De no cumplirse con los plazos señalados en los numerales 2 y 3 para solicitar la prórroga, ésta se considerará como no presentada salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente sustentado. Para estos efectos deberá estarse a lo establecido en el artículo 1315 del Código Civil. También se considerará como no presentada la solicitud de prórroga cuando se alegue la existencia de caso fortuito o fuerza mayor y no se sustente dicha circunstancia. La Carta mediante la cual la Sunat responda el escrito del Sujeto Fiscalizado podrá ser notificada hasta el día anterior a la fecha de vencimiento del plazo originalmente consignado en el Requerimiento. **Si la Sunat no notifica su respuesta, en el plazo**

señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos: a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga. b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles. c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles. Artículo 8°. Del cierre del Requerimiento El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer Requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho Requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del Requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el Sujeto Fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo Requerimiento. Si el día señalado para la exhibición y/o presentación el Agente Fiscalizador no asiste al lugar fijado para ello, se entenderá, en dicho día, iniciado el plazo a que **se refiere el artículo 62-A** del Código Tributario, siempre que el Sujeto Fiscalizado exhiba y/o presente la totalidad de lo requerido en la nueva fecha que la Sunat le comunique mediante Carta. En esta última fecha, se deberá realizar el cierre del Requerimiento. b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el Requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; **y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento.** De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento. [Énfasis agregado] **5.6.** Ahora bien, las premisas fácticas (hechos) fijadas por las instancias de mérito (conforme al expediente administrativo), son las siguientes: a) La administración tributaria mediante la Carta N.º 120193062200?01?Sunat, del catorce de agosto de dos mil doce, puso en conocimiento de Orfilio Issac Picón Quedo el inicio del procedimiento de fiscalización de todos los tributos de persona natural de los periodos enero a diciembre del ejercicio 2010, y emitió los siguientes requerimientos: - El Primer Requerimiento N.º 1921120000114, de fecha catorce de agosto de dos mil doce, solicitó presente diversa documentación el día doce de setiembre de dos mil doce, a horas 10:00, en sus oficinas; luego, se emitió el Resultado de Requerimiento N.º 1921120000114, del dieciocho de setiembre de dos mil doce. - El Segundo Requerimiento N.º 1922120000223, de fecha catorce de setiembre de dos mil doce, requirió pague la multa impuesta por las infracciones indicadas en el Resultado de Requerimiento N.º 1921120000114 y presente diversa documentación vinculada con el análisis de liquidación del impuesto a la renta el veintiséis de setiembre de dos mil doce, a las 10:00, en sus oficinas; luego, emitió el Resultado de Requerimiento N.º 1922120000223, del trece de noviembre de dos mil quince. - Por último, por medio del Requerimiento N.º 1922180000369, del dieciocho de junio de dos mil dieciocho, solicitó diversa información con base en los requerimientos anteriores, señalando como fecha de presentación tres de julio de dos mil dieciocho, en sus oficinas; de lo contrario, se aplicaría la base presunta. Luego, se emitió el Resultado de Requerimiento N.º 1922180000369, del dieciséis de julio de dos mil dieciocho. b) Producto de la fiscalización, se emitió la Resolución de Determinación N.º

