

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**“EFECTOS Y ALCANCES DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE LOS ACTOS
ADMINISTRATIVOS, EMITIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
RESPECTO A LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PRESCRIPTIVO”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

YUNIOR JESÚS SIMÓN NAVARRO

ASESORA

MARTHA CRISTINA HUERTAS LIZARZABURU

LIMA – PERÚ

Octubre, 2021

RESUMEN

La presente investigación analiza los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio, que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, en los que se declara dicha nulidad. Ello con el fin de determinar si el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, emitida con el carácter de precedente de observancia obligatoria, esto es, norma y jurisprudencia administrativa vinculante, se condicen con el principio de seguridad jurídica que fundamenta la institución de la prescripción. Para tal efecto, la citada investigación se dividirá en tres capítulos: El primero denominado “*Estado del Arte*” nos detallará las instituciones jurídicas, tales como, entre otros, la prescripción, la seguridad jurídica, la suspensión del plazo prescriptorio y la nulidad; el segundo denominado “*Problema de la Investigación*”, nos mostrará la problemática del evento materia de estudio, tanto para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, donde se advierte la diferente interpretación realizada por los operadores jurídicos a nivel administrativo y judicial, como para los hechos ocurridos dentro de la vigencia de dicho decreto, donde se analiza los fundamentos contenidos en su Exposición de Motivos, esto bajo los métodos jurisprudencial, argumentación jurídica legislativa y argumentación jurídica constitucional; y, el tercer capítulo denominado “*Discusión*” en que se formula la hipótesis de que no debe tener como efecto la suspensión del plazo prescriptorio, la tramitación del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, que declaran la nulidad de un acto administrativo, en función de los artículos 12 y 13 de la Ley N° 27444, y las razones por las que se considera a dicha tramitación como causal de suspensión; advirtiéndose que, en el caso que nos convoca, existe un hecho imputable a la Administración Tributaria. Por lo tanto, se concluye que la norma y la jurisprudencia vulneran el principio de seguridad jurídica, siendo que además la mencionada norma, resultaría inconstitucional.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE.....	2
INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE.....	14
1. Prescripción Tributaria.....	15
1.1 Cuestión preliminar.....	15
1.2 Concepto, naturaleza y efectos.....	16
1.3 Fundamento: Seguridad jurídica.....	19
2. Término Prescriptorio.....	21
3. Interrupción del plazo prescriptorio.....	22
4. Suspensión del plazo prescriptorio.....	24
5. Acto Administrativo.....	26
6. Procedimiento administrativo.....	28
7. Nulidad.....	29
CAPÍTULO II: PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN.....	32
a) Método jurisprudencial.....	35
b) Método de argumentación jurídica legislativa.....	40
c) Método de argumentación jurídica constitucional.....	42
CAPÍTULO III: DISCUSIÓN.....	45
CONCLUSIONES.....	66
REFERENCIAS.....	69

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación aborda el estudio concerniente a los efectos y alcances de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio, que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, en los que se declara dicha nulidad.

Tal investigación surge de la necesidad de garantizar el principio de seguridad jurídica que fundamenta la prescripción tributaria, y obliga a la Administración Tributaria a ejercer sus facultades determinativas, recaudatorias y sancionatorias dentro de un plazo establecido.

Sobre el particular, debe manifestarse que son diversos los actos administrativos que pueden ser declarados nulos al interior de un procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, sea que éstos hayan sido emitidos por la propia Administración Tributaria o, por el Tribunal Fiscal, quien en última instancia administrativa emite resoluciones que constituyen también actos administrativos, susceptibles de ser impugnados judicialmente.

No obstante, nuestra investigación se circunscribe solo a los actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria, respecto de los cuales se encuentran: i) Los documentos cursados dentro del procedimiento de fiscalización¹, tales como, las cartas, los requerimientos y los resultados de los requerimientos; o, los documentos emitidos por la Administración Tributaria, en el ejercicio de su facultad de fiscalización, distintos al procedimiento de fiscalización propiamente dicho, tales como las cartas inductivas, las esquelas, los requerimientos, entre otros; ii) Los valores girados como resultado del procedimiento de fiscalización; o, del ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, tales como las actuaciones relacionadas al cumplimiento de obligaciones formales, acciones inductivas, cruces de información, actuaciones reguladas en el artículo 78 del Código Tributario, entre otros. En el caso de los referidos valores puede ocurrir incluso que el vicio de nulidad provenga de la emisión en sí misma de éstos, y no de las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria dentro del procedimiento de

¹ En el que se comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria y concluye con la notificación de la resolución de determinación y/o, en su caso, de la resolución de multa.

fiscalización o del ejercicio de su facultad de fiscalización, que conllevaron a la emisión de dichos valores; y, iii) Las resoluciones que resuelven los recursos de reclamación formulados por los deudores tributarios, en los que éstos invoquen la prescripción tributaria. En este aspecto, cabe mencionar que no forman parte de nuestro estudio las resoluciones que resuelven las solicitudes de prescripción o cualquier otra solicitud no contenciosa que en etapa de apelación pueden ser declaradas nulas, en tanto que, de acuerdo con el artículo 46 del Código Tributario, solo se suspende el plazo prescriptorio durante el procedimiento contencioso tributario, más no durante uno no contencioso.

En tal sentido, considerando el tema de investigación procederemos a detallar en los siguientes párrafos, la evolución normativa de la suspensión del plazo prescriptorio relacionada a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, en los que se declara la nulidad de actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria, que se encuentra recogida en el artículo 46 del Código Tributario, y seguidamente el pronunciamiento de los operadores jurídicos a través de la jurisprudencia tributaria, a fin de conocer la problemática suscitada.

Al respecto, la redacción original del artículo 46 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816², su Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF³, así como su modificación establecida por Decreto Legislativo N° 953⁴, contemplaban que la prescripción tributaria se suspendía, entre otros motivos, durante la tramitación de la reclamación y apelación, del proceso contencioso administrativo, del proceso de amparo o de cualquier otro proceso judicial. Esto es, sin prever ningún evento que pudiera ocurrir dentro del citado procedimiento o proceso, como por ejemplo la declaratoria de nulidad de los actos administrativos.

Sin embargo, mediante el Decreto Legislativo N° 981⁵, se modificó nuevamente el mencionado artículo 46 del Código Tributario, fijándose esta vez las causales de suspensión del plazo prescriptorio de forma separada, sobre la base de las acciones de la Administración Tributaria para

² Publicado el 21 de abril de 1996.

³ Publicado el 19 de agosto de 1999.

⁴ Publicado el 5 de febrero de 2004.

⁵ Publicado el 15 de marzo de 2007.

determinar la obligación tributaria, exigir el pago de la deuda y aplicar sanciones, en cada una de las cuales se señaló como causales o actos de suspensión del plazo prescriptorio a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, del proceso contencioso administrativo, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. Asimismo, se incorporó un nuevo párrafo en el que se dispuso que la suspensión que operase durante la referida tramitación del procedimiento administrativo o proceso contencioso administrativo, no se vería afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento realizado para la emisión de dichos actos, siempre que ocurriese dentro del plazo de prescripción.

Es decir, bajo esta última modificación introducida al Código Tributario, el legislador estableció expresamente el evento y consecuencia jurídica, materia de estudio, no contemplados en la legislación anterior, desprendiéndose que, lo que buscaba dicho legislador, era prolongar la fecha en que debía operar la prescripción tributaria, lo cual conseguía, manteniendo la suspensión del plazo prescriptorio, generada por la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, aun cuando se declarase la nulidad de los actos administrativos o “del procedimiento que conllevó a la emisión de tales actos”; otorgando consecuentemente a la Administración Tributaria, mayores plazos para el ejercicio de sus facultades determinativas, de exigencia de pago y de aplicación de sanciones.

Conforme se aprecia de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 981, el legislador se limitó a justificar la introducción del nuevo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, en el hecho que la suspensión del plazo prescriptorio no debía ser afectada por la declaratoria de nulidad de la resolución de determinación y/o de multa o del procedimiento de fiscalización, en la medida que la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, se produjera dentro del plazo de prescripción, amparándose en el criterio del Tribunal Fiscal contenido en las Resoluciones N° 03722-5-2003 y 03239-1-2006. Asimismo, el legislador indicó que la aludida causal de suspensión, que se encontraba referida a la existencia de un procedimiento contencioso tributario, era distinta a los actos o procedimientos administrativos declarados nulos, sin llegar a detallar estos aspectos.

Posteriormente, mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF⁶, se aprobó un nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, en el que se compilaron las modificaciones legislativas efectuadas al anterior texto único (Decreto Supremo N° 135-99-EF), tales como los Decretos Legislativos N° 953 y 981 señalados precedentemente; así como, el Decreto Legislativo N° 1113⁷, que estableció nuevos alcances respecto: i) Al inicio del término prescriptorio en cuanto a la acción para exigir el pago de la deuda tributaria⁸; ii) La ausencia de interrupción del plazo prescriptorio para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, relacionada a los actos notificados en un procedimiento de fiscalización parcial⁹; y, iii) La suspensión del plazo prescriptorio de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62 A del Código Tributario, respecto del procedimiento de fiscalización parcial y definitivo, respectivamente¹⁰.

No obstante ello, el artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1311¹¹, agregándose al penúltimo párrafo de dicho artículo –que señalaba que, la suspensión que operase durante el desarrollo de la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, no se vería afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento que se realizó para la emisión de tales actos, siempre que ocurriese dentro del plazo de prescripción–, la disposición de que la suspensión del plazo prescriptorio producida por la tramitación del procedimiento contencioso tributario, solo operaría hasta los plazos previstos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación, volviéndose a computar el referido plazo prescriptorio desde el día siguiente de vencido el plazo establecido para resolver los anotados recursos.

En otras palabras, con esta última modificación legislativa se mantuvo la suspensión del plazo de prescripción por el lapso de la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, aun cuando se declarara la nulidad de los actos

⁶ Publicado el 22 de junio de 2013.

⁷ Publicado el 5 de julio de 2012.

⁸ Numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario.

⁹ Inciso c) del numeral 1 e inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario, respectivamente.

¹⁰ Inciso f) del numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario.

¹¹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

administrativos o “del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos”, al igual de lo que se había dispuesto a través de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 981, pero con la salvedad de que dicha suspensión, para el caso de la tramitación del procedimiento contencioso tributario, solo operaría hasta por los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación, según fuera el caso.

En suma, mediante el Decreto Legislativo N° 1311, el legislador persistió en la idea de considerar como causal de suspensión de los plazos prescriptorios a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, a pesar que dicha tramitación hubiera obedecido a la impugnación de actos administrativos nulos, emitidos por la propia Administración Tributaria, con el fin de prolongar la fecha en que debería operar la prescripción tributaria, aunque esta vez disminuyendo el tiempo de la suspensión del plazo de prescripción, dado que se fijó como tope los plazos máximos previstos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación.

Ahora bien, en lo que respecta a los casos que se produjeron antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, en los que no existía la disposición legal referida a que la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento administrativo o proceso contencioso administrativo, no se verá afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento realizado para la emisión de dichos actos, siempre que ocurriese dentro del plazo de prescripción; cabe señalar que, los operadores jurídicos a través de la jurisprudencia tributaria, se pronunciaron de manera distinta, respecto a los actos emitidos por la Administración Tributaria, materia de la presente investigación, al no haber contemplado la redacción original del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, así como su modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 953¹², el evento de nulidad declarado dentro de la tramitación del procedimiento administrativo o proceso contencioso administrativo, conllevando a variadas interpretaciones.

