



Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar, Ciudad de México, México.
ISSN 2707-2207 / ISSN 2707-2215 (en línea), enero-febrero 2026,
Volumen 10, Número 1.

https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v10i1

LA VULNERACIÓN DEL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE Y SU INCIDENCIA EN EL RECURSO DE APELACIÓN DENTRO DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO PERUANO

**THE VIOLATION OF THE RIGHT TO A REASONABLE TIME AND ITS
IMPACT ON THE APPEAL WITHIN THE PERUVIAN TAX LITIGATION
PROCEDURE**

Delmira Emerita Sevillano Chavez
Universidad Nacional de Trujillo, Perú

La Vulneración del Derecho al Plazo Razonable y su Incidencia en el Recurso de Apelación dentro del Procedimiento Contencioso Tributario Peruano

Delmira Emerita Sevillano Chavez¹

delmira.sevillanochavez@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-6112-825X>

Universidad Nacional de Trujillo

Perú

RESUMEN

Se investigó para determinar la incidencia del plazo razonable en la apelación dentro del procedimiento contencioso tributario. Los objetivos fueron: a) Analizar el plazo razonable como derecho constitucional del contribuyente; b) Establecer los alcances de interponer el recurso de apelación y; c) Examinar jurisprudencia constitucional que evalué el plazo transcurrido en el procedimiento contencioso tributario y su incidencia en la situación jurídica del contribuyente. El diseño de investigación es transversal no experimental, tipo descriptivo y enfoque cualitativo. Considerándose como participantes: 10 especialistas en derecho tributario; 05 juristas con posiciones doctrinarias y; 05 jurisprudencias constitucionales que evalúen y determinen la conducta omisiva del Tribunal Fiscal y vulneración del plazo razonable. Concluyendo que, la incidencia de la vulneración del plazo razonable en las decisiones del Tribunal Fiscal fuera del plazo regulado en el artículo 150° del código tributario, se presenta de la siguiente manera: 1) La situación jurídica incierta del contribuyente; 2) Vulneración del ejercicio del derecho al acceso a última instancia administrativa y el derecho de defensa del contribuyente frente al Estado y; 3) La suspensión del cobro de la deuda coactiva que recauda el Estado como protección al contribuyente regulado en el artículo 119° inciso d) del código tributario.

Palabras clave: derecho al plazo razonable, procedimiento contencioso tributario, debido procedimiento, apelación, contribuyente

¹ Autor principal

Correspondencia: delmira.sevillanochavez@gmail.com

The Violation of the Right to a Reasonable Time and its Impact on the Appeal within the Peruvian Tax Litigation Procedure

ABSTRACT

It was investigated to determine the impact of the reasonable time on the appeal within the tax litigation procedure. The objectives were: a) Analyze the reasonable period of time as a constitutional right of the taxpayer; b) Establish the scope of filing the appeal and; c) Examine constitutional jurisprudence that evaluates the period elapsed in the tax litigation procedure and its impact on the legal situation of the taxpayer. The research design is transversal, non-experimental, descriptive type and qualitative approach. Considering as participants: 10 specialists in tax law; 05 jurists with doctrinal positions and; 05 constitutional jurisprudence that evaluates and determines the omissive conduct of the Tax Court and violation of the reasonable period of time. Concluding that, the incidence of the violation of the reasonable period in the decisions of the Tax Court outside the period regulated in article 150 of the tax code, is presented as follows: 1) The uncertain legal situation of the taxpayer; 2) Violation of the exercise of the right of access to the last administrative instance and the right of defense of the taxpayer against the State and; 3) The suspension of the collection of the coercive debt collected by the State as protection for the taxpayer regulated in article 119, paragraph d) of the tax code.

Keywords: right to a reasonable period of time, contentious tax procedure, due procedure, appeal, taxpayer

Artículo recibido 20 diciembre 2025

Aceptado para publicación: 23 enero 2025



INTRODUCCIÓN

El impacto producido en el procedimiento contencioso tributario debido a la vulneración del derecho al plazo razonable en los últimos años dentro de nuestro país, ha formado parte de diversos casos emblemáticos, entre ellos, el caso Telefónica del Perú S.A.A. resuelto en última instancia por el Tribunal Constitucional mediante el expediente N°00225-2017-PA/TC-LIMA, debido al incumplimiento del plazo legal prescrito en el código tributario que regula la actuación de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, en cuanto se trata de la emisión de sus pronunciamientos que resuelven los recursos interpuestos por el contribuyente, y que tuvo como consecuencia una demora excesiva (más de 07 años) dentro del procedimiento contencioso tributario.

Desde esa perspectiva, es necesario comprender que el procedimiento contencioso tributario ha sido regulado como el único procedimiento mediante el cual, se inicia la contienda entre la administración y el deudor tributario sobre la determinación de la obligación tributaria y el cual, se encuentra conformado por dos etapas: la reclamación interpuesta ante la administración tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, lo que significa que, a través de las actuaciones realizadas por la administración con la finalidad de fiscalizar las obligaciones del contribuyente, existen supuestos en los que culminarán sus atribuciones con la emisión de resoluciones, entre ellas, de determinación, de orden de pago o de multa; las cuales al no ser favorables total o parcialmente para el contribuyente, este último tendrá el derecho de dar inicio al procedimiento contencioso tributario mediante la presentación del recurso de reclamación contra alguna de las mencionadas resoluciones, y de ser el caso, la interposición del recurso de apelación para luego emitirse la resolución del Tribunal Fiscal (RTF), que resuelve la controversia, finalizando el procedimiento contencioso tributario.

El artículo 144° del código tributario ha regulado desde antes la posibilidad de que el contribuyente interponga un recurso de apelación para los supuestos en que la administración tributaria no emita su pronunciamiento dentro del plazo legal, y en el supuesto donde el Tribunal Fiscal hubiere excedido los plazos legales otorgados para emitir la resolución que resuelve las apelaciones o quejas interpuestas por los deudores tributarios, ello en base al artículo 4 inciso 2 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, a través del cual se prescribe que, como regla general los contribuyentes acudirán a la vía ordinaria y de manera excepcional podrá acudir ante la vía de amparo,



cuando se haya verificado que las reglas establecidas en el precedente constitucional fijados dentro de sentencia del expediente N°02383-2013-PA/TC referidas al agotamiento de las vías previas y en cuanto se trate de analizar la existencia de una vía igual de satisfactoria (STC N°03998-2021-PA/TC).

Ahora bien, en cuanto al plazo razonable según Fernández y Mena (2022), se trata de un derecho fundamental derivado del debido proceso, inducido dicho principio dentro del derecho tributario, se deduce que serán los contribuyentes quienes posean este derecho con la finalidad de adquirir una decisión por parte del órgano administrativo en los procedimientos tributarios especificados dentro del libro III del TUO del código tributario, conforme con el plazo establecido dentro de la norma o en un plazo razonable, aunado a evitarse perjuicios irreparables en los contribuyentes; esto alude a la idea de que al tratarse de un plazo razonable no atribuye a que este sea un plazo definitivo, por cuanto, no es factible calcularse en días, semanas, meses o años para todos los procedimientos que se ejecutan, debido a que es fundamental establecerse conforme al asunto que será tratado por los órganos jurisdiccionales competentes (Torres, 2017).