1940030005261 el ocho de agosto de dos mil dieciocho, por el impuesto a la renta por incremento patrimonial no justificado. c) Asimismo, se emitió la Resolución de Multa N.º 1940020014289 el ocho de agosto de dos mil dieciocho por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Resolución de Multa N.º 1940020014290, del nueve de agosto de dos mil dieciocho, por la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario. d) Posteriormente, Orfilio Isaac Picón Quedo interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y de multa con fecha cuatro de setiembre de dos mil dieciocho, ampliado por escrito del nueve de octubre de dos mil dieciocho, el cual fue resuelto por la Resolución de Oficina Zonal N.º 1960140003154/Sunat, del treinta y uno de enero de dos mil diecinueve, que lo declaró infundado. e) Finalmente, Orfilio Issac Picón Quedo interpuso recurso de apelación el veintiocho de febrero de dos mil diecinueve, ampliado por escrito de fecha once de abril de dos mil diecinueve, pero la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3495-1-2020, del veinticuatro de julio de dos mil veinte, confirmó la resolución impugnada. Así se agotó la vía administrativa. **5.7.** En ese panorama y de acuerdo a los antecedentes administrativos detallados, se desprende que el debate en sede administrativa se centró en determinar si el actor cumplió con entregar la documentación solicitada dentro del plazo otorgado por la Sunat, ello dentro del marco de la fiscalización del impuesto a la renta por el ejercicio dos mil diez, debido a un incremento patrimonial no justificado. **Sexto.-** Ahora bien, es pertinente tener en cuenta que la inaplicación del artículo 8º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización se sustenta básicamente en que no se tuvo en cuenta que, conforme al último párrafo del citado artículo, el Resultado del Requerimiento N.º 1922120000223 debía cerrar indefectiblemente el veintiséis de setiembre de dos mil doce y que lo contrario configura una vulneración del derecho al plazo razonable; en tal sentido, atendiendo a la mención al referido derecho, en el caso de autos amerita que se tenga presente lo siguiente: **6.1.** El derecho al plazo razonable del proceso constituye una garantía que se encuentra contenida dentro del debido proceso y que también se extiende al debido procedimiento administrativo. Ha sido recogido en jurisprudencia por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1006-2016-PHC-TC, que en su fundamento 10 señala: Este derecho se encuentra expresamente reconocido en el artículo 3º, literal c, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en el artículo 8º, inciso 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Este último instrumento internacional establece que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. En ese sentido, está fuera de toda duda que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de procedimiento o proceso ya sea este de carácter penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. **6.2.** Esta garantía también se encuentra contenida en el artículo 8º de la Convención Americana de Derechos Humanos, que establece: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable [...]”. **6.3.** Asimismo, debe tenerse en consideración que el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 3778-2004-AA/TC ha establecido que,

para poder determinar si dentro de un procedimiento administrativo se ha vulnerado la garantía del plazo razonable, se deben evaluar criterios, tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta del administrado, la conducta de la administración pública y las consecuencias de la demora⁸. **6.4.** Bajo este esquema, podemos señalar que el plazo razonable constituye un derecho que forma parte del derecho al debido proceso y por ello configura una garantía en el desarrollo de todo procedimiento seguido ante la administración tributaria, sin olvidar que esta garantía, como lo ha señalado el propio Tribunal Constitucional, es de aplicación “en la medida que resulte compatible con su naturaleza a los procedimientos administrativos sancionadores”⁹.

Sétimo.- Habiéndose hecho esta precisión, corresponde establecer que, si bien el último párrafo del citado artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establece que, de no presentarse la documentación requerida en la fecha otorgada, se procederá a efectuar el cierre del requerimiento, es importante tener en cuenta que, de acuerdo al resumen de las actuaciones administrativas contenido en el acápite 5.5 del quinto considerando, **el recurrente incumplió con el segundo requerimiento**, es decir, el Requerimiento N.º 1922120000223, el mismo que debía cerrar el veintiséis de setiembre de dos mil doce. En tal sentido, conviene tener presente que el inciso b) del propio artículo 8° señala que en el caso del segundo requerimiento el cierre ocurrirá al vencimiento del plazo consignado o de la prórroga, pero además dispone que para el cierre del requerimiento debe culminar la evaluación de los descargos a las observaciones efectuadas por parte de la administración tributaria, pues el citado inciso dispone lo siguiente: “b) En los demás Requerimientos, se procederá al cierre [...]; **y, culminada la evaluación de los descargos del Sujeto Fiscalizado a las observaciones imputadas en el Requerimiento**”. **7.1.** Esto resulta compatible con lo señalado por el inciso d) del artículo 13 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, el cual dispone que **en el caso del segundo requerimiento el plazo se suspende** desde el día siguiente a la fecha señalada para que se cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que se entregue la totalidad de la información: d) Cuando el Sujeto Fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la Sunat, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información. **7.2.** De esta manera, se puede apreciar que no es posible aplicar al caso de autos una interpretación literal y estricta de lo dispuesto por el último párrafo del citado artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, como alega el impugnante, sino que dicho párrafo debe ser interpretado teniendo en consideración el inciso b) del citado artículo y de forma conjunta con otros artículos ubicados en la misma norma, de lo que se colige que, en el caso de incumplirse con el segundo requerimiento, el plazo para su cierre se suspende hasta que la administración tributaria culmine la evaluación de los descargos a las observaciones imputadas en el requerimiento o hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información. **7.3.** En este entendido, y considerando que las instancias de mérito han establecido que el recurrente no cumplió con entregar de forma cabal toda la documentación solicitada mediante el primer y segundo requerimiento, se colige que el plazo del cierre del segundo requerimiento, en efecto, incurrió en una causal de suspensión, como bien lo ha establecido la Sala de mérito en la sentencia de vista, al establecer que, ante el