¹² Publicado el 5 de febrero de 2004.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa resolutoria en materia tributaria, decidió someter a Sala Plena, específicamente, entre otro, el tema referido a que si el procedimiento contencioso tributario que declaró la nulidad de la resolución de determinación y/o de multa, suspende el plazo de prescripción. Así, a través de la Resolución N° 00161-1-2008¹³, el mencionado órgano colegiado, estableció como precedente de observancia obligatoria, el siguiente criterio¹⁴:

“Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa”.

El citado Tribunal fundamentó su posición en: i) La eficacia jurídica que mantiene el procedimiento contencioso tributario; puesto que, a su criterio, es sobre la base de dicho procedimiento, en la que se sustenta la declaración de nulidad de la resolución de determinación y/o de multa y, como tal, no debe quitársele el efecto suspensivo que éste despliega respecto al plazo de prescripción, en virtud de lo previsto por el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario; ii) La prevalencia de los efectos suspensivos del plazo prescriptorio producidos por la tramitación del procedimiento contencioso tributario, sobre la declaratoria de nulidad de los valores impugnados efectuada a través del mencionado procedimiento, debido al establecimiento legal de los actos de suspensión del plazo prescriptorio, previstos en el artículo 46 del Código Tributario a favor de la Administración Tributaria; y, iii) La falta de vinculación causal entre los actos procesales efectuados a lo largo del procedimiento contencioso tributario, y la resolución de determinación y/o de multa que fueron declaradas nulas, cuya emisión obedece al procedimiento de fiscalización; de modo que, no resultaba aplicable lo establecido por el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

¹³ Publicada el 25 de enero de 2008 en el diario oficial “El Peruano”.

¹⁴ Cabe señalar que el otro tema que fue sometido a Sala Plena consistió en establecer si la notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas interrumpe el plazo prescriptorio, habiendo el Tribunal Fiscal adoptado el siguiente criterio: “La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones”.

Por su lado, la Corte Suprema de Justicia, a través de la Casación N° 8340-2015 Lima, fijó un criterio contrario al Tribunal Fiscal, estableciendo que las resoluciones de determinación o de multa, que fueron declaradas nulas mediante un procedimiento contencioso tributario, no pueden servir de sustento para la suspensión del plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir el pago de dicha deuda o aplicar una sanción; dado que concluyó que, el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario, no debe ser interpretado de manera aislado, sino en el marco del respeto al debido procedimiento, y acorde con los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considerando que, los hechos que motivaron el recurso casatorio, eran anteriores a la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, que incorporó el cuestionado párrafo del artículo 46 del Código Tributario.

Bajo el contexto expuesto, el problema de la presente investigación gira en torno al tratamiento legal contenido en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, que dispone que la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, no se verá afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que ocurra dentro del plazo de prescripción; toda vez que, a partir de dicha disposición legal, vigente desde el 1 de abril de 2007, se define inequívocamente que todos los procedimientos contenciosos tributarios o procesos contenciosos administrativos suspenden los plazos prescriptorios, incluso cuando mediante éstos se declare la nulidad de los actos administrativos que motivaron las impugnaciones de los deudores tributarios; debiendo reiterarse que nuestra investigación se circunscribe solo a los actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria.

Asimismo, el problema materia de investigación comprende también el tratamiento jurisprudencial desarrollado por los operadores jurídicos respecto al evento objeto de estudio; pues, para los casos que se produjeron antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, en los que no existía la disposición legal establecida en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981; dichos operadores tanto a nivel administrativo como judicial se pronunciaron de manera distinta a través de la jurisprudencia tributaria, como son la Resolución N° 00161-1-2008, emitida por el Tribunal Fiscal con el carácter

de precedente de observancia obligatoria y la Casación N° 8340-2015 Lima, emitida por la Corte Suprema de Justicia, cuyo criterio jurisdiccional es opuesto al citado órgano administrativo, ello al no haber contemplado la redacción original del artículo 46 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816¹⁵, su Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, así como su modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 953¹⁶, el supuesto referido a que dentro de la tramitación del procedimiento administrativo o proceso contencioso administrativo, ocurriera la declaración de nulidad de los actos administrativos.

En dicho sentido, el objetivo principal de este trabajo de investigación es determinar si, el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, que dispuso que la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, no se verá afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos emitidos, entre otros, por la Administración Tributaria, siempre que ocurra dentro del plazo de prescripción; así como, si la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, emitida con el carácter de precedente de observancia obligatoria, que estableció el mismo criterio al anotado penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, con relación al procedimiento contencioso tributario que declara la nulidad de la resolución de determinación y/o de multa, para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del indicado decreto; esto es, norma y jurisprudencia administrativa vinculante, se condicen con el principio de seguridad jurídica, el cual según se ha señalado, fundamenta la prescripción tributaria, y obliga a la Administración Tributaria a ejercer sus facultades determinativas, recaudatorias y sancionatorias dentro de un plazo establecido.

Para el logro de tal objetivo, el presente trabajo de investigación se dividirá en tres capítulos, de los cuales se llegarán a conclusiones que nos permitirán formular una hipótesis.

En el primer capítulo denominado “Estado del Arte” se mostrarán las diversas instituciones jurídicas que componen el eje de la investigación, tales como, la prescripción tributaria, la

¹⁵ Publicado el 21 de abril de 1996.

¹⁶ Publicado el 5 de febrero de 2004.

seguridad jurídica, el acto administrativo, el procedimiento administrativo, la nulidad, la suspensión del plazo prescriptorio, entre otros. Para ello, se recurrirá a la legislación, la doctrina e incluso la jurisprudencia, con el fin de conocer la naturaleza, características y fundamentos de dichas instituciones, sobre las cuales pueda llegar a determinarse la relación y, principalmente, los efectos de la declaración de nulidad de los actos administrativos, sobre la suspensión del plazo prescriptorio.

Al respecto, resulta pertinente, indicar que los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos, se analizarán a partir de los lineamientos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444¹⁷, habida cuenta que el Código Tributario no establece una regulación específica respecto a los efectos y alcances de la declaratoria de nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria, y que para el caso concreto de la referida suspensión del plazo prescriptorio causada por la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, que declaran la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, se necesita definir inequívocamente.

Específicamente, se procederá a examinar lo contemplado en los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, para esclarecer los aspectos relacionados al efecto declarativo y retroactivo del acto nulo, y cuándo se considera que existe vinculación entre dicho acto y la de los sucesivos en el procedimiento, para que a estos últimos también les alcance la anotada nulidad. Para tal fin, además de lo dispuesto por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, se tomará en cuenta los aportes efectuados por la doctrina nacional y extranjera, así como por la jurisprudencia administrativa y judicial respecto al tema.

Por otro lado, se identificarán las razones por las que se considera a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, como una de las causales de suspensión de los plazos prescriptorios establecidas en el artículo 46 del Código Tributario, y de esta manera determinar si la disposición contenida en el penúltimo párrafo del

¹⁷ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, respecto a la declaración de nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, producida dentro del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, se ajusta también a dichas razones que motivan la suspensión de los plazos prescriptorios.

El segundo capítulo denominado “Problema de la Investigación”, mostrará la problemática que supone otorgar a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o demanda contencioso administrativa, mediante las cuales se declara la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, la calificación de suspensión del plazo prescriptorio. Para tal efecto, se recurrirá a los métodos jurisprudencial, de argumentación jurídica legislativa y de argumentación jurídica constitucional.

Así, bajo el método jurisprudencial, para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, se desarrollará la diferente interpretación realizada por los operadores jurídicos a nivel administrativo y judicial, respecto a los efectos y alcances que tiene la declaración de nulidad de un acto administrativo sobre la suspensión del plazo prescriptorio. En particular se analizarán la Resolución N° 00161-1-2008, emitida por el Tribunal Fiscal con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y la Casación N° 8340-2015 Lima, emitida por la Corte Suprema de Justicia, cuyos criterios son opuestos.

Por su parte, para los hechos ocurridos dentro de la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, nos remitiremos a la Exposición de Motivos de dicho decreto, utilizando el método de argumentación jurídica legislativa, es decir, aquí no valoraremos la interpretación realizada por los operadores jurídicos, sino que iremos al origen de la norma, analizando cuáles fueron los fundamentos que llevaron al legislador a otorgarla.

A su turno, con el método de argumentación jurídica constitucional, se detallará la jurisprudencia vertida por el Tribunal Constitucional, referida al principio de seguridad jurídica, el cual, conforme se ha señalado anteriormente, cimienta la institución de la prescripción. Es, pues, el citado Tribunal quien destaca como un principio consustancial del Estado Constitucional de

Derecho a la seguridad jurídica, reconociéndola como una garantía a favor del administrado que proscribe la arbitrariedad de la actuación estatal.

Finalmente, en el Capítulo III denominado “Discusión” se discutirá la hipótesis planteada en la investigación, sobre la base de la información obtenida en los Capítulos I y II. Dicha hipótesis consiste en que si en el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, se declara la nulidad de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, la tramitación de dicho procedimiento o proceso, no debe tener como efecto la suspensión de los plazos de prescripción.

Para ello, determinaremos los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos respecto a la suspensión del plazo prescriptorio, llegando a una conclusión en función de la interpretación conjunta de lo dispuesto por el numeral 12.1 del artículo 12 y el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, así como de las razones por las que se considera a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, como una de las causales de suspensión de los plazos prescriptorios establecidas en el artículo 46 del Código Tributario; advirtiéndose que, en el caso que nos convoca, existe un hecho imputable a la Administración Tributaria.

Asimismo, se analizará si la disposición contenida en el Decreto Legislativo N° 981, respecto a que la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación de un procedimiento contencioso tributario o proceso judicial, no debe ser afectada por la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, *“en tanto se dé dentro del plazo de prescripción”*, condiciona los efectos de dicha suspensión a la oportunidad en que se interponen los recursos impugnatorios, entre otros aspectos, que se detallarán en el citado Capítulo III.

La suma de lo expuesto, nos permitirá concluir si el Decreto Legislativo N° 981 y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008 vulneran el principio de seguridad jurídica. En el caso de la citada norma, se procederá a efectuar adicionalmente un test de ponderación acorde con los lineamientos dados por el Tribunal Constitucional, analizando el principio de seguridad jurídica y el deber de contribuir, para constatar la constitucionalidad de la medida dispuesta por la norma.

CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE

Mediante el presente capítulo se muestran las instituciones jurídicas comprendidas en el problema materia de investigación, respecto al tratamiento legislativo y jurisprudencial, que se otorga a la suspensión del plazo prescriptorio, con motivo de la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, que declaró la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria. Para tal propósito, se recurre a la legislación, la doctrina e incluso la jurisprudencia, a fin de conocer la naturaleza, características y fundamentos de dichas instituciones, sobre las cuales pueda llegar a concluirse la relación y, principalmente, los efectos de la declaración de nulidad de los precitados actos, sobre la suspensión del plazo prescriptorio.