Con la regulación del derecho al plazo razonable se integra un presupuesto imprescindible para el respeto del debido proceso legal tanto nacional como internacionalmente, siendo por ello que, de acuerdo con Rodríguez y Andrade (2011), es fundamental que el Estado sustente y demuestre las razones por las cuales ha sido necesario un plazo mayor al legal para emitir sentencia definitiva dentro de un determinado caso, ello en base al criterio del Tribunal Constitucional, donde si bien la constatación de la afectación del plazo razonable no produce efectos respecto de lo decidido en él, si tiene diversas consecuencias en el trámite del proceso.

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos presenta un criterio respecto a los plazos reconocidos por ley, al reconocer que existen diversas situaciones donde las autoridades se encontraran imposibilitadas de cumplir con el plazo legal. Criterio que fue reconocido por el Tribunal Constitucional mediante la sentencia N°02169-2016-PA/TC, al señalar que nos encontramos ante el plazo razonable de un procedimiento cuando el lapso utilizado por las autoridades son fundamentales para la ejecución de sus actuaciones dentro de un determinado caso y el ejercicio que realizan las partes de conformidad con sus derechos e intereses con la finalidad de que se obtenga una decisión definitiva respecto de derechos u obligaciones otorgadas a las partes.



Dicho de esta forma, el Tribunal Constitucional a través del expediente N°00225-2017-PA/TC, ha evaluado la finalización del plazo legal y su relación con el plazo razonable, refiriéndose que nos encontraríamos ante el fin del procedimiento administrativo, desde el momento en que la autoridad administrativa emite sentencia resolviendo la situación jurídica del recurrente, incluyendo los recursos presentados dentro del procedimiento administrativo para cuestionar la resolución emitida en primera instancia, para lo cual, el mencionado Tribunal advierte que, las circunstancias establecidas forman parte del plazo que se expresa conforma a ley, por cuanto, la suma del tiempo en que transcurren estas actuaciones constatan el período prolongado al que se ven condicionados los contribuyentes, siendo esta la base del análisis de los criterios antes desarrollados.

En ese sentido, para la procedencia de una debida determinación es necesario la evaluación de la duración del procedimiento a efectos del plazo razonable siendo esta muy individual y basándose en circunstancias de un caso particular, de manera que, para su debida materialización es necesario enfatizar en distintos factores, valorando en cada uno su complejidad, la actividad procesal del interesado y el actuar de la autoridad procesal (Díaz, 2019), los cuales han sido reconocidos por el Tribunal Fiscal en la resolución de sus recursos, entre ellos, la Resolución N°00992-10-2021 que presenta una apreciación en base a la acreditación de estos elementos, específicamente de la complejidad, la cual debe plasmarse cuando exista el grado de dificultad del análisis de la materia controvertida que determine si la obligación tributaria por base presunta se encuentra aplicada, ya sea en el incremento patrimonial no justificado efectuado por administración, la existencia de nulidades invocadas por el recurrente respecto del procedimiento de fiscalización, entre otras, que versan en un procedimiento con más complejidad.

En nuestro país, el procedimiento contencioso tributario ha trascurrido en el tiempo sobre la base de consecuencias negativas en la situación jurídica del contribuyente, donde ha sido corrompido el plazo legal debido a la extensa diferencia entre lo prescrito dentro del código tributario y el tiempo de espera que tiene el contribuyente para los pronunciamientos, puesto que, los plazos legales establecidos dentro del código tributario, específicamente en su artículo 150°, regulan el plazo de doce meses para que el Tribunal Fiscal resuelva la apelación interpuesta por el contribuyente, considerándose que en la práctica la excesiva duración del procedimiento contencioso tributario versa debido a la existencia de un porcentaje elevado de incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal para emitir sus



resoluciones, incidiendo en la afectación del derecho de toda persona a obtener una decisión en un plazo razonable.

Asimismo, del análisis del trasfondo del artículo 33 del Código Tributario, el cual por el año 2007 ha sido modificada por el Decreto Legislativo N°981 respecto a los intereses moratorios, los cuales serán suspendidos desde el momento en que se vencen los plazos legales y hasta que el Tribunal Fiscal emita la resolución culminando con el procedimiento contencioso tributario, es preciso señalar de acuerdo con el criterio de Campos y Díaz (2017), que si bien lo antes señalado se encuentra regulado dentro del Código Tributario, su aplicación muestra que ante la interposición del recurso de reclamación sobre la determinación de las deudas tributarias u otros conceptos no detiene la generación de los intereses moratorios hasta que el plazo razonable sea excedido, para lo cual, Landa (2012), interviene mencionando que, si bien la SUNAT no recauda los intereses moratorios que han surgido por causa de resoluciones emitidas fuera del plazo razonable, dicha protección no es del todo completa esto debido a que el contribuyente se entera de la emisión de la resolución de intendencia que ha resuelto su reclamo una vez que se encuentra notificado y como consecuencia de ello, recién deberá evaluar si se encuentra ante una resolución no favorable y la probabilidad de apelar hacia la segunda instancia, con la situación inquietante de si quizá es mejor no apelar para no pagar un mayor interés (Campos y Díaz, 2017), todo ello, debido a la existencia de la figura de la arbitrariedad donde se presencian recursos los cuales han sido resueltos entre 6 o 7 años después de haber sido interpuesto, suponiendo consecuencias graves a la situación del recurrente, en vista que este mecanismo resulta atentar contra los derechos más fundamentales que se le otorga a todo contribuyente, tales como el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional que debería cumplir el Estado.

Este criterio ha sido compartido con Landa (2012), al señalar que, si bien entre dichas medidas de protección al contribuyente también se ha regulado que la SUNAT no recaudará los intereses moratorios que habrían surgido por causa de resoluciones emitidas fuera del plazo legal; aún debe resaltarse que dicha protección no resulta ser absoluta, puesto que, cuando el contribuyente toma conocimiento que se emitió la resolución de intendencia que da por resuelto su reclamo, el cual no hubiera sido favorable a sus intereses total o parcialmente, puede ejercer su derecho al acceso a una segunda instancia mediante la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, lo que en diversos casos, ha ocasionado



que el contribuyente considere su interposición del referido recurso, debido a que este puede conllevar a una espera indefinida del pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (Campos y Díaz, 2017).

Como es de verse, a la actualidad aún subsiste controversia en relación a las incidencias que produce la trasgresión del plazo razonable desde una perspectiva tributaria, más aún cuando entre el referido derecho se busca preservar el derecho al debido procedimiento, el derecho a la propiedad y el principio de no confiscatoriedad, donde es necesaria la eficacia por parte del Estado y el compromiso con los intereses de sus contribuyentes.

Por último, debe considerarse que todo ordenamiento administrativo debe considerara una dogmática que se digne de serlo, partiendo desde una perspectiva filosófica y sociológica de su razón de ser, y siendo así que, la postura adoptada por la autora para justificar la necesidad de una regulación adecuada que promueva la eficacia de las autoridades administrativas en cuanto se trata de la resolución de los recursos que promueve el procedimiento contencioso tributario y desde esa perspectiva analizar las actuaciones del Tribunal Fiscal hasta la culminación del referido procedimiento a fin de determinar la presencia o no del plazo razonable en cada caso, bajo el criterio del Tribunal Constitucional. En ese sentido, los puntos expuestos obedecen a una naturaleza dogmática y filosófica, obtenido como resultados de investigación los puntos necesarios para ampliar la eficacia en las autoridades administrativas y teniendo como propósito determinar la incidencia de la problemática y la búsqueda de soluciones técnicas eviten la desproporcionalidad existente en el plazo razonable que incide de manera perjudiciosa para cada contribuyente sometido ante estos supuestos.