incumplimiento de los requerimientos por parte del recurrente, el plazo de un año establecido en el artículo 62-A del Código Tributario se suspendió y nunca se inició. Por tanto, no se verifica una inaplicación del artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; todo lo contrario: el artículo fue aplicado e interpretado en su integridad por la Sala Superior, por lo que no se configura la infracción de inaplicación normativa alegada. **7.4.** En este orden de ideas, se puede concluir que en el caso de autos la administración tributaria procedió conforme a lo dispuesto por el artículo 8° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y que el plazo del procedimiento fue suspendido conforme a las reglas establecidas en el citado reglamento; sumado a ello, es de remarcar que en el caso de autos la demora en el trámite del procedimiento de fiscalización no involucró consecuencias negativas para el recurrente ni le causó un perjuicio; todo lo contrario: este tuvo la oportunidad de presentar la documentación requerida por la administración durante dicho lapso de tiempo. **7.5.** De este modo, evaluando los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 3778-2004-AAA/TC¹⁰ (al que se ha hecho referencia previamente en el punto 6.3 del sexto considerando), se puede determinar que, si bien se incurrió en una demora y el procedimiento no revestía mayor complejidad, no es menos cierto que el actor no cumplió con presentar toda la documentación requerida y no se evidencia que la demora haya traído consecuencias negativas al recurrente. Por consiguiente, se puede concluir que en el caso de autos no se vulneró el derecho al plazo razonable, máxime si el propio recurrente consintió el cierre del requerimiento en el año dos mil quince al no cuestionar la supuesta demora en su oportunidad, convalidando dicho acto administrativo; solo procedió a denunciar la demora o vulneración del principio de razonabilidad de forma posterior al interponer su recurso de reclamación y apelación contra los valores emitidos, como se verifica de lo establecido en la resolución del Tribunal Fiscal objeto del presente proceso¹¹, con lo que el cierre del Requerimiento N.º 1922120000223 quedó firme y no se incurrió en nulidad alguna, como se profundizará más adelante. **7.6.** Ahora bien, en cuanto a la **infracción normativa de los artículos 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y de los artículos 10 y 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444**, el recurrente sustenta la infracción afirmando que la Sala Superior incurrió en una interpretación errónea de los dispositivos normativos antes señalados, pues considera que es un error considerar que se concedió la prórroga de forma automática; que los Requerimientos N.º 1921120000114 y N.º 1922120000223 fueron cerrados correctamente, a pesar de que dichas actuaciones administrativas no se llevaron a cabo en la fecha señalada, lo que evidencia interpretación sesgada del artículo 7° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; y que el agente fiscalizador de la Sunat no cumplió con las normas tributarias de la materia, así como que el artículo 14 de la Ley del Procedimiento Administrativo General fue invocado erróneamente. **7.7.** Al respecto, debemos partir por señalar que ha quedado establecido en los acápites precedentes que el Requerimiento N.º 1922120000223 fue efectuado conforme a ley, así como que la demora en el cierre del mismo no afectó el derecho al plazo razonable, habiendo quedado firme, puesto que no se ha demostrado en el proceso que el recurrente haya impugnado dichas actuaciones dentro del plazo de ley ni que se haya iniciado un proceso contencioso administrativo