Como se ha señalado, a través del Decreto Legislativo N° 981, vigente desde el 1 de abril de 2007, se incorporó un nuevo párrafo al artículo 46 del Código Tributario, que estableció la consecuencia jurídica, de considerar que la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, no se verá afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, en la medida que ésta ocurriera dentro del plazo de prescripción. Asimismo, para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del indicado decreto, los operadores jurídicos tanto a nivel administrativo como judicial se pronunciaron de manera distinta respecto al referido evento materia de nuestra investigación; en particular, el Tribunal Fiscal estableció el mismo criterio, al mencionado Decreto Legislativo N° 981, mediante la Resolución N° 00161-1-2008, emitida con el carácter de precedente de observancia obligatoria, con relación al procedimiento contencioso tributario que declara la nulidad de las resoluciones de determinación y/o de multa.

Bajo este contexto, resulta indispensable conocer a profundidad las instituciones jurídicas, tales como, entre otras, la prescripción tributaria, la seguridad jurídica, el acto administrativo, el procedimiento administrativo, la nulidad y la suspensión del plazo prescriptorio, las cuales componen el eje de la presente investigación, siendo preciso señalar que respecto a la problemática que supone determinar los efectos de la declaración de nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, sobre la suspensión del plazo prescriptorio, se debe

considerar los efectos y alcances de la declaración de nulidad de un acto administrativo, a partir de los lineamientos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444¹⁸, dado que el Código Tributario no establece una regulación específica con relación al tema y, que para el caso concreto de la mencionada suspensión del plazo prescriptorio causada por las diligencias administrativas o judiciales, que declaran la nulidad de los referidos actos, se necesita definir inequívocamente.

Por otro lado, se identificarán las razones por las que se considera a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, como una de las causales de suspensión de los plazos prescriptorios establecidas en el artículo 46 del Código Tributario, y de esta manera determinar si la disposición contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, respecto a la declaración de nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, producida dentro del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, se ajusta también a dichas razones que justamente motivan la suspensión de los plazos prescriptorios.

1. Prescripción Tributaria

1.1 Cuestión preliminar

En sentido amplio, la prescripción es una institución jurídica a través de la cual el tiempo modifica una relación jurídica, pudiendo ser ésta adquisitiva o extintiva.

Según Rubio, la prescripción es adquisitiva cuando se obtiene la propiedad de un bien, en función al transcurso de un plazo establecido y por el cual existe además posesión; mientras que, la prescripción es extintiva cuando por el mismo transcurso de un plazo establecido, se extingue la acción de exigir un derecho por parte de un sujeto, debido a su inacción (2003, pp. 13-14).

¹⁸ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

En nuestro ordenamiento jurídico, la prescripción surge históricamente en el Derecho Civil, como una respuesta del Estado a regular las relaciones de inestabilidad entre los particulares causadas por el tiempo, materializando normativamente tanto la prescripción adquisitiva como la extintiva.

Así, en reiterada jurisprudencia, tal como la sentencia recaída en el Expediente N° 1805-2005-HC/TC, el Tribunal Constitucional reconoce a la prescripción como el vehículo jurídico por el cual el paso del tiempo hace a una persona contraer un derecho o liberarse de una obligación.

Sin embargo, tanto la prescripción adquisitiva como la extintiva, se han venido utilizando no solo en el Derecho Civil, sino también en otras ramas del Derecho, pero en cada una con determinados matices, atendiendo a la naturaleza y a los fines perseguidos por dichas disciplinas.

Este es el caso del Derecho Tributario, que regula la prescripción tributaria, sobre la base de la prescripción extintiva del Derecho Civil, a cuya legislación recurre de manera supletoria en lo no previsto por el Código Tributario, pues si bien comparten el mismo fundamento y similares características, obedecen a relaciones jurídicas de distinta naturaleza.

1.2 Concepto, naturaleza y efectos

Según se ha indicado precedentemente, la prescripción tributaria es una prescripción extintiva derivada del Derecho Civil, pero con rasgos propios del Derecho Tributario; por lo que, debe profundizarse los aspectos que envuelven a la precitada prescripción extintiva, con relación a las acciones crediticias que nos convocan, para seguidamente proceder con la prescripción tributaria.

Al respecto, García señala que la prescripción extintiva anula la acción de un sujeto por no haber ejercido su derecho en el plazo en el cual debía (2003, p. 172); lo que se condice con lo

manifestado por Rubio, quien alude que la prescripción extintiva extingue la acción de exigir un derecho en contra de un sujeto, debido a su inacción (2003, pp. 13-14).

Por otra parte, juristas como Coviello afirman que la prescripción extintiva ocasiona un doble efecto, extinguiendo no solo la acción sino también el derecho (Citado por Vidal, 1985, p. 103). Postura que es distinta a lo sostenido por Valle, quien define a la prescripción extintiva como el mecanismo legal que otorga la posibilidad de destruir un derecho de crédito que tiene un acreedor de una relación jurídica patrimonial, ante su falta de acción durante un plazo determinado; produciendo en el deudor el beneficio potestativo de no pagar la deuda generada; de modo que, no se extingue la acción ni el derecho, sino solo la posibilidad de liberarse de una obligación (2005, pp. 79, 80 y 85).

Consecuentemente, se aprecia que la prescripción extintiva libera a un sujeto de una obligación pecuniaria debido al transcurso del tiempo, la cual responde a una relación jurídica de naturaleza privada, en la que, si bien la doctrina no llega a un consenso respecto a sus efectos, el Código Civil zanja tal aspecto al establecer expresamente en su artículo 1989 que *“la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo”*. Así también lo ha entendido el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 02132-2008-PA/TC, que remitiéndose a la Exposición de Motivos del Código Civil, ha precisado sus efectos y fundamento:

“(...) La prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es el de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio. De allí también que se establezcan plazos para la conservación de documentos y se haga factible la destrucción de aquellos de los que puedan invocarse derechos. La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas (...).”

Dicho esto, en lo que concierne a la prescripción tributaria, cabe mencionar que el Código Tributario no realiza una definición respecto a tal institución jurídica; no obstante, esta situación no ha impedido para que la doctrina peruana lo haga, en función de lo previsto por el artículo 43 del mismo código.

Así, Bueno señala que la prescripción tributaria se erige como una prescripción extintiva de las facultades determinativas, de cobro y sancionatorias que ostenta la Administración Tributaria, las cuales se encuentran delimitadas por los plazos establecidos en el artículo 43 del Código Tributario (2014, p. A6). En similar sentido se pronuncia Bravo, indicando que, por prescripción en materia tributaria, debe entenderse a la extinción provocada por el tiempo, de la acción para requerir la ejecución de una prestación tributaria, sin involucrar la pérdida del derecho de crédito del acreedor tributario (2003, p. 377).

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43 del Código Tributario, para determinar la obligación tributaria, exigir el pago de la deuda y sancionar una infracción, la Administración Tributaria cuenta con un plazo prescriptorio de cuatro y seis años, dependiendo de si el contribuyente presentó o no la declaración jurada; asimismo, tratándose de los tributos percibidos o retenidos no pagados por el agente de percepción o retención, tales acciones prescriben a los diez años. Mientras, que la acción para pedir o realizar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro años.

Por consiguiente, puede concluirse que la prescripción tributaria es una forma de prescripción extintiva, respecto de la cual comparte características similares con ésta, en cuanto a los efectos que produce el vencimiento de un determinado plazo, respecto a la pérdida de acción crediticia de un acreedor, con la diferencia de que la prescripción extintiva, propiamente dicha, regulada por el Derecho Civil, responde a una relación jurídica de naturaleza privada, en la que el acreedor y el deudor actúan motivados por intereses particulares; mientras que en la prescripción tributaria la relación jurídica entre el acreedor y el deudor está marcada por una obligación de derecho público, en la cual el acreedor es siempre el Estado, representado por la

Administración Tributaria. De allí, que como diría Pérez de Ayala, la prescripción tributaria: *“Aparece como una categoría sui generis”* (citado por Ruiz, 2004, p. 28).

Asimismo, cabe señalar que si bien los dispositivos legales correspondientes a la prescripción tributaria, han sido ubicados de manera anti técnica en el Título III del Libro Primero del Código Tributario, denominado “Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria”, también es cierto que en el artículo 27 del Capítulo I del mismo título, denominado “Disposiciones Generales”, no se contempla a la prescripción tributaria como un medio de extinción de la obligación tributaria, razón por la cual, dicha institución cuenta con un propio capítulo, el IV, denominado “Prescripción”.

En suma, la prescripción tributaria solo se convierte en una restricción al poder de la Administración Tributaria en su quehacer recaudatorio con motivo de su inacción; por lo que, solo se extingue la acción y no el derecho. Así, como bien indica Hernández: *“Nuestro actual Código Tributario, al igual que el Código Civil vigente, se pliega a la teoría de que la prescripción extingue la acción y no el derecho”* (2006, p. 445).

1.3 Fundamento: Seguridad jurídica

Ahora bien, conforme se ha mencionado con anterioridad, tanto la prescripción extintiva, regulada por el Código Civil, como la prescripción tributaria, regulada por el Código Tributario, cuentan con el mismo fundamento, esto es, la seguridad jurídica, que coacciona a los titulares de un derecho a ejercerlo dentro de un plazo establecido. En tal sentido, se procede a examinar dicho fundamento.

En primer lugar, cabe señalar el principio de seguridad jurídica no ha sido recogido expresamente en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 016-2002-AI/TC y 0001/0003-2003-AI/TC, ha indicado que dicho principio se encuentra implícito en nuestra Norma Fundamental, y obedecen a un valor superior cuyos efectos recorren indiscutiblemente todo el ordenamiento jurídico,

pues mediante aquél se frena la arbitrariedad de la actuación estatal en garantía del ciudadano; dotándolo en consecuencia, de rango constitucional.

En la misma línea, Cazorla reconoce que la seguridad jurídica es un principio constitucional, que resulta vinculante para las normas financieras, como lo son las normas tributarias, entre cuyas instituciones se encuentra la prescripción tributaria, la cual tiene su fundamento en el referido principio. Agrega, Sainz de Bujanda que solo siendo la seguridad jurídica un principio de jerarquía constitucional, puede garantizar una verdadera limitación a la arbitrariedad de la Administración Pública, sea en la etapa de producción de una norma o en su aplicación (citados por Ruiz, 2004, pp. 55 y 56).

De otro lado, García Novoa conceptualiza a la seguridad jurídica como la exigencia de previsibilidad y cálculo en las normas, de modo que las personas tengan una expectativa lo más cercana posible a la realidad; asimismo, indica que dicha seguridad debe derivar del ordenamiento jurídico contraponiéndose a la inseguridad que representan los vacíos jurídicos, por lo que sostiene que puede resumirse en dos manifestaciones. Por un lado, la denominada “seguridad de orientación”, que consiste en la previsibilidad de seguridad que dan los modelos de conducta establecidos en la norma; y, por otro, la “seguridad de realización” que responde a la aplicación de las normas en estricto cumplimiento de lo que ellas disponen y sin variación de criterio al momento de resolver casos idénticos (2012, p. 1-2).

Añade García Novoa, que la manifestación de seguridad jurídica resulta vital en el ámbito tributario, principalmente desde el surgimiento de la denominada “constitucionalización del Derecho Tributario”, puesto que supone una garantía de los ciudadanos ante una injerencia estatal. Así, adicionalmente a los principios constitucionales propios, debe aparecer el principio de seguridad jurídica, el cual debe tener como pilar fundamental la previsibilidad, dado que solo un ordenamiento jurídico con resultados previsibles asegura una armonía entre la normativa tributaria y la constitucional, llevando consigo la eliminación de la arbitrariedad (2012, p. 2-3).

Pérez precisa que, la certeza es la vertiente subjetiva de la seguridad jurídica, mediante la cual el ciudadano proyecta las consecuencias jurídicas de sus actuaciones, sobre la base del

conocimiento de las normas, organizándose así, bajo dicho entendimiento en la sociedad (2000, p. 29). Certeza que, como manifestación del principio de seguridad jurídica en la prescripción, al no existir exigencia del acreedor tributario respecto de una deuda, el transcurso del tiempo hace que ésta quede en incertidumbre, toda vez que por aplicación de dicho principio no todo el tiempo la deuda va a ser perseguible (García-Vizcaíno, 1996, p. 377).

De allí que, en la prescripción tributaria, Iannacone afirme que existen intereses superiores, como el de la búsqueda de seguridad jurídica, por el cual una obligación tributaria ya no debe ser exigida por la Administración Tributaria, con motivo del tiempo transcurrido legalmente (2002, p. 225). Esto es así, porque de permitirse que la Administración Tributaria ejerza sus facultades determinativas, de cobro o sancionatorias ilimitadamente, muchas situaciones jurídicas quedarían expuestas de manera indefinida, lo que no puede ocurrir en un Estado de Derecho.

Señalado lo anterior, procederemos a analizar el término prescriptorio, así como la interrupción y suspensión del plazo de prescripción, sobre los que recaen los efectos de la declaratoria de nulidad de una resolución de determinación y/o de multa, materia de la presente investigación.

2. Término Prescriptorio

El término prescriptorio define el plazo en el cual la Administración Tributaria puede determinar una obligación, exigir el pago de una deuda o sancionar una infracción cometida, el mismo que puede verse interrumpido o suspendido por eventos expresamente contemplados en la norma, y a cuyo vencimiento quedan prescritas tales facultades sean éstas, determinativas, de cobro o sancionatorias; produciendo la liberación del deudor tributario respecto de las obligaciones que hubiera contraído, quedando solo a su libre albedrío pagar las deudas generadas. En el caso de la determinación de los tributos, el anotado plazo dependerá de su naturaleza liquidatoria.

Al respecto, los numerales 1 al 6 del artículo 44 del Código Tributario, prevén que el término prescriptorio se contabiliza desde el uno de enero siguiente a la fecha: a) En que culmina el plazo

para que se presente la declaración anual; b) En que la obligación sea exigible, cuando se trata de tributos de liquidación mensual; c) En que nace la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos precedentemente, como son los de liquidación inmediata; d) En que se cometió la infracción o, en la cual la Administración Tributaria la detectó; e) En que se realizó el pago indebido o en exceso o en que surgió como tal, tratándose de la acción para pedir la devolución; y, f) En que se origina el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, cuando corresponden a conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

Sin embargo, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113¹⁹ se incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario, mediante el cual se estableció que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de practicada la notificación de la resolución de determinación o de multa, cuando se tratara de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de las deudas contenidas en dichos valores.

Es decir, que a partir de la precitada norma se diferencia el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria²⁰ y aplicar sanciones respecto de la acción para exigir el pago de una deuda; constituyendo, por un lado, la notificación de la resolución de determinación o de multa, el fin de la acción determinativa o sancionatoria, y por otro, el inicio de la acción de cobro.

3. Interrupción del plazo prescriptorio

En palabras de Rubio, la interrupción del plazo prescriptorio es la anulación del tiempo válidamente transcurrido, debido a la ocurrencia de eventos calificados por la norma como actos de interrupción, que conllevan al inicio de un nuevo cómputo para que la Administración aún determine una obligación, exija el pago de una deuda o sancione una infracción. Como dice Puig, el plazo que venía transcurriendo queda eliminado y se contabiliza nuevamente (citados por Valle, 2005, pp. 87 y 88).

¹⁹ Publicado el 5 de julio de 2012 y vigente a los sesenta días hábiles siguientes a dicha publicación.

²⁰ Ello respecto a obligaciones tributarias determinadas por la Administración Tributaria.

De acuerdo con el artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, los actos, causales o eventos que interrumpen el plazo de prescripción, se dividen en cuatro grupos dependiendo del tipo de acción crediticia. Así, por ejemplo, para el caso de la facultad determinativa de la Administración Tributaria, se encuentra la notificación de cualquier documento emitido en un procedimiento de fiscalización o de verificación; para el caso de la acción recaudatoria, está la notificación de las resoluciones emitidas en un procedimiento de cobranza coactiva; y, para el caso de la facultad para sancionar, se encuentra el reconocimiento de la infracción; mientras que en el caso de la acción para pedir o realizar la compensación, así como para solicitar la devolución, que corre en contra del deudor tributario, está la presentación de dicha solicitud de compensación o devolución; debiendo precisarse que, algunos de estos actos, causales o eventos que interrumpen el referido plazo de prescripción, pueden encontrarse en más de uno de los tipos de acción crediticia.

Asimismo, cabe anotar que con la puesta en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113²¹ se modificó el inciso a) del numeral 2 al artículo 45 del Código Tributario, suprimiéndose como actos de interrupción del plazo prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de una deuda, a la notificación de la resolución de determinación o de multa, manteniéndose solo la notificación de la orden de pago; lo que guarda congruencia con la incorporación del numeral 7 al artículo 44 del mismo código, a través de la cual se estableció que el término prescriptorio, se computaría desde el día siguiente de practicada la notificación de la resolución de determinación o de multa, cuando se tratara de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en dichos valores.

Por consiguiente, el aludido Decreto Legislativo N° 1113 marca simultáneamente, para el inciso a) del numeral 2 al artículo 45 del Código Tributario, como para el numeral 7 al artículo 44 del mismo código, un efecto discriminatorio respecto al inicio e interrupción del cómputo del plazo de prescripción: 1) De las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones; y, 2) De la acción para exigir el pago de una deuda; con motivo de la notificación de la resolución de determinación o de multa, convirtiéndose dicha notificación en la culminación de la acción determinativa o sancionatoria y el inicio de la acción de cobro, respectivamente.

²¹ Publicado el 5 de julio de 2012 y vigente a los sesenta días hábiles siguientes a dicha publicación.

4. Suspensión del plazo prescriptorio

En lo que concierne a la suspensión del plazo prescriptorio, según Castillo es una institución jurídica que persigue cuidar el derecho del acreedor tributario para que logre cobrar una deuda tributaria pendiente, cuando ocurren situaciones o sucesos temporales que le imposibilitan ejercitar su acción recaudatoria (2013, p. 185). Es decir, tiene por finalidad detener el transcurso del plazo de prescripción mientras opera el evento suspensivo, reiniciándose dicho plazo una vez concluido el mencionado evento (Gálvez, 2008, p. 102).

Asimismo, como señala Iannacone, en contraste a la interrupción del plazo de prescripción mediante el cual se regresa a fojas cero el cómputo de dicho plazo, se tiene que con la figura de la suspensión solo se paraliza este cómputo, debido a la ocurrencia de un determinado hecho o evento, los cuales una vez que acaban reinician su cómputo, dado que la naturaleza de la suspensión solo implica el detenimiento temporal del plazo de prescripción, más no borra el tiempo ya transcurrido (2002, pp. 225, 230 y 231).

Una característica adicional a dicha naturaleza suspensiva, es que ésta menoscaba el plazo prescriptorio que venía transcurriendo, y lo hace en detrimento de la Administración Tributaria, impidiéndole realizar sus actividades determinativas, recaudatorias y sancionatorias, cuando existe una “razón objetiva” que justamente se lo limita, lo que resulta una situación justificante para que el aludido plazo no transcurra hasta que el evento suspensivo culmine (Castillo, 2013, p. 186).

Tal “razón objetiva” que postula Castillo, parece no ser compartida del todo por Gálvez, quien sostiene que solo algunas de las causales de suspensión del plazo prescriptorio implican un impedimento para que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad determinativa, motivo por el cual, solamente en dichos casos se lograría la justificación de suspender el referido plazo. Pone como ejemplo, el hecho que un contribuyente no proporciona parte de la información solicitada en un requerimiento de fiscalización, lo que suscitara la suspensión del plazo de dicha fiscalización, más no imposibilitaría a la Administración Tributaria, de continuar ejerciendo su poder de determinación. No obstante, el citado autor sí reconoce que, de alguna manera, todas las

causales de suspensión obstaculizan la facultad de determinación estatal y, por ende, se comprende lo dispuesto en el artículo 46 del Código Tributario con relación a dichas causales (2008, pp. 102-104).

Al respecto, el artículo 46 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, contempla los actos, causales o eventos, como quieran llamarse, que suspenden el plazo prescriptorio; así, tenemos, la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido, el plazo que el mismo deudor tenga para rehacer sus libros y registros, el plazo que se encuentra suspendido el procedimiento de fiscalización definitiva y/o parcial, o el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida legalmente de realizar la cobranza de una deuda, entre otros; los cuales varían dependiendo del tipo de acción administrativa de que se trate, sea ésta determinar, exigir o sancionar, e incluso algunos de estos actos pueden suspender más de una de dichas acciones, al igual de lo que sucede en el artículo 45 del mismo código, respecto a los actos de interrupción.

Por otra parte, cabe indicar que, respecto al problema de la investigación que nos convoca, bajo el referido Decreto Legislativo N° 981, se incorporó un nuevo párrafo al artículo 46 del Código Tributario, en el que se dispuso que la suspensión que operase durante el procedimiento administrativo o el proceso contencioso, no se vería afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento realizado para su emisión, siempre que ocurriese dentro del plazo de prescripción. Asimismo, mediante el Decreto Legislativo N° 1311²², se agregó a dicho párrafo la disposición de que la suspensión del plazo prescriptorio producida por la tramitación del procedimiento contencioso tributario, solo operaría hasta los plazos previstos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación, conforme fuera el caso, volviéndose a computar el referido plazo prescriptorio desde el día siguiente de vencido el plazo para resolver los anotados recursos.

En otras palabras, con esta última modificación legislativa se mantuvo la suspensión del plazo de prescripción por el lapso de la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del

²² Publicado el 30 de diciembre de 2016.

proceso contencioso administrativo, aun cuando se declarara la nulidad de los actos administrativos o *“del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos”*, al igual de lo que se había dispuesto a través de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 981, pero con la salvedad de que dicha suspensión, para el caso de la tramitación del procedimiento contencioso tributario, solo operaría hasta por los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación, respectivamente.

Es pues el Decreto Legislativo N° 981, el que legalmente origina el problema de la presente investigación respecto al artículo 46 del Código Tributario; desnaturalizando los efectos de la declaración de nulidad de un acto administrativo sobre el plazo de prescripción, específicamente la suspensión, el cual se mantiene incluso con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1311, máxime si de acuerdo con la doctrina mencionada, debe existir una razón justificada que imposibilite a la Administración Tributaria el ejercer su facultad determinativa, para que opere la indicada suspensión, lo que no se aprecia de un procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo que proviene de la impugnación de actos administrativos viciados de nulidad; por lo que, seguidamente se procederá a detallar los alcances de los institutos del acto administrativo, el procedimiento administrativo y la nulidad, a fin de completar los elementos que conforman nuestro estudio.

5. Acto Administrativo

Mediante la Ley N° 27444 se otorgó un tratamiento diferenciado al acto administrativo con relación al procedimiento administrativo, resaltándose la importancia de ambas instituciones en el sistema jurídico nacional. Justamente entre las principales connotaciones de dicha ley, se encuentra el concepto del acto administrativo, enfocado no solo en la manifestación de voluntad administrativa, materializada en una resolución final como resultado de un procedimiento, sino también en los distintos actos emitidos en el trayecto de tal procedimiento (Morón, 2011, p. 118).

En efecto, el artículo 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, dispone que los actos administrativos son declaraciones estatales que tienen por finalidad producir

efectos jurídicos respecto a los intereses, deberes o derechos de los particulares en un hecho en específico.

Es decir, que de dicho dispositivo se aprecia una definición bastante amplia respecto a los actos administrativos, sin que se llegue a restringir sus alcances solo a los actos finales como consecuencia de un procedimiento administrativo, pero sí marcados todos por un propósito de la Administración Pública en producir mediante su declaración efectos jurídicos sobre los particulares; lo que excluye a los actos de administración.

Al respecto, Sevillano destaca en el concepto de acto administrativo, la importancia de que las declaraciones estatales se efectúen dentro del marco de las normas de derecho público (2006, p. 603). En este aspecto, Dromi divide las precitadas declaraciones en: 1) Decisorias, cuando implican una declaración de voluntad realizada por la Administración respecto a un fin en concreto sobre un tema. Por ejemplo: una licencia de funcionamiento; 2) De conocimiento, cuando se certifica un acontecimiento particular de interés público. Por ejemplo: una partida de nacimiento; y, 3) De opinión, cuando la Administración emite un juicio de valor respecto de un acontecimiento que ha comprobado. Por ejemplo: un certificado de trabajo (2004, p. 16).

De otro lado, García de Enterría & Fernández, señalan que el acto administrativo deriva del ejercicio de la potestad otorgada a la Administración Pública para realizar declaraciones de carácter intelectual dirigida a los administrados (2006, p. 587).

Por consiguiente, aterrizando tales definiciones en el campo tributario, se puede decir que los actos administrativos en materia tributaria son por excelencia los actos de determinación del tributo, pero no los únicos, los cuales son emitidos por la autoridad competente, teniendo como base los requisitos de validez y de eficacia provistos por el Derecho Administrativo (Huapaya, 2005, p. 541). Así, por ejemplo, tenemos a la resolución de determinación, la orden de pago, la esquila inductiva, el requerimiento de fiscalización, entre otros, todos los cuales son emitidos por la Administración Tributaria en el marco de derecho público, y están destinados a producir efectos jurídicos en el deudor tributario.

Respecto a los requisitos de validez de los actos administrativos, debe indicarse que éstos se encuentran contemplados en el artículo 3 de Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y son la competencia, el objeto o contenido, la finalidad pública, la motivación y el procedimiento regular; sin embargo, no se profundizará tales aspectos, dado que para la presente investigación no interesa el requisito de validez incumplido, sino los efectos que la nulidad de los mencionados actos administrativos despliegan.

6. Procedimiento administrativo

El artículo 29 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, define al procedimiento administrativo como la totalidad de actos y diligencias que se tramitan dentro de la Administración Pública, y que conllevan a que se emita un acto administrativo, el cual producirá efectos jurídicos sobre los intereses, deberes o derechos de los particulares.

No obstante, si bien la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, conceptualiza lo que debe entenderse por procedimiento administrativo, no implanta un procedimiento estándar o patrón que sea aplicable a todos los procedimientos sin distinción, sino solo un grupo de reglas generales que debe considerar la Administración Pública como directrices de sus propios procedimientos.

Así también, lo entiende Clavero, cuando refiriéndose a la legislación española, indica que ésta no regula en específico un procedimiento exclusivo, sino el conjunto de trámites comunes o no, desplegados en el interior de dicho procedimiento, en cuyo este último caso se deberá recurrir a otras disposiciones especiales (citado por Morón, 2011, p. 42).

Por otra parte, García de Enterría & Fernández comentan que el procedimiento administrativo no se reduce a la resolución administrativa, emitida como resultado del anotado procedimiento, ni que tampoco éste radica en la suma de los distintos actos añadidos en su recorrido sin que tengan una organización estructural, sino por el contrario es una sarta de diferentes eslabones debidamente engarzados mediante un nexo común, en la que ninguno de los actos pierde su individualidad y

que tienen por finalidad un único propósito, que es la razón de ser del procedimiento (2006, p. 1384).

A su turno, Dromi sostiene que el procedimiento administrativo es el mecanismo por el que se plasma la relación entre la Administración y el administrado (2004, p. 1165). Agregando Sevillano que, en dicha relación, la Administración debe desplegar sus actuaciones en irrestricto respeto a la ley, asegurando en todo momento un acto administrativo fuera de abusos, de modo que garantice lo que por justicia le corresponde a los administrados (2006, p. 595).

En este sentido, Royo precisa que el procedimiento administrativo tiene un doble propósito: 1) Lograr una Administración Pública eficiente y eficaz; y, 2) Resguardar los beneficios, intereses o provechos de los particulares, de forma que no resulten perjudicados por una mala actuación administrativa (citado por Morón, 2011, p. 57).

Conforme a las definiciones expuestas, se puede concluir que si bien el artículo 30 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, divide a los procedimientos administrativos en dos, vale decir, los de aprobación automática y los que están sujetos a evaluación; es este último tipo de procedimiento administrativo al que se han referido dichas definiciones, el que forma parte de la presente investigación.

7. Nulidad

De acuerdo con la doctrina, la nulidad es aquella violación al ordenamiento jurídico que resta eficacia a un acto jurídico, resultando tan grave dicha violación que no permite la convalidación del aludido acto, pues se le considera como inexistente, sin ningún tipo de consecuencia en el tiempo. Desde la óptica del Derecho Administrativo, la condición de invalidez de un determinado acto administrativo, ha acogido las categorías de nulidad y anulabilidad contempladas en el Derecho Civil, según la relevancia del vicio acaecido, aunque con sus rasgos propios (Sevillano, 2006, p. 605).

La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, contempla en sus artículos 10, 11, 12 y 13, las causales, el órgano competente, los efectos y los alcances respecto a la declaratoria de nulidad de un acto administrativo; mientras que, por su parte el Código Tributario, solo regula en el artículo 109 qué actos son considerados nulos o anulables, y en el artículo 110 la oportunidad en que dicha nulidad puede declararse de oficio, o el momento en que puede ser alegada por los deudores tributarios.

Así, dado que el Código Tributario no establece una regulación específica sobre los efectos y alcances de la declaratoria de nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria, se procederá a examinar lo establecido en los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, para esclarecer los aspectos concernientes al efecto declarativo y retroactivo del acto nulo, y cuándo se considera que existe vinculación entre dicho acto y la de los sucesivos en el procedimiento, según se ha esbozado anteriormente.

Sobre el particular, el artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considera que la declaratoria de nulidad de un acto administrativo retrotrae sus efectos al momento mismo en que se emitió dicho acto, otorgándole, por lo tanto, un efecto declarativo; con la salvedad de los casos que corresponden a derechos obtenidos por terceros en los que medie la buena fe, en los cuales la nulidad producirá sus efectos para el futuro.

Por consiguiente, como expresa Morón, la declaratoria de nulidad de un acto administrativo logra extinguir la validez que supuestamente albergaba dicho acto, mostrando su real naturaleza ilegal; por lo que, resulta plenamente válido que tal declaratoria se retrotraiga a la fecha de su nacimiento, sin producir ningún tipo de efecto hacia los particulares (2011, p. 172). En esta misma línea, Castillo refiere que un acto administrativo nulo, no tiene existencia ni efectos en el tiempo, pues nunca nació legalmente (2013, p. 188).

A su turno, el artículo 13 de la aludida Ley N° 27444, prescribe que: 1) La nulidad de un acto administrativo solamente compromete la de los demás que le siguen, en el supuesto que estos últimos se encuentren vinculados a aquél acto nulo inicial; 2) Si el acto administrativo es declarado nulo parcialmente, la nulidad no desplegará sus efectos sobre las partes restantes del acto nulo,

siempre que éstas sean autónomas de la parte que fue declarada nula, lo que no se aplicará cuando tales partes restantes sean consecuencia del acto nulo inicial; y, 3) Se debe conservar la validez de los actos administrativos o trámites que se hubiesen mantenido idénticos de no haberse producido la nulidad.

Como expresa González, resulta sensato y arreglado a ley que cada uno de los actos administrativos emitidos en el marco de un determinado procedimiento, los cuales tengan como base o fundamento un acto nulo, recaiga también sobre ellos dicha nulidad; lo extraño sería que pese a tener como sustento un acto nulo que ha sido comprobado, subsistan sus efectos perjudiciales hacia los particulares (citado por Morón, 2011, p. 174).

Por otro lado, Tori & Bardales señalan que uno de los principios que rigen la institución de la nulidad de los actos administrativos, es el principio de vinculación o causalidad, según el cual, el acto declarado nulo afecta a los que de él dependen (2008, p. 146). Este principio referido por los citados autores, se encuentra previsto legalmente en el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

A ello, cabe agregar lo manifestado por Castillo, quien puntualiza que los efectos de la declaratoria de nulidad se conduce por la vinculación entre el acto nulo y los actos, trámites, eventos o consecuencias que se desprendan de él, precisando que la vinculación entre dicho acto nulo y los demás actos sucesivos, para que a estos últimos también les alcance la anotada nulidad, no conlleva a que todos y cada uno de ellos se encuentren empalmados en el mismo procedimiento que los gestiona, sino que incluso se pueden dar con independencia a dicho procedimiento, en tanto y en cuanto el acto emitido con posterioridad al acto nulo, haya sido emitido tomando como referencia, base o premisa a éste (2013, pp. 189 y 190).

CAPÍTULO II: PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

El presente capítulo muestra la problemática que supone otorgar a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o demanda contencioso administrativa, mediante las cuales se declara la nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, la calificación de suspensión del plazo prescriptorio. Para tal efecto, se recurrirá a los métodos jurisprudencial, de argumentación jurídica legislativa y de argumentación jurídica constitucional.

Como se ha indicado anteriormente, a través del Decreto Legislativo N° 981, vigente desde el 1 de abril de 2007, se incorporó un nuevo párrafo al artículo 46 del Código Tributario, que estableció que la suspensión que operase durante el procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, no se verá afectada por la declaración de nulidad de, entre otros, los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que ocurriese dentro del plazo de prescripción. Asimismo, para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del referido decreto, los operadores jurídicos tanto a nivel administrativo como judicial se pronunciaron de manera distinta respecto al evento materia de nuestra investigación. En particular, el Tribunal Fiscal estableció el mismo criterio, mediante la Resolución N° 00161-1-2008, emitida con el carácter de precedente de observancia obligatoria, con relación al procedimiento contencioso tributario que declara la nulidad de las resoluciones de determinación y/o de multa; mientras que, la Corte Suprema de Justicia, mediante la Casación N° 8340-2015 Lima, publicó un criterio opuesto.

Así, bajo el método jurisprudencial, se mostrará la diferente interpretación realizada por los operadores jurídicos a nivel administrativo y judicial, respecto a los efectos y alcances que tiene la declaración de nulidad de un acto administrativo sobre la suspensión del plazo prescriptorio, siendo del caso señalar que, en ambas interpretaciones, dichos operadores parten de los lineamientos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444²³, dado que el Código Tributario no establece una regulación específica en cuanto a los efectos y

²³ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

alcances de la declaratoria de nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria, según se ha anotado precedentemente.

En este sentido, mediante el aludido método jurisprudencial, se procederá a examinar los fundamentos expuestos tanto por el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución N° 00161-1-2008, como por la Corte Suprema de Justicia, mediante la Casación N° 8340-2015 Lima, los cuales son opuestos en cuanto a la interpretación de los efectos y los alcances que tiene la declaración de nulidad de los actos administrativos y, en consecuencia, son distintos también sus criterios, respecto a la incidencia de dicha nulidad sobre la suspensión del plazo prescriptorio, generada por la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, que declararon la nulidad de actos administrativos; en este caso, de resoluciones de determinación y de multa.

De otro lado, se analizará, además, la sentencia emitida recientemente por el Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, en la que dicho órgano colegiado declaró fundada en parte la demanda de amparo interpuesta por un contribuyente, entre otro, contra el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario; pues, si bien, en este caso, ya se encontraba vigente el Decreto Legislativo N° 981, no ocurría lo mismo respecto al Decreto Legislativo N° 1311, que aún no entraba en vigencia; y, en este sentido, el Tribunal Constitucional determinó que resultaba válida la disposición legal contenida en el precitado artículo 46, con relación a la admisión de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, a pesar de la declaración de nulidad de los actos administrativos, únicamente cuando se cumplían los plazos previstos para resolver los recursos de reclamación y apelación; siendo que, no aceptaba tal suspensión respecto al tiempo que excedía la autoridad administrativa para resolver los recursos impugnativos.

Asimismo, considerando que, en las instancias administrativa y jurisdiccional, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de Justicia respectivamente, se pronunciaron sobre hechos anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, que incorporó el cuestionado párrafo del artículo 46 del Código Tributario; corresponde que, en la presente investigación también se aborden los hechos que sí se encuentran comprendidos dentro del referido decreto, ya que

justamente a partir de la incorporación de dicho párrafo, es que se establece legalmente que la suspensión que opere durante el procedimiento tributario o proceso contencioso, no se verá afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos, siempre que ocurra dentro del plazo de prescripción.

Por consiguiente, para los hechos ocurridos dentro de la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, nos remitiremos a la Exposición de Motivos de dicho decreto, utilizando el método de argumentación jurídica legislativa, es decir, que aquí no valoraremos la interpretación realizada por los operadores jurídicos, sino que iremos al origen de la norma, analizando cuáles fueron los fundamentos que llevaron al legislador a otorgarla.

Finalmente, a través del método de argumentación jurídica constitucional, se detallará la jurisprudencia vertida por el Tribunal Constitucional, referida al principio de seguridad jurídica, el cual, conforme se ha señalado anteriormente, cimienta la institución de la prescripción. Es, pues, el citado Tribunal quien destaca como un principio consustancial del Estado Constitucional de Derecho a la seguridad jurídica, reconociéndola como una garantía a favor del administrado que proscribire la arbitrariedad de la actuación estatal.

Por lo tanto, bajo el referido método de argumentación jurídica constitucional, podremos conocer si, en el ámbito de la prescripción tributaria, el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, giran sobre la base del principio de seguridad jurídica, presente en un Estado Constitucional de Derecho.

Adicionalmente, como se ha señalado de forma precedente, se analizará la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, en la que dicho órgano colegiado declaró fundada en parte la demanda de amparo interpuesta por un contribuyente, entre otro, contra el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, y antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, estableciendo que resultaba válida la disposición legal contenida en dicho artículo, cuando admite la suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, a pesar de la declaración de nulidad de los actos administrativos,

únicamente cuando se produce dentro de los plazos previstos para resolver los recursos de reclamación y apelación.

a) Método jurisprudencial

Mediante la Resolución N° 00161-1-2008, el Tribunal Fiscal estableció como precedente de observancia obligatoria, el criterio referido a que, se suspende el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir el pago o sancionar una infracción, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

En la anotada resolución, dicho Tribunal resaltó la existencia de dos procedimientos diferentes; por un lado, el procedimiento de fiscalización, sindicándolo como aquél, en el que, con motivo de su conclusión, se emiten valores al deudor tributario, al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario; y, por otro, el procedimiento contencioso tributario, en el cual se determina la validez de tales valores, dirimiéndose no solo la procedencia o revocatoria de los mismos, sino también su nulidad, ya sea de oficio o a pedido del deudor tributario, conforme lo prevé el artículo 110 del Código Tributario.

Así, en base a la distinción de ambos tipos de procedimientos, como de la interpretación realizada a los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y el artículo 46 del Código Tributario, el mencionado Tribunal fundamentó su precedente vinculante, destacando lo siguiente:

- i) La eficacia jurídica que mantiene el procedimiento contencioso tributario; pues, aun cuando mediante éste se declara la nulidad de la resolución de determinación y/o de multa; es sobre la base de validez de dicho procedimiento, en que se sustenta la referida declaratoria de nulidad y, como tal, no debe quitársele el efecto suspensivo que aquél despliega respecto al plazo de prescripción, en virtud de lo establecido por el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario. Precisa que, lo contemplado en el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley del

Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, en cuanto a los efectos de la declaración de nulidad de un acto administrativo, no le alcanza al aludido procedimiento.

- ii) La prevalencia de los efectos suspensivos del plazo prescriptorio producidos por la tramitación del procedimiento contencioso tributario, sobre la declaratoria de nulidad de los valores impugnados efectuada a través del mencionado procedimiento, debido al establecimiento legal de los actos de suspensión del plazo prescriptorio, previstos a favor de la Administración Tributaria, cuando por los motivos señalados en el artículo 46 del Código Tributario, como es el caso del indicado procedimiento contencioso tributario, ésta no puede ejercer su facultad determinativa, de cobro o sancionatoria. De modo que no influye la declaración de nulidad de los valores.
- iii) La falta de vinculación causal entre los actos procedimentales desplegados a lo largo del procedimiento contencioso tributario, y la resolución de determinación y/o de multa que fueron declaradas nulas, cuya emisión obedece al procedimiento de fiscalización; por lo que, no resulta aplicable lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, al no verificarse vinculación.

En consecuencia, puede concluirse que, a criterio del Tribunal Fiscal, el procedimiento contencioso tributario, es un procedimiento distinto y sin vinculación al procedimiento de fiscalización; razón por la cual, las disposiciones contenidas en el numeral 12.1 del artículo 12 y numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, no inciden sobre la suspensión del plazo prescriptorio, la cual se mantiene a pesar de haberse declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y/o de multa.

No obstante, la Corte Suprema de Justicia, a través de la Casación N° 8340-2015 Lima, fijó un criterio contrario al Tribunal Fiscal, estableciendo que las resoluciones de determinación o de multa, que fueron declaradas nulas mediante un procedimiento contencioso tributario, no pueden servir de sustento para la suspensión del plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir el pago de dicha deuda o aplicar una sanción; puesto que, el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario, no debe ser interpretado de manera

aislado, sino en el marco del respeto al debido procedimiento, y acorde con los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considerando que, los hechos que motivaron el recurso casatorio, eran anteriores a la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, que incorporó el cuestionado párrafo del artículo 46 del Código Tributario.

Bajo dichas premisas, el órgano jurisdiccional indicó que la interposición de un recurso impugnatorio en sede administrativa, como la reclamación, solamente suspende el cómputo del plazo de prescripción, cuando en el momento del nacimiento de la obligación tributaria exista una norma que así lo señale expresamente, o cuando dicho recurso se interponga respecto a valores debidamente emitidos, y que lo opuesto vulnera el principio de seguridad jurídica. Es decir, que no sería aplicable el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 00161-1-2008, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, por cuanto el texto original del artículo 46 del Código Tributario, no disponía una regulación específica en cuanto a los efectos y alcances de la declaratoria de nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria respecto a la suspensión del plazo de prescripción y, como tal, dicho texto debía interpretarse en función de los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que preveían una regulación con carácter general.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia fundamentó su posición en el principio de seguridad jurídica, alegando que dicho principio sustenta la institución de la prescripción tributaria, y exige que las situaciones jurídicas logren consolidarse y sean predecibles, de modo que se desarrollen sobre la base de un estado de certeza y confianza, alejadas de la incertidumbre que genera la existencia de obligaciones tributarias sin plazo final para su cumplimiento y/o exigibilidad; agregando que, si bien esta institución implica el decaimiento de un derecho pecuniario de acción reconocido a favor de la Administración Tributaria, también es cierto que se equilibra mediante la satisfacción del principio de seguridad jurídica, el cual debe provenir de causas justificadas que interrumpen o suspendan el plazo de prescripción, lo que no ocurre con la tramitación del procedimiento contencioso tributario, proveniente de resoluciones de determinación y/o de multas declaradas nulas.

En la sentencia de casación se precisó además que cuando la ley dota de efectos jurídicos a un acto o procedimiento administrativo, lo hace en el entendido de que dicho acto o procedimiento son válidos, en tanto la estructura y formación de los mismos mantienen armonía con el ordenamiento jurídico, toda vez que, de encontrarse viciados de nulidad, no podrían producir iguales consecuencias jurídicas que las desplegadas por un acto o procedimiento administrativo válido. Asimismo, se indicó que, para determinar los efectos de la nulidad de una actuación administrativa, se debe considerar, en primer lugar, la norma de carácter especial que establezca las consecuencias específicas del acto inválido y, a falta de ésta, la norma general.

Bajo dicho contexto, el órgano jurisdiccional concluyó que, el caso que motivó el recurso casatorio, debía resolverse en función de los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, dado que el texto original del artículo 46 del Código Tributario, no contemplaba cómo debía procederse en los supuestos en los que se determinaba que las actuaciones que sustentaban la suspensión del plazo prescriptorio, se encontraban afectadas por nulidad, dado que ello recién se produjo con la dación del Decreto Legislativo N° 981.

Así, la Corte Suprema de Justicia resaltó que el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, priva de todo efecto jurídico al acto administrativo al cual afecta la declaratoria de nulidad, y que lo dispuesto en el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, consiste en desplegar la misma ineficacia jurídica a los demás actos o procedimientos posteriores al acto nulo, aplicándose a todos sin distinción alguna; precisando que, el procedimiento contencioso tributario, no constituye un procedimiento distinto o divisible del acto nulo, por cuanto fue el procedimiento de fiscalización iniciado de manera irregular, el que originó tanto las resoluciones de determinación y/o de multa, como los recursos impugnatorios; de tal modo, que ambos procedimientos se encuentran vinculados, y por ello, la nulidad del procedimiento de fiscalización acarrea también la ineficacia de la suspensión del plazo prescriptorio, originada por el procedimiento contencioso tributario.

Por otro lado, se encuentra la sentencia recientemente emitida por el Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, cuya sesión del Pleno se realizó el 12 de

noviembre de 2020, en la que dicho órgano colegiado declaró fundada en parte la demanda de amparo interpuesta por un contribuyente, entre otro, contra el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario; debiendo precisarse, que el pronunciamiento del referido tribunal abarcaba la aplicación del Decreto Legislativo N° 981, en tanto no se encontraba aún vigente el Decreto Legislativo N° 1311.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional determinó que resultaba válida la disposición legal contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46, con relación a la admisión de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, a pesar de la declaración de nulidad de los actos administrativos, únicamente cuando se cumplían los plazos previstos para resolver los recursos de reclamación y apelación; siendo que, no aceptaba tal suspensión respecto al tiempo que se excedía la autoridad administrativa para resolver los recursos impugnativos.

En efecto, el órgano colegiado fundamentó su posición en que resulta legítimo suspender el plazo de prescripción, cuando la Administración Tributaria no está en un período de inacción y, en ese sentido, la equiparó a la nulidad de un acto administrativo, en la que si bien se devela deficiencias en la actuación estatal, ello no implica inacción; por lo que, concluyó que procede suspender el plazo prescriptorio durante el procedimiento contencioso tributario, inclusive cuando la Administración Tributaria declara la nulidad de un acto administrativo.

Sin embargo, el mencionado Tribunal indicó que no resultaba razonable mantener la suspensión del plazo prescriptorio, respecto al exceso de tiempo que tomaba a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, dado que, si bien el procedimiento contencioso tributario se inicia a pedido de parte, lo que conlleva a un despliegue de actividad del órgano resolutor, dicha actividad debe efectuarse en los plazos establecidos por ley, máxime si la nulidad de un acto administrativo es un vicio que involucra a tales órganos y, que por lo tanto, sus efectos nocivos, como sería la suspensión del plazo prescriptorio, no puede recaer en el contribuyente. Asimismo, precisó que el exceso de tiempo que tomaba a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, constituía una inacción administrativa.

b) Método de argumentación jurídica legislativa

En cuanto a los hechos ocurridos dentro de la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, el cual incorporó el cuestionado párrafo del artículo 46 del Código Tributario, que establece legalmente que la suspensión que opera durante las diligencias administrativas o judiciales, no se verá afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento realizado para su emisión, siempre que tenga lugar dentro del plazo de prescripción; corresponde señalar que, se utilizará el método de argumentación jurídica legislativa, a efecto de conocer los fundamentos que llevaron al legislador a incorporar dicha norma, conforme fue planteado en la parte introductoria de este capítulo.

Sobre el particular, cabe indicar que, de la revisión efectuada a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 981, se aprecia que el legislador justificó la incorporación del referido párrafo del artículo 46 del Código Tributario, sobre la base de dos aspectos, respecto a los cuales no llegó a explicar detalladamente sus fundamentos y alcances, con el fin de sustentar técnicamente su propuesta legislativa. Los citados aspectos se detallan a continuación:

- i) El primero, se refiere a que la suspensión del plazo prescriptorio, no debe ser afectada por la declaración de nulidad del acto o el procedimiento que originó tal acto, debido a que la causal de suspensión de dicho plazo, se encuentra relacionada con la existencia de una diligencia administrativa, sea esta contenciosa o no contenciosa; y,
- ii) El segundo, concierne al hecho de que la suspensión del plazo prescriptorio, tampoco debe verse afectada por la declaratoria de nulidad del acto o el procedimiento que originó tal acto, en la medida que la causal de suspensión de dicho plazo, se produzca dentro del plazo de prescripción, remitiéndose al criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03722-5-2003 y 03239-1-2006; resultando, por lo tanto, irrelevante la nulidad del acto.

En cuanto al primer aspecto, el legislador justifica la suspensión del plazo prescriptorio, bajo el entendido de que el acto declarado nulo, proviene de un procedimiento de fiscalización, el cual es

distinto a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, previsto legalmente como causal de suspensión del plazo prescriptorio. Debiendo resaltarse que, en este aspecto, el legislador solo se basó en el supuesto de resoluciones de determinación y/o de multa, emitidas por la Administración Tributaria.

Sin embargo, no explicita cómo así estos dos procedimientos distintos, no tienen vinculación entre sí; de modo que no resulte aplicable lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

En efecto, el hecho que el procedimiento de fiscalización que origina los valores impugnados, así como el procedimiento contencioso tributario que declara la nulidad de tales valores, sean procedimientos distintos, no implica que no guarden relación entre ellos y, por consiguiente, que la nulidad de las resoluciones de determinación y/o de multa, no despliegue sus efectos también sobre la suspensión del plazo prescriptorio.

Respecto al segundo aspecto, el legislador afirma que, si la causal de suspensión, esto es, el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, ocurren dentro del plazo prescriptorio; entonces, dicha causal deberá mantenerse, siendo irrelevante la nulidad del acto.

No obstante, el legislador no condice su conclusión a la validez del acto administrativo, sino a la oportunidad de los recursos impugnatorios o demandas judiciales interpuestos por los deudores tributarios, que motivan el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo respectivamente; puesto que, delimita sus alcances suspensivos únicamente al momento de formulados los recursos impugnatorios dependiendo de si se realizaron dentro o fuera del plazo de prescripción, más no prevé la validación de la suspensión a si es que la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo obedecen a la impugnación de un acto administrativo nulo; lo cual, denota una técnica legislativa apartada de los lineamientos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, en cuanto a los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos.

Por lo expuesto, sin más que esta escasa justificación jurídica, contenida en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 981, el legislador incorporó el referido decreto al artículo 46 del Código Tributario, estableciendo que la suspensión del plazo prescriptorio con motivo de la tramitación de un procedimiento contencioso tributario o proceso judicial, no debe ser afectada por la declaratoria de nulidad de la resolución de determinación y/o de multa o del procedimiento de fiscalización que generó dichos valores.

c) Método de argumentación jurídica constitucional

Ahora bien, conforme se ha indicado en los párrafos anteriores, el principio de seguridad jurídica, cimienta la institución de la prescripción, pese a ello, dicho principio no ha sido recogido expresamente en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 016-2002-AI/TC y 0001/0003-2003-AI/TC, ha establecido que este principio se encuentra implícito en nuestra Constitución Política Peruana, y que sus efectos recorren indiscutiblemente todo el ordenamiento jurídico; dotándolo, por consiguiente, de un rango constitucional, susceptible de ser invocado por los ciudadanos a fin de delimitarse la constitucionalidad de una norma o parte de ella.

En las citadas sentencias, el supremo intérprete de la Constitución Política Peruana señaló que la seguridad jurídica es un principio consustancial del Estado Constitucional de Derecho, pues mediante aquél se hacen predecibles las conductas de los órganos públicos frente a los dispositivos legales que direccionan la sociedad, lo cual lo convierte en una garantía para nuestro ordenamiento jurídico, así como para la convivencia social, dado que se frena la arbitrariedad. En este sentido, se destacó al mencionado principio no solo por el hecho de su “*predecible reacción*”, para asegurar el mantenimiento del *statu quo* proveniente del fiel cumplimiento de la norma, ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, sino también por la posibilidad de promover las modificaciones legislativas que correspondieran.

Bajo estas premisas, en reiterada jurisprudencia, como en la sentencia recaída en el Expediente N° 02132-2008-PA/TC, el Tribunal Constitucional, al abordar la prescripción extintiva, desarrolló el mencionado principio, indicando que su fundamento era la seguridad jurídica, la cual tutelaba

el interés público ante hechos que se encontraban pendientes de solución, sin que el titular del derecho llegara a ejercitarlo, siendo ese el motivo por el que se establecían plazos limitantes al accionar de la Administración Pública.

Asimismo, en dicha sentencia se resaltó que la posibilidad de los administrados para oponerse a una acción prescrita, y lograr que se consoliden hechos que de otra forma permanecerían indefinidamente expuestos, lo cual hace innegable que la prescripción se convierta en una institución necesaria para el desarrollo del orden social.

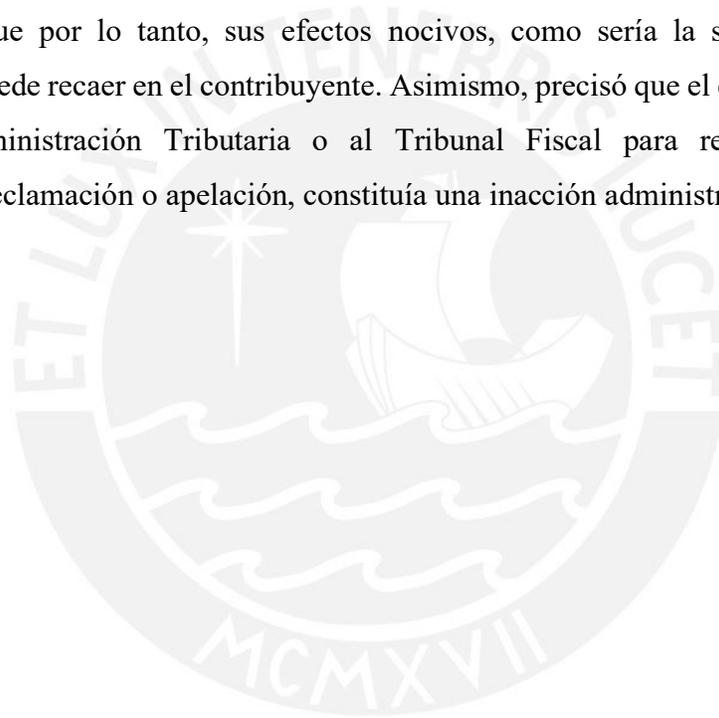
Por otro lado, al igual que lo señalado en el método jurisprudencial, en el presente método de argumentación jurídica constitucional, se encuentra la sentencia recientemente emitida por el Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, cuya sesión del Pleno se realizó el 12 de noviembre de 2020, en la que dicho órgano colegiado declaró fundada en parte la demanda de amparo interpuesta por un contribuyente, entre otro, contra el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario; debiendo precisarse, que el pronunciamiento del referido tribunal abarcaba la aplicación del Decreto Legislativo N° 981, en tanto no se encontraba aún vigente el Decreto Legislativo N° 1311.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional determinó que resultaba válida la disposición legal contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46, con relación a la admisión de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, a pesar de la declaración de nulidad de los actos administrativos, únicamente cuando se cumplían los plazos previstos para resolver los recursos de reclamación y apelación; siendo que, no aceptaba tal suspensión respecto al tiempo que se excedía la autoridad administrativa para resolver los recursos impugnativos.

En efecto, el órgano colegiado fundamentó su posición en que resulta legítimo suspender el plazo de prescripción, cuando la Administración Tributaria no está en un período de inacción y, en ese sentido, la equiparó a la nulidad de un acto administrativo, en la que si bien se devela deficiencias en la actuación estatal, ello no implica inacción; por lo que concluyó que, procede

suspender el plazo prescriptivo durante el procedimiento contencioso tributario, inclusive cuando la Administración Tributaria declara la nulidad de un acto administrativo.

Sin embargo, el mencionado Tribunal indicó que no resultaba razonable mantener la suspensión del plazo prescriptivo, respecto al exceso de tiempo que tomaba a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, dado que, si bien el procedimiento contencioso tributario se inicia a pedido de parte, lo que conlleva a un despliegue de actividad del órgano resolutor, dicha actividad debe efectuarse en los plazos establecidos por ley, máxime si la nulidad de un acto administrativo es un vicio que involucra a tales órganos y, que por lo tanto, sus efectos nocivos, como sería la suspensión del plazo prescriptivo, no puede recaer en el contribuyente. Asimismo, precisó que el exceso de tiempo que tomaba a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, constituía una inacción administrativa.



CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

En el capítulo I se mostró las diversas instituciones jurídicas comprendidas en el problema materia de investigación, tales como, la prescripción tributaria (en la que se abarcó el principio de seguridad jurídica), el término prescriptorio, la interrupción del plazo prescriptorio, la suspensión del plazo prescriptorio, el acto administrativo, el procedimiento administrativo, y la nulidad, con el fin de conocer la naturaleza, características y fundamentos de dichas instituciones, sobre las cuales pueda llegar a concluirse la relación y, principalmente, los efectos de la declaración de nulidad de los actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio. Asimismo, en dicho capítulo se pudo identificar las razones por las que la figura de la suspensión del plazo prescriptorio, se aplica como situación justificante para que el precitado plazo no transcurra durante la ocurrencia de las causales que la provocan, entre las que se encuentran, la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo.

Por otro lado, en el Capítulo II se recurrió a los métodos jurisprudencial, de argumentación jurídica legislativa y de argumentación jurídica constitucional, mostrándose el problema de nuestra investigación, tanto desde la redacción original del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, y su modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 953, los cuales no preveían ningún evento que pudiera ocurrir en la tramitación de la reclamación, apelación o proceso contencioso administrativo, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio, como por ejemplo, la declaratoria de nulidad de los actos administrativos impugnados; así, como después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, que incorporó un párrafo al artículo 46 del Código Tributario, que sí dispuso que la suspensión que opere en el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, no se verá afectada por la declaratoria de nulidad de, entre otros, los actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria, siempre que ocurran dentro del plazo de prescripción.

Así, para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, en el referido Capítulo II se identificó marcadamente la diferente interpretación realizada por

los operadores jurídicos a nivel administrativo y judicial, respecto a los efectos y alcances que tiene la declaración de nulidad de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, sobre la suspensión del plazo prescriptorio. En particular, se examinaron los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución N° 00161-1-2008²⁴, así como por la Corte Suprema de Justicia, mediante la Casación N° 8340-2015 Lima, los cuales son opuestos en cuanto a la indicada interpretación de los efectos y los alcances que tiene la declaración de nulidad de los actos administrativos (en dichos casos, resoluciones de determinación y de multa), con relación a la suspensión del plazo prescriptorio. En lo que respecta a los casos ocurridos en la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, se advirtió en una escasa justificación jurídica contenida en la Exposición de Motivos de dicho decreto.

En ese sentido, el Capítulo III tiene como objetivo discutir la hipótesis planteada en la investigación, sobre la base de la información obtenida en los capítulos anteriores (I y II), correspondientes al marco teórico y al problema de la investigación, con el fin de determinar los efectos que despliega la declaración de nulidad de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio, que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, en los que se declara dicha nulidad; asimismo, se realizará un enfoque constitucional al fundamento de la prescripción tributaria que es el principio de seguridad jurídica.

Sobre el particular, debe señalarse, previamente, que de acuerdo al texto original del Código Tributario y sus modificaciones legislativas, efectuadas a través de los Decretos Legislativos N° 953 y 981, no existía distinción expresa en cuanto al inicio de los cómputos de los plazos de prescripción respecto a las acciones de la Administración Tributaria para determinar, exigir el pago y aplicar sanciones; sin embargo, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113²⁵, que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario, mediante el cual se establece que el término o plazo prescriptorio se computará desde el día siguiente de practicada la notificación de la resolución de determinación o de multa, cuando se trate de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de las deudas contenidas en dichos valores; es que, se diferencia

²⁴ Emitida como precedente de observancia obligatoria.

²⁵ Publicado el 5 de julio de 2012 y vigente a los sesenta días hábiles siguientes a dicha publicación.

expresamente el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria²⁶ y aplicar sanciones, respecto de la acción para exigir el pago de una deuda²⁷.

Lo dicho implica, por un lado, que la notificación de la resolución de determinación o de multa, representa el fin de la acción determinativa o sancionatoria de la Administración Tributaria, y por otro, el inicio de la acción de cobro de ésta. De lo que fluye, que los actos de interrupción o de suspensión del término o plazo prescriptorio que ocurran con posterioridad a dicha notificación, bajo la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, solo tendrán efectos para la acción de exigir el pago, en el entendido que la emisión y notificación de la resolución de determinación o de multa sean válidas.

Esto se trae a colación, por cuanto si bien la presente investigación aborda, en general, los efectos de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio con relación a todas las acciones antes mencionadas, es decir, determinar, exigir el pago y aplicar sanciones, dado que inicialmente así fue previsto legalmente; consideramos, como señala Gálvez, que resultaba fuera de lugar que, bajo el anterior texto normativo previsto por el artículo 46 del Código Tributario, la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo de unos valores válidamente emitidos²⁸, pueda suspender la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, en tanto que llegada a dicha tramitación se entiende que la aludida Administración Tributaria ya había ejercido su facultad determinativa, razón por la cual, el contribuyente al no encontrarse de acuerdo con el acto administrativo emitido, lo impugnaba (Gálvez, 2008, p. 105).

No obstante, si bien concordamos con la diferenciación del inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, respecto del inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de una deuda, efectuada a través del Decreto Legislativo N° 1113, que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del

²⁶ A cargo de la Administración Tributaria.

²⁷ Determinada por la Administración Tributaria.

²⁸ Es decir, sin ningún vicio de nulidad que afecte su validez.

Código Tributario²⁹; también es cierto, que tal distinción no atañe ni soluciona el problema de nuestra investigación referida a la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, en los que se declara la nulidad de los actos administrativos, emitidos por la Administración Tributaria, el cual sigue manteniéndose.

En efecto, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario, si una resolución de determinación o una resolución de multa, fueron válidamente emitidas, la consecuencia jurídica será que la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, referida a la impugnación de dichos valores, solo suspenderá el plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de estas deudas, más no para determinarlas.

Sin embargo, en caso la misma resolución de determinación o la resolución de multa, fueran declaradas nulas con ocasión del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo; se advierte que aquí la Administración Tributaria quedará facultada a poder emitir una segunda resolución de determinación o resolución de multa, en tanto si aún dentro del plazo prescriptorio no se encontrara agotada su facultad determinativa, siendo que operará la suspensión del plazo prescriptorio de la acción para determinar la obligación tributaria respectiva, por el hecho de haberse tramitado el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, conforme lo establece el numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario, suspensión que no se verá perjudicada por la declaración de nulidad de los primeros valores, a tenor de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del mismo artículo 46 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que dispone expresamente tal supuesto.

Es más, posteriormente el Decreto Legislativo N° 1311³⁰, modificó el anotado penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, confirmando lo ya dispuesto por dicha norma, agregando únicamente que para el caso de la tramitación del procedimiento contencioso tributario, solo operaría la suspensión del plazo

²⁹ Ello respecto a obligaciones tributarias determinadas por la Administración Tributaria.

³⁰ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

prescriptorio hasta los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación, respectivamente, continuando su cómputo desde el día siguiente de producido dicho vencimiento.

Como puede apreciarse el problema de nuestra investigación no solo se inició desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, sino desde el momento mismo en que se redactó originalmente el artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, y no se previó algún evento que pudiera ocurrir en la tramitación de la reclamación, apelación o proceso contencioso administrativo, respecto a la suspensión del plazo prescriptorio, como lo es, la declaratoria de nulidad de los actos administrativos impugnados, lo que motivó una diferente interpretación jurídica de los operadores de justicia tributaria.

En tal sentido, lo que se sostiene mediante la presente investigación es que, si en el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, se declara la nulidad de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, la tramitación de dicho procedimiento o proceso, no debe tener como efecto la suspensión de los plazos de prescripción, en aplicación de los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, así también por las razones justificantes por las que se considera a la mencionada tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, como causal de suspensión del plazo prescriptorio, establecida en el artículo 46 del Código Tributario.

A fin de fundamentar la hipótesis planteada, consideramos necesario como primer aspecto remitirnos a los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos, contemplados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444³¹, al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario³², dado que como se ha manifestado a lo largo de este trabajo de investigación, el Código Tributario no dispone una regulación específica

³¹ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

³² Según el cual, en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

en cuanto a los efectos y alcances de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria.

Al respecto, debe indicarse que, de acuerdo con los efectos de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, establecidos en el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, un acto administrativo declarado nulo no es susceptible de producir efectos jurídicos en el tiempo, pues la declaración de dicha nulidad tiene efecto declarativo y retroactivo al momento mismo de emitido el acto administrativo; por lo que, éste no debe tener ninguna consecuencia jurídica. Lo contrario implicaría una transgresión a la norma, debiendo resaltarse que la única excepción para que los efectos de la nulidad se desplieguen solo a partir de su declaración, es decir, al futuro, son los derechos adquiridos de buena fe por terceros, lo que, en el caso de la declaración de nulidad de los actos administrativos, efectuada en el procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, no se produce.

Por otro lado, conforme con los alcances de la nulidad de los actos administrativos, dispuestos en el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la nulidad del acto nulo acarrea que los efectos de dicha nulidad se desplieguen también a los demás actos sucesivos en el procedimiento, siempre que se encuentren vinculados a aquél. Esto guarda coherencia con lo preceptuado por el numeral 12.1 del artículo 12; toda vez que, todos los actos posteriores que provengan y se encuentren vinculados al acto nulo inicial, deben tener la misma consecuencia jurídica de éste.

Sobre el citado numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, cabe precisar que, cuando dicho dispositivo sanciona con nulidad a un acto administrativo, así como a *“los sucesivos en el procedimiento”* que se encuentren vinculados a él, es decir, a los demás actos administrativos posteriores al acto nulo inicial, sin hacer referencia a la nulidad propiamente dicha del procedimiento, obedece a que la declaratoria de nulidad solo se realiza sobre actos materiales.

No obstante, de la interpretación conjunta del numeral 12.1 del artículo 12 y numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, antes

mencionados, debe entenderse que, si bien la declaración de nulidad de un acto administrativo implica además la nulidad de los demás actos administrativos sucesivos vinculados, ello no significa que a los “*procedimientos administrativos*” vinculados también al acto nulo inicial, no les alcance los efectos que entraña dicha nulidad. Es decir, que no se va a declarar la nulidad del procedimiento, sino que se le va a restar cualquier efecto jurídico que la norma le hubiese podido atribuir, en caso el acto administrativo que le precede fuera válido. Interpretación que, encuentra su respaldo en el numeral 13.3 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que establece que “*quien declara la nulidad, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiere permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio*”, contrario sensu, no debe conservarse los efectos de las actuaciones o trámites (procedimientos), cuyos actos nulos los vincule.

Este