METODOLOGÍA

Objeto de estudio

El objeto de estudio de la investigación fue determinar la incidencia del derecho al plazo razonable en la apelación dentro del procedimiento contencioso tributario.

Enfoque de investigación

En la investigación realizada se utilizó el enfoque cualitativo, el cual permitió ejecutar una adecuada recopilación de información, con el énfasis de la índole documental, las cuales, fueron posibles por las técnicas cualitativas, así mismo el proceso de análisis y procesamiento de datos, por lo que, por este enfoque se recabará todo tipo de información que no sea de datos numéricos, estando conformado por



ideas, teorías, análisis y por la experiencia.

Tipo y diseño de investigación

Tipo de investigación: La investigación se ha situado en un tipo de investigación básica, conforme al énfasis primordial que se realizó en base totalmente documentaria, de manera que, no se utilizó como base los métodos estadísticos o cualquier otro tipo similar.

Diseño de investigación: Dentro del diseño de investigación se consideró no experimental transversal, en tanto se ha la problemática ha sido sometida a un cierto criterio y análisis, es decir, lo que se procura es medir y, de esta manera, recolectar información de forma independiente o de manera conjunta respecto de aquellos conceptos que se encuentran en estudio. Así también, con un nivel descriptivo, mediante el cual, se aplica una técnica para la recolección de información requerida para la investigación y hallar la respuesta la formulación del problema planteada.

Categorías, Subcategorías y matriz de categorización

En base a dicho criterio, la presente investigación fue dividida en dos categorías: como primera categoría se identificó al “derecho al plazo razonable”, orientado a lo estipulado conforme a la norma y a su jurisprudencia. Como parte de las subcategorías se identificó, por un lado, “ámbito de aplicación” y; por otro lado, “evaluación de criterios del plazo razonable”.

Una segunda categoría referida a la presente investigación se relacionó con “apelación en el procedimiento contencioso tributario”, cuyas subcategorías se relacionaron, por un lado, “identificación de la situación del contribuyente”; “examen de casos” y, por último, “mecanismos”.

Escenario de estudio

El escenario, se configuró como base al Tribunal Fiscal debido a que el plazo razonable es reconocido como un derecho constitucionalmente protegido y, por cuanto, es el Estado quien de forma directa tiene el deber de proteger esta garantía. Por ello, dentro de la investigación se ha escogido como escenario en el espacio físico en la provincia de Trujillo, departamento de La Libertad.

Participantes

Se consideró como participantes a diez especialistas con conocimiento y experiencia en derecho tributario para ser entrevistados respecto a los objetivos planteados en la investigación; y por último la síntesis de cinco juristas con posiciones doctrinarias que analizan el derecho al plazo razonable desde



su perspectiva jurídica.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos:

La recolección de la información ha sido posible en base a las técnicas que se describen a continuación:

Entrevista: La aplicación de entrevista a los especialistas con conocimiento y experiencia en derecho tributario implementada en la investigación como una técnica para la recolección de datos e información adicional relacionada con las categorías de estudio y, utilizándose como instrumento para la recolección de datos al cuestionario de entrevista.

Análisis documental: La aplicación de esta técnica con el objetivo de analizar el marco legal, doctrinario y jurisprudencial en la investigación relacionada con la determinación de la razonabilidad del plazo, para lo cual, se utilizó como un instrumento para la recolección de datos a la guía de análisis de documentos.

De la aplicación del análisis documental en el estudio se encontró constituido por cinco sentencias emitidas a nivel nacional, donde se hubiere enfatizado en la vulneración del derecho al plazo razonable en base al análisis de sus elementos y enfocándose en las actuaciones del deudor tributario, la administración tributaria y el Tribunal Fiscal hasta el momento en que se determina la culminación del procedimiento contencioso tributario

Análisis de casos: Con la aplicación de esta técnica se procedió a realizar el análisis de cinco sentencias a nivel nacional emitidas por órganos jurisdiccionales y el Tribunal Constitucional, mediante la aplicación de los elementos que determinan la razonabilidad del plazo y la determinación de la culminación del procedimiento contencioso tributario, basándose en las actuaciones tanto de la administración tributaria como del deudor tributario, utilizándose como instrumento a la guía de análisis de casos.

Método de análisis de la información

El método utilizado dentro de la investigación fue deductivo, de acuerdo con ello, se pudo identificar la realidad problemática en relación con la aplicación de técnicas que coadyuvaron a la obtención de información viable de acuerdo con sus instrumentos. En ese sentido, el referido método permitió desarrollar y analizar el derecho al plazo razonable introducido en la apelación del procedimiento contencioso tributario, los cuales, se han contrastado con jurisprudencia previamente estipulada de



conformidad con la legislación vigente.

RESULTADOS

Tabla 1. Resultados del Objetivo Especifico N° 01 del Cuestionario de Entrevista

Objetivo específico 1	Resultados
Analizar el plazo razonable como derecho constitucional del contribuyente dentro del procedimiento contencioso tributario	<p>Se ha determinado que, el derecho al plazo razonable resulta aplicable en el ámbito nacional e internacional, siendo que, dentro de nuestra legislación peruana se encuentra regulado implícitamente en el artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política que regula el debido proceso como una garantía constitucional y que conforma el derecho al plazo razonable y que, a su vez, el procedimiento contencioso tributario al formar parte de los procedimientos administrativos regulados por la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, se rige por los principios del debido procedimiento que de forma expresa determina que el derecho al plazo razonable es una garantía implícita del debido procedimiento administrativo.</p> <p>Asimismo, se ha relacionado al Código Tributario como parte de la regulación del plazo razonable, lo que conlleva a que, el Tribunal Constitucional evalúe la emisión de las resoluciones que deciden sobre una controversia son posteriores al vencimiento del plazo legal regulado en el artículo 150° del Código Tributario, lo que, a su vez, supone que se omita lo dispuesto por el legislador y que conlleve a una posterior evaluación respecto de la trasgresión del derecho al plazo razonable.</p>

Fuente. Elaboración propia del autor.

Tabla 2. Resultados del Objetivo Especifico N° 02 del Cuestionario de Entrevista

Objetivo específico 2	Resultados
Establecer los alcances de interponer el recurso de apelación dentro del procedimiento contencioso tributario	<p>Se ha determinado que, entre las ventajas del contribuyente que interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal se encuentra el derecho a acceder a la última instancia administrativa, donde el contribuyente ejerza su derecho a la defensa frente al Estado, a fin de conseguir un segundo pronunciamiento respecto de su controversia y, a su vez, generándose la suspensión del cobro de la deuda coactiva, conforme se encuentra regulado en el código tributario en su artículo 119 inciso d), que impone al ejecutor coactivo la suspensión de sus facultades de cobro de la deuda coactiva.</p> <p>Por otro lado, entre las desventajas del contribuyente que interpone un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal se tiene el plazo excesivo como desventaja importante, pues ello genera diversas consecuencias, entre ellas, la incertidumbre jurídica y la inestabilidad económica.</p> <p>En ese sentido, se considera que el plazo excesivo genera falsas expectativas al contribuyente quien considera que las resoluciones se emitirán dentro de un plazo razonable, lo que al no ocurrir conllevaría a que, el recurrente prefiera evitar la incertidumbre que le podría causar los años de espera y no arriesgarse a acudir a una instancia donde su pronunciamiento dependa de años de espera y que a su vez, su situación no verse sobre las mismas posibilidades con las que inicio el procedimiento debido a la variación de su estabilidad económica con los años, debido a la existencia de una posible inestabilidad de permanencia de la unidad económica de la capacidad contributiva del contribuyente, lo que implicaría que el Tribunal Fiscal no estaría cumpliendo adecuadamente con los fines perseguidos por el Estado.</p>

Fuente. Elaboración propia del autor.



Tabla 3. Resultados del Objetivo Especifico N° 03 del Cuestionario de Entrevista

Objetivo específico 3	Resultados
Examinar jurisprudencia constitucional donde se haya evaluado que el plazo transcurrido en el procedimiento contencioso tributario ha incidido de manera relevante en la situación jurídica del contribuyente	Se ha determinado que, el derecho al plazo razonable resguarda el respeto de los plazos establecidos y bajo esa perspectiva, el expediente N°00225-2017-PA/TC-LIMA – caso Telefónica expone entre sus hechos que, el procedimiento contencioso tributario ha tenido 07 años de espera por parte del contribuyente para resolver la controversia, considerándose la vulneración al derecho al plazo razonable, donde indiscutiblemente se ha ocasionado en el contribuyente una situación prolongada de incertidumbre por la espera de conocer su situación jurídica, así como, si podría continuar con sus inversiones y/o las inseguridades de sus accionistas respecto de la situación económica en que se encontrarían, más aun cuando no existe una causa de justificación a dicha conducta. Considerándose entonces que, existe vulneración en el caso Telefónica y que estas conductas del Tribunal Fiscal deben ser reguladas, pues el Estado como un órgano rector en nuestra sociedad debe asegurar condiciones mínimas para el cumplimiento de las garantías que otorga la Constitución, sugiriendo aspectos que coadyuvaran como mecanismo de solución a la problemática planteada y así evitar que el plazo excesivo contraiga perjuicios en la situación jurídica del contribuyente.

Fuente. Elaboración propia del autor.

Tabla 4: Posiciones Doctrinarias sobre el derecho al plazo razonable

Autor	País	Título (Año)	Aporte Central
Fernández, J. y Mena, H.	Perú	<i>El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario</i> (2022)	El plazo razonable es reconocido como un derecho derivado del debido proceso, induciendo dicho principio dentro del derecho tributario, a fin de que los contribuyentes adquieran una decisión en los procedimientos tributarios especificados dentro del libro III del código tributario, conforme al plazo legal o en un plazo razonable, aunado a evitarse perjuicios irreparables en los contribuyentes.
Espín, I.	España	<i>El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas en la práctica judicial española</i> (2017)	Se trata de un derecho que obtiene todo contribuyente en cuanto se encuentra dentro de un proceso público sin ningún aplazamiento indebido como un derecho fundamental autónomo, resguardando personas naturales como jurídicas dentro de un procedimiento. Asimismo, refiere que aquellos Estados que ratifiquen lo prescrito se comprometen a velar por los derechos previstos por esta, entre ellos el plazo razonable, siendo evidente el deber de garantizar el ejercicio de estos por cualquier persona que forme parte de ello.

Piątek, W. y Potěšil, L.	Polonia	<i>A right to have one's case heard Within a reasonable time before the Czech and the Polish Supreme Administrative Courts – Standards, the Reality and Proposals for the future (2021)</i>	El plazo razonable forma parte de la justicia administrativa dotado de la competencia para regular las situaciones jurídicas y ser oído por un tribunal administrativo dentro de un plazo razonable.
Herrera, L.	Perú	<i>Investigación Suplementaria y Plazo Razonable (2020)</i>	Dentro de los procesos deberá existir la razonabilidad del plazo, la cual se expande a la administración, motivo por el cual, este derecho viene a ser considerado como un derecho fundamental considerado inherente de toda persona, el cual, va a garantizar que el ciudadano obtenga suficiente tiempo para realizar sus derechos y de tal forma tener una respuesta del Estado.
Broussier, C.	Argentina	<i>El derecho a un plazo razonable desde la dimensión convencional del debido proceso legal (2021)</i>	Este derecho se ha considerado también a nivel internacional entre los distintos Tratados Internacionales ratificados por nuestro país.

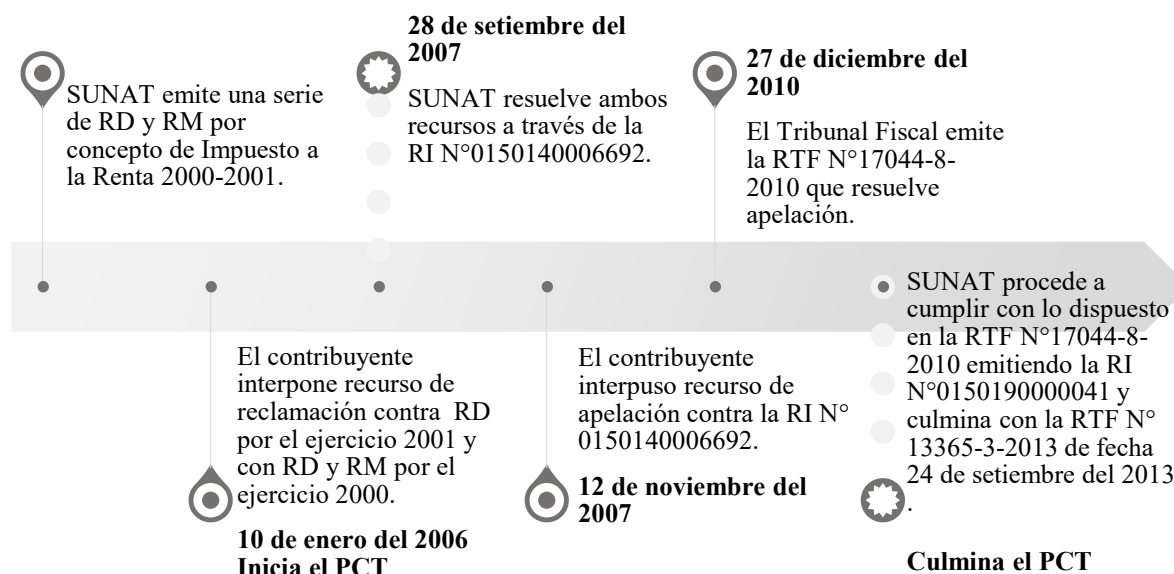
Fuente. Elaboración propia del autor.

Interpretación: La tabla 4 sintetiza la postura de los autores respecto al plazo razonable como un derecho que emerge de Tratados Internacionales ratificados por nuestro país, reconocido en la Constitución Política como garantía esencial relacionada al debido procedimiento e integrado como derecho del contribuyente que inicia un procedimiento tributario, presentándose el plazo razonable en cuanto se identifique el tiempo en que las autoridades emiten sus decisiones sujetándose a un lapso necesario y suficiente para desarrollar sus actuaciones procedimentales.

Gráficos. Análisis de la duración del Procedimiento Contencioso Tributario.

A continuación, se han considerado gráficos representativos a los casos presentados analizados en base al criterio del Tribunal Constitucional obteniéndose los siguientes resultados:

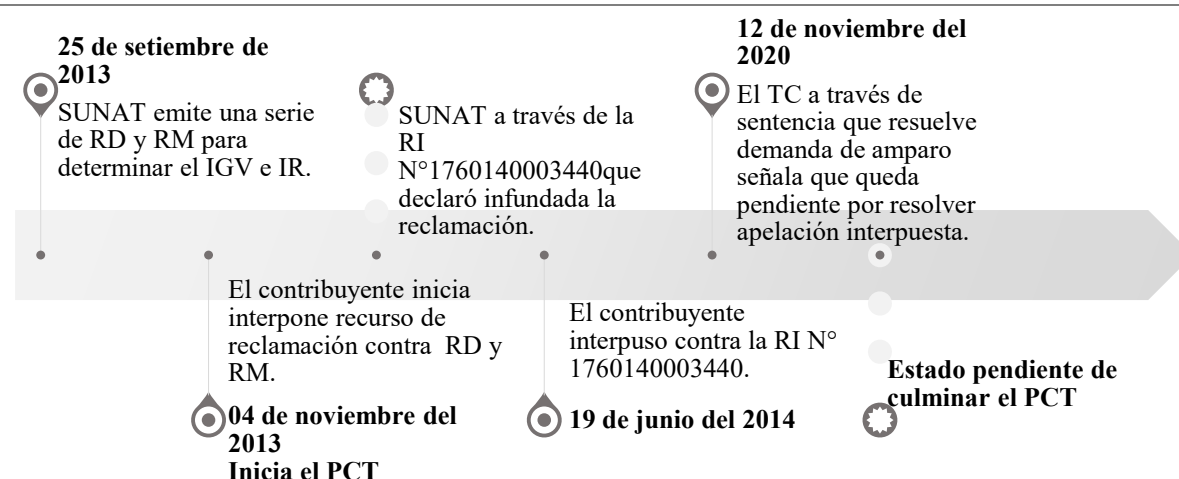
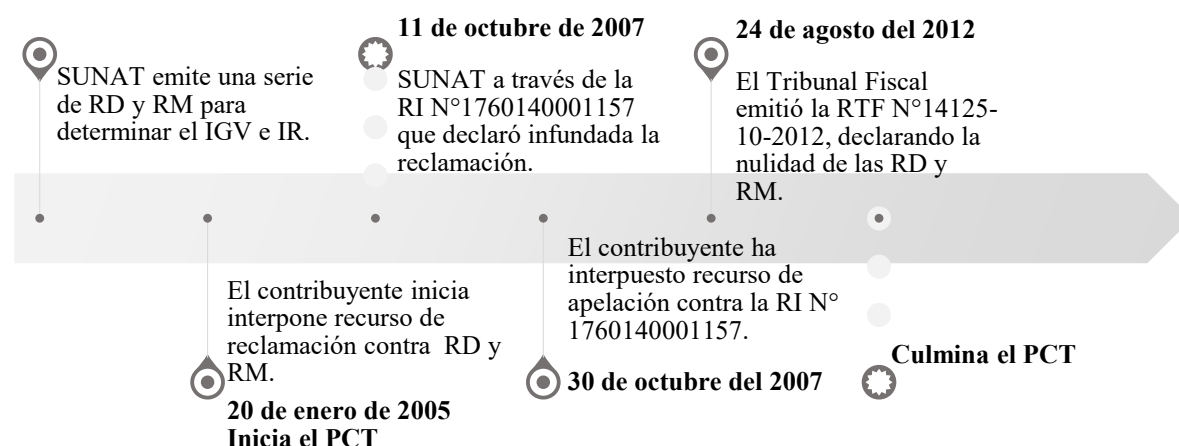
Gráfico 1: Caso Telefónica del Perú S.A.A. vs SUNAT y Tribunal Fiscal
PLENO SENTENCIA. 210/2021 - EXP. N°00225-2017-PA/TC – LIMA



RESULTADOS	<p>Del análisis realizado se ha obtenido que: El procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración de más de 07 años. Asimismo, se tiene el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de recursos de apelación que se han interpuesto por parte del contribuyente, siendo el más extenso la emisión de la RTF N°17044-8-2010 de fecha 27 de diciembre del 2010 con un recurso de apelación que se ha interpuesto con fecha 12 de noviembre del 2007, transcurriendo un plazo de más de 26 meses.</p>
-------------------	---

Fuente. Elaboración propia del autor.

Gráfico 2: Caso Industrial Paramonga S.A.C. vs SUNAT y Tribunal Fiscal
PLENO. SENTENCIA 998/2020 - EXP. 02051-2016-PA/TC – HUAURA



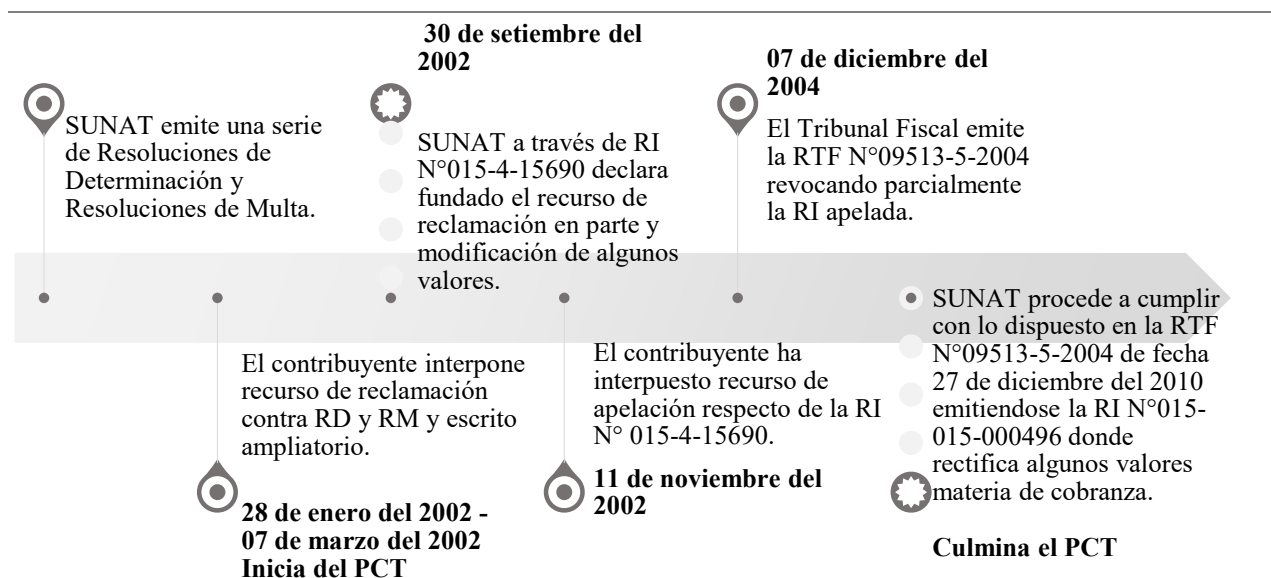
RESULTADOS	<p>Del análisis realizado se ha obtenido que: El procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración de más de 08 años, con el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de los recursos de apelación interpuestos por el contribuyente, siendo el más extenso la emisión de la RTF N°14125-10-2012 de fecha 24 de agosto del 2012 con un recurso de apelación interpuesto con fecha 30 de octubre del 2007, transcurriendo más de 46 meses.</p> <p>Del análisis realizado se ha obtenido que: El procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración de más de 07 años, con el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones</p>
-------------------	--

	<p>respecto de los recursos de apelación interpuestos por el contribuyente, siendo el más extenso la emisión que con fecha 12 de noviembre del 2020 el Tribunal Fiscal aun no haya emitido su pronunciamiento respecto del recurso de apelación interpuesto con fecha 19 de junio del 2014, transcurriendo más de 65 meses y con una resolución aún pendiente.</p>
--	--

Fuente. Elaboración propia del autor.

Gráfico 3: Caso IBM del Perú S.A.C. vs SUNAT y Tribunal Fiscal

EXP. N°02169-2016-PA/TC – LIMA

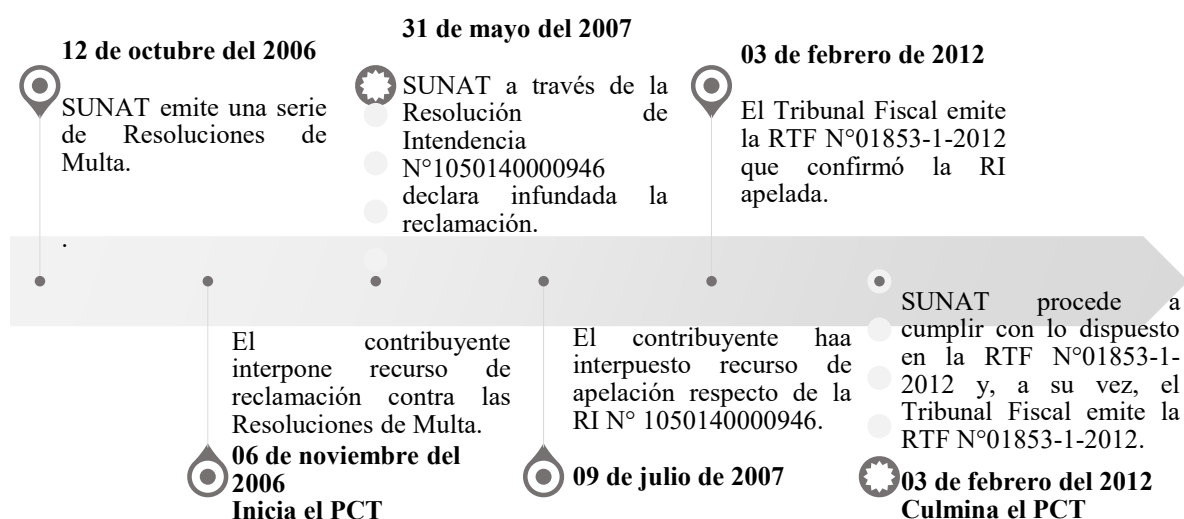


RESULTADOS

Del análisis realizado se ha obtenido que: El procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración de más de 08 años. Asimismo, se tiene el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de los recursos de apelación que se han interpuesto por parte del contribuyente, siendo el más extenso la emisión de la RTF N° 09513-5-2004 de fecha 07 de diciembre del 2004 con un recurso de apelación que ha sido interpuesto con fecha 11 de noviembre del 2002, transcurriendo un plazo de más de 12 meses.

Fuente: Elaboración propia del autor.

Gráfico 4: Caso ICATOM S.A. vs SUNAT y Tribunal Fiscal
EXP. N°04532-2013-PA/TC – ICA

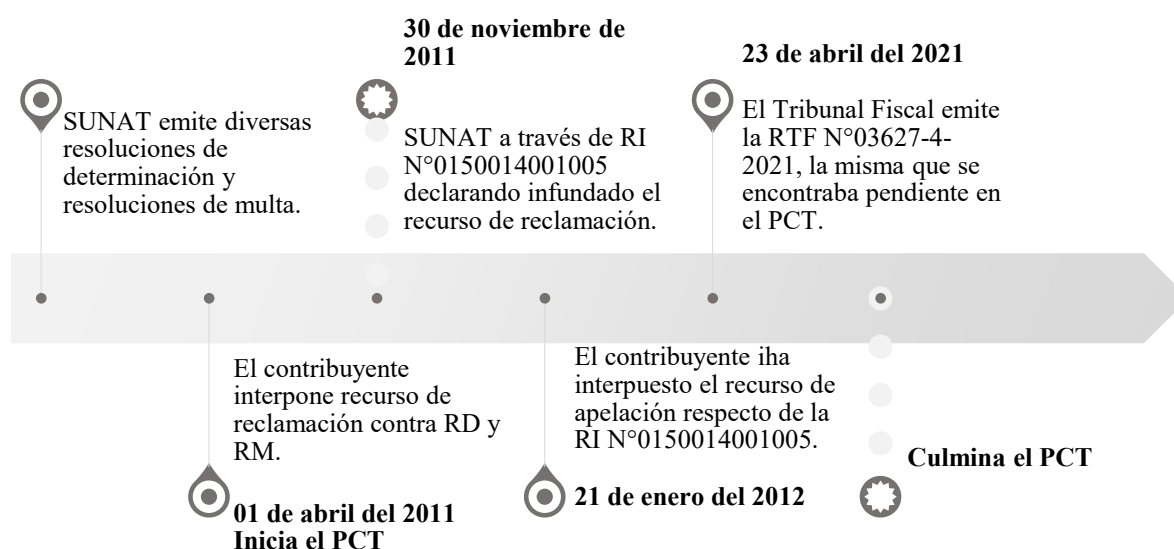


RESULTADOS

Del análisis realizado se ha obtenido que: El procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración de más de 04 años. Asimismo, se tiene el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de los recursos de apelación que se han interpuesto por parte del contribuyente, siendo el más extenso la emisión de la RTF N°01853-1-2012 de fecha 03 de febrero del 2012 con un recurso de apelación que ha sido interpuesto con fecha 09 de julio del 2007, transcurriendo un plazo de más de 43 meses.

Fuente: Elaboración propia del autor.

Gráfico 5: Caso MONDELEZ Perú S.A. vs SUNAT y Tribunal Fiscal
EXP. N°03439-2019-PA/TC – LIMA



RESULTADOS

Del análisis realizado se ha obtenido que: El procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración de más de 10 años. Asimismo, se tiene el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de los recursos de apelación que se han interpuesto por parte del contribuyente, siendo el más extenso la emisión de la RTF N°03627-4-2021 de fecha 23 de abril del 2021 con un recurso de apelación que ha sido interpuesto con fecha 21 de enero del 2012, transcurriendo un plazo de más de 99 meses.

Fuente: Elaboración propia del autor.

Interpretación:

De los casos presentados se ha determinado que, el Tribunal Constitucional posterior a la evaluación del plazo en que se ha tramitado el procedimiento contencioso tributario en las distintas controversias ha concluido en cada caso analizado que, el procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración extensa y de ello se advierte que, es debido al incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de los recursos de apelación que se han interpuesto por parte del contribuyente.



DISCUSIÓN

De acuerdo con el objetivo específico orientado en el análisis del plazo razonable como derecho constitucional del contribuyente, en aplicación de la entrevista a los especialistas entrevistados (Tabla 1), se ha considerado que el plazo razonable se encuentra reconocido como un derecho tanto nacional como internacionalmente, siendo regulado en nuestra legislación en el artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política, al ser considerado al debido proceso como una garantía constitucional que conforma el derecho al plazo razonable, derivando de ello a su integración en el procedimiento contencioso tributario, al encontrarse regulado por la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444, en el sentido en que, el derecho al plazo razonable es una garantía implícita del debido procedimiento administrativo. En cuanto a la materia tributaria, el código tributario forma parte de la regulación del plazo razonable, ello conlleva a que, el Tribunal Constitucional evalúe la emisión de resoluciones posteriores al vencimiento del plazo legal reconocido por su artículo 150°, suponiendo el incumplimiento de lo dispuesto por el legislador y una probable trasgresión del derecho al plazo razonable.

En cuanto a la aplicación de la guía de análisis documental, se ha considerado al plazo razonable como un derecho que emerge de Tratados Internacionales ratificados por nuestro país y reconocido en nuestra Constitución como una garantía esencial vinculada al debido procedimiento e integrado como parte de los derechos del contribuyente que inicia un procedimiento tributario y con la finalidad de que las autoridades emitan sus decisiones dentro de un lapso necesario y suficiente para el ejercicio de sus actuaciones procedimentales.

En ese sentido, los resultados obtenidos guardan relación con lo sostenido en el trabajo previo de Herrera (2020), a través del cual, se ha considerado que dentro de los procesos es necesario la presencia de la razonabilidad del plazo, por lo que, se trataría de un derecho fundamental inherente de toda persona que garantiza una respuesta oportuna al ciudadano por parte del Estado. Desde un punto de vista tributario, para Fernández y Mena (2022), el plazo razonable es considerado un derecho derivado del debido proceso, el cual inducido dentro del derecho tributario es atribuido a los contribuyentes con la finalidad de que estos adquieran decisiones dentro de los procedimientos tributarios regulados en el libro III del TUO del código tributario dentro del plazo legal o en un plazo razonable, aunado a evitarse perjuicios



irreparables en los contribuyentes, lo que coincide con el criterio de Brousser (2021), quien además refiere que el reconocimiento del derecho al plazo razonable ha formado parte de los distintos Tratados Internacionales ratificados por el Perú, formando parte del principio constitucional del debido procedimiento con alcances formen parte del derecho administrativo.

Del segundo objetivo específico, orientado a establecer los alcances de interponer el recurso de apelación dentro del procedimiento contencioso tributario, con relación a la aplicación de la entrevista a los especialistas entrevistados (Tabla 2), se ha considerado que existen ventajas para el contribuyente que interpone recurso de apelación pues a través de ello, ejerce su derecho al acceso a la última instancia administrativa y el ejercicio de su derecho a la defensa frente al Estado, a fin de conseguir un segundo pronunciamiento acerca de su controversia y la suspensión del cobro de la deuda coactiva regulado en el artículo 119.d) del código tributario, que impone al ejecutor coactivo la suspensión de sus facultades de cobro de la deuda coactiva en los casos en que el contribuyente hubiera presentado apelación dentro del plazo legal para su interposición; sin embargo, existen desventajas para el contribuyente que interpone apelación, pues en diversos casos se afronta a un plazo excesivo, siendo una desventaja importante pues ello genera diversas consecuencias, entre ellas, la incertidumbre jurídica y la inestabilidad económica del contribuyente, generando falsas expectativas al contribuyente quien considera que las resoluciones se emitirán dentro de un plazo razonable, lo que conllevaría a la decisión del recurrente de evitar la incertidumbre que le podría causar los años de espera y no arriesgarse a ejercer su derecho a la segunda instancia donde su pronunciamiento dependa de años de espera donde su situación ya no verse sobre las mismas posibilidades con las que inicio el procedimiento por una posible variación de su estabilidad económica y/o una posible inestabilidad de permanencia de la unidad económica de su capacidad contributiva, lo que implicaría que, el Tribunal Fiscal no estaría cumpliendo adecuadamente con los fines perseguidos por el Estado.

Los resultados obtenidos tienen relación con el trabajo previo realizado por Campos y Díaz (2017), en el sentido en que, una vez que el contribuyente ha tomado conocimiento que la resolución de intendencia que resuelve su reclamo no hubiera sido favorable a sus intereses total o parcialmente, tiene la atribución de acceder a una segunda instancia interponiendo recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, debiendo el contribuyente tomar a consideración una probable espera indefinida del pronunciamiento por parte



del Tribunal Fiscal; mientras que, Aguilar, Boggiano y Coello (2019), hacen referencia a la segunda instancia reconocida en el procedimiento contencioso tributario, como un medio impugnatorio que contradice un acto administrativo emitido por la administración tributaria que se pronuncia acerca de la situación del contribuyente, quien al encontrarse podrá proceder a ejercitar su derecho de interponer recurso de apelación. Por lo que, basándonos en el criterio del Tribunal Constitucional en el expediente N°02051-2016-PA/TC, el procedimiento contencioso tributario iniciado por el contribuyente, conduce a la administración tributaria al deber de analizar la controversia y emita su decisión respetando los plazos legales, a fin de resolver con celeridad los reclamos y apelaciones interpuestas.

Dentro del tercer objetivo específico orientado en examinar jurisprudencia constitucional donde se haya evaluado que el plazo transcurrido en el procedimiento contencioso tributario ha incidido de manera relevante en la situación jurídica del contribuyente, en aplicación de la entrevista realizada a los especialistas (Tabla 3), se ha reconocido que el derecho al plazo razonable resguarda el respeto de los plazos establecidos en la norma, criterio establecido por el Tribunal Constitucional en el examen realizado al expediente N°00225-2017-PA/TC-LIMA – caso Telefónica, que expone entre sus hechos, un procedimiento contencioso tributario con 07 años de espera por parte del contribuyente para resolver la controversia, considerándose una vulneración al derecho al plazo razonable, siendo que, indiscutiblemente se ha ocasionado una situación prolongada de incertidumbre al contribuyente por la espera de conocer su situación jurídica, así como, si podría continuar con sus inversiones y/o las inseguridades de sus accionistas respecto de la situación económica en que se encontrarían, más aun cuando no existe una causa de justificación a dicha conducta y que el Tribunal Constitucional haya considerado que la controversia no contenía dificultad para su resolución y que estas conductas por parte del Tribunal Fiscal necesitan ser reguladas, pues el Estado como órgano rector en nuestra sociedad debe asegurar condiciones mínimas para el cumplimiento de las garantías que otorga la Constitución, siendo necesarios aspectos que coadyuven como mecanismo de solución a la problemática planteada y así evitar que el plazo excesivo contraiga perjuicios en la situación jurídica del contribuyente.

Así también, de los gráficos representativos a los casos presentados considerados en el objetivo específico N°03 (Gráfico 1, 2, 3, 4 y 5), se ha obtenido como resultados que, el Tribunal Constitucional posterior a una evaluación del plazo en que se ha tramitado el procedimiento contencioso tributario en



las distintas controversias ha concluido en cada caso analizado que, el procedimiento contencioso tributario ha tenido una duración extensa y ello es debido al incumplimiento del plazo legal del Tribunal Fiscal respecto a la emisión de sus resoluciones que resuelven los recursos de apelación interpuestos por el contribuyente.

Lo expuesto se relaciona las consideraciones del trabajo previo de Gálvez y Dolorier (2021), la controversia materializada en el caso Telefónica ha radicado en el principio de razonabilidad y la garantía del plazo razonable, lo que conlleva a que, con cuatro votos singulares se concluyera la existencia de vulneración del plazo razonable y que, al ser la duración del procedimiento administrativo de más de 7 años, bajo el análisis del cumplimiento de los 4 criterios previstos en anteriores sentencias se ha considerado que el plazo razonable no es en estricto el plazo legal; criterio que el Tribunal Constitucional en su expediente N°02051-2016-PA/TC – HUAURA, ha tomado en consideración, pues de los análisis realizados para determinar la vulneración del plazo razonable es necesaria la evaluación del comportamiento de las autoridades administrativas encargadas dentro de un procedimiento tributario, a fin de verificar que estas no hayan incurrido en la utilización de un plazo excesivo para emitir sus decisiones o que estas no han sido realizadas de manera diligente y/o célere y de esa manera se evite perjuicios en la situación jurídica del contribuyente.

CONCLUSIONES

El derecho al plazo razonable en la apelación dentro del procedimiento contencioso tributario, incide en la situación jurídica del contribuyente cuando el plazo se torna excesivo, generando incertidumbre jurídica debido a las falsas expectativas del contribuyente quien considera que las resoluciones se emitirán dentro de un plazo razonable y la existencia de una posible inestabilidad de permanencia de la unidad económica de la capacidad contributiva del contribuyente, lo que implicaría que, el Tribunal Fiscal no cumple adecuadamente con los fines perseguidos por el Estado.

El plazo razonable como derecho constitucional del contribuyente dentro del procedimiento contencioso tributario, emerge de Tratados Internacionales ratificados por nuestro país, siendo reconocido en la Constitución Política como una garantía esencial relacionada al debido procedimiento e integrado como uno de los derechos de todo contribuyente que inicia un procedimiento tributario, por lo que, se presentará el plazo razonable en cuanto se identifique que el tiempo que se toman las autoridades para



emitir sus decisiones debe sujetarse a un lapso necesario y suficiente para desarrollar sus actuaciones procedimentales.

Los alcances de interponer el recurso de apelación dentro del procedimiento contencioso tributario, se encuentran relacionados con el derecho a acceder a la última instancia administrativa, lo que conlleva a que, el contribuyente ejerza su derecho a la defensa frente al Estado, así como, la suspensión del cobro de la deuda coactiva como una segunda ventaja, conforme se encuentra regulado en el Código Tributario en su artículo 119 inciso d) y, el plazo excesivo que constituye un alcance importante para el contribuyente, ya que de ello se generan diversas consecuencias, entre ellas, la incertidumbre jurídica y la inestabilidad económica.

De la jurisprudencia constitucional examinada, podemos decir que, el plazo transcurrido en el procedimiento contencioso tributario ha incidido de forma relevante en la situación jurídica del contribuyente, ello ha sido determinado por el Tribunal Constitucional posterior a la evaluación del plazo extenso en que se ha desarrollado el procedimiento contencioso tributario en las distintas controversias, y que ello deviene por el incumplimiento del plazo legal por parte del Tribunal Fiscal en cuanto se trata de la emisión de sus resoluciones respecto de los recursos de apelación que se han interpuesto por parte del contribuyente.

Recomendaciones

Primero: Al Tribunal Constitucional; se le recomienda que, dentro de la evaluación del procedimiento contencioso tributario, se determine los alcances del criterio de la complejidad del caso no solo en base al artículo 150° del código tributario, sino más bien, de acuerdo a diversos factores que pudieran presentarse que se relacionen con el retraso de la emisión de las resoluciones, entre ellos, las ampliaciones y demás escritos presentados por el contribuyente que, si bien no se efectúan con la intención de atrasar la emisión de las resoluciones, se relacionan con la espera de un tiempo prolongado debido al análisis más amplio que ejecutará el Tribunal Fiscal.

Segundo: Al Ministerio de Economía y Finanzas; se le sugiere que, en cumplimiento de su función de garantizar los derechos de los administrados en las actuaciones que gestionen ante el Tribunal Fiscal; se evalúe la reestructuración del Tribunal Fiscal de conformidad con sus especialidades y con una implementación de más salas resolutoras tanto para tributos internos, aduanas y demás correspondientes



a las funciones del Tribunal Fiscal que coadyuven en la emisión de pronunciamientos en cumplimiento con el principio de celeridad.

Tercero: Al Tribunal Fiscal; se le exhorta que, en base a su función garanticen criterios y disposiciones generales que fortalezcan y uniformicen la jurisprudencia distribuida entre los casos de acuerdo con su complejidad; asimismo, considerar como propuestas para el Ministerio de Economía y Finanzas distintos mecanismos que sean suficientes para evitar el retraso y demás deficiencias que prolongan la emisión de sus resoluciones, entre ellas, una tabla de indicadores o cronogramas que determinen plazos fijos y con una estrategia de aceleramiento en la emisión de las decisiones, así como un mayor aporte económico en la implementación de los materiales e instrumentos tecnológicos utilizados para el cumplimiento de sus funciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Brousser, C. (2021). *El derecho a un plazo razonable desde la dimensión convencional del debido proceso legal*. Revista Científica Internacional, Argentina.
- Campos, D. y Díaz, G. (2017). *Cobro de intereses moratorios devengados durante la impugnación de deuda tributaria y derecho al debido procedimiento del deudor tributario*. (Tesis de pregrado). Universidad Nacional de Trujillo.
- Díaz, M. (2019). *La constitucionalización del plazo razonable en la investigación preparatoria*. (Tesis de Maestría). Chimbote, Perú.
- Espín, I. (2017). *El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas en la práctica judicial española*. (Tesis de Maestría). Universidad de Murcia.
- <https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/299461/224441>
- Fernández, J. y Mena, H. (2022). *El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario*. Revista Científica. TecnoHumanismo. Perú, Lima.
- Herrera, L. (2020). *Investigación suplementaria y plazo razonable*. (Tesis de grado). Universidad Privada del Norte. Perú.
- Landa, C. (2012). *El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso-tributario*.
- <https://iuslatin.pe/wp-content/uploads/2020/07/Reflexiones-sobre-los-procedimientos-tributarios-y-aduaneros-desde-la-perspectiva-de-los-derechos-de-los-administrados-.pdf>



Piątek, W. y Potěšil, L. (2021). *A Right to Have One's Case Heard within a Reasonable Time before the Czech and the Polish Supreme Administrative Courts – Standards, the Reality and Proposals for the Future*. Universidad Adam Mickiewicz de Poznań, Polonia

<https://utrechtlawreview.org/articles/10.36633/ulr.586#1-introduction>

Rodríguez, C. y Andrade, D. (2011). *El Plazo Razonable en el marco de las Garantías Judiciales*.

Torres, L. (2017). *Regulación del mecanismo del arbitraje en el procedimiento contencioso tributario, como medio alternativo de resolución de conflicto en un plazo razonable*. (Tesis de pregrado). Universidad alas peruanas. Arequipa, Perú.

Constitución Política del Perú. (1993).

Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013)

TUO de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. (2019)

Tribunal Constitucional. (2022). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 03439-2019-PA/TC*.

Tribunal Constitucional. (2022). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 03998-2021-PA/TC*.

Tribunal Constitucional. (2020). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 02051-2016-PA/TC*.

Tribunal Constitucional. (2018). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 04532-2013-PA/TC*.

Tribunal Constitucional. (2017). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 00225-2017-PA/TC*.

Tribunal Constitucional. (2016). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 02169-2016-PA/TC*.

Tribunal Constitucional. (2015). *Sentencia recaída en el expediente EXP. N° 02383-2013-PA/TC*.

Tribunal Fiscal (2021). *Resolución del Tribunal Fiscal N° 00992-10-2021*.