impugnando su validez; de modo tal que el administrado ya no puede impugnarlo o solicitar la revisión del mismo, ya que hacerlo implicaría una trasgresión del principio de seguridad jurídica; por tal motivo, el análisis que se realizará solo tomará en cuenta al Requerimiento N.º 1921120000114. **7.8.** En mérito a la precisión que antecede, señalemos que mediante la sentencia de vista se determinó que la prórroga automática del plazo otorgada por la administración tributaria se sustentó en el inciso b) del artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, y fue concedida pese a que esta carecía de los requisitos exigidos por dicho artículo, es decir, el plazo y la sustentación del pedido, lo que constituía un vicio en el procedimiento; sin embargo, luego estableció que dicho vicio no era trascendente y, por tanto, no correspondía declarar la nulidad del Resultado del Requerimiento N.º 19221120000114 ni de los emitidos posteriormente, para lo cual invocó el principio de conservación del acto administrativo contenido en el artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444. **7.9.** De esta forma, podemos apreciar que los argumentos del recurrente deben ser desestimados, puesto que la Sala Superior ha establecido que la prórroga al plazo otorgado por el Requerimiento N.º 19221120000114 no fue otorgada conforme a ley y, por tanto, el cierre del requerimiento debió efectuarse el doce de setiembre de dos mil doce, con lo cual se evidencia que el colegiado superior efectuó una adecuada interpretación del artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y no le otorgó un sentido diferente ni realizó una interpretación sesgada, como erróneamente señala el impugnante en su recurso. Al contrario, el colegiado superior fue claro al determinar que estas actuaciones administrativas solo conservaban su validez en aplicación del principio de conservación del acto administrativo. **7.10.** Sobre esto último, el impugnante arguye que no comparte la aplicación del principio de conservación del acto administrativo, pues no se encuentra de acuerdo con el análisis efectuado por el colegiado superior sobre la no trascendencia del vicio incurrido al otorgarse la irregular prórroga del plazo; pues a pesar de que la interpretación hecha por la Sala Superior es favorable al recurrente, este considera que la prórroga del plazo no le favorece y manifiesta que con ello se ha incurrido en un vicio insalvable que acarrea la nulidad de pleno derecho; todo lo cual evidencia que el recurrente en realidad no denuncia una interpretación errónea del artículo 7º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización o del artículo 14 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, sino que cuestiona los razonamientos expuestos por el colegiado superior en la sentencia de vista y busca que este tribunal supremo realice un nuevo examen sobre los hechos, lo cual colisiona con la naturaleza y fines del recurso extraordinario de casación, como son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional, conforme al artículo 384 del Código Procesal Civil. **7.11.** Sin perjuicio de lo establecido en los acápites anteriores, es importante resaltar que la nulidad del acto administrativo tiene una naturaleza excepcional o de ultima ratio, por lo que en caso el vicio detectado no sea trascendente debe preferirse la conservación del acto, pues no es dable declarar una nulidad solo por incumplir exigencias formales. En tal sentido, en el caso sub judice los argumentos del recurrente evidencian que se busca la nulidad por la nulidad misma y que su intención es la de anular el procedimiento contencioso tributario alegando irregularidades en su desarrollo para así afectar la validez de la Resolución de Determinación N.º 1940030005261, del ocho de agosto de dos mil dieciocho, y la

Resolución de Multa N.º 1940020014289, del ocho de agosto de dos mil dieciocho, motivo por el cual la alegada vulneración del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 y del artículo 86 del Texto Único Ordenado del Código Tributario también debe ser desestimada, ya que en el caso de autos la alegada contravención a la ley o normas tributarias de la materia al conceder la prórroga del plazo no resultaba trascendente, como lo ha establecido la Sala Superior, fundamentos por los que esta infracción normativa también deviene infundada. **Octavo.**- En conclusión, conforme a los fundamentos antes expuestos, se verifica que las infracciones normativas planteadas por el recurrente carecen de sustento y, por tanto, el colegiado superior ha resuelto conforme a derecho, por lo que las infracciones normativas materia de análisis deben declararse infundadas. **III. Decisión** Por tales consideraciones, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por **Orfilio Isaac Picón Quedo**, mediante el escrito del veinticinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento cincuenta y tres a ciento setenta y uno). En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del cinco de julio de dos mil veintidós (fojas ciento veintiuno a ciento cuarenta y tres), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por Orfilio Isaac Picón Quedo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **ordenaron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano y devolvieron los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía.

1 En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

2 Hitters, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

3 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

4 Zavaleta Rodríguez, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grijley; pp. 207-208.

5 Artículo 22. Carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial. Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción

decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el Diario Oficial “El Peruano”, en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan.

6 La motivación suficiente, en la concepción de este Tribunal, se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien no se trata de dar respuesta a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, solo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la “insuficiencia” de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 07025-2013-AA/TC; fundamento jurídico 8.

7 Carrión Lugo, Jorge (2003). El recurso de casación en el Perú. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

8 Se postula que el criterio a seguir sea el del plazo razonable exigible por los ciudadanos y que el carácter razonable de la duración de un proceso se debe apreciar según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta: a) la complejidad del asunto; b) el comportamiento del recurrente; c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos), y d) las consecuencias que la demora produce en las partes.

Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 3778-2004-AA/TC; fundamento jurídico 21

9 Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 2098-2010-PA/TC; fundamento jurídico 6

10 Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N.º 3778-2004-AA/TC; fundamento jurídico 21.

11 “[...] Cabe indicar que conforme al artículo 62-A del Código Tributario el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un año, plazo que admite suspensiones, siendo que el recurrente no ha alegado ni acreditado la vulneración de dicho plazo, por tanto, no se verifica vulneración al principio de conducta procedimental no al principio de razonabilidad.”

Documento publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 14 de agosto del 2023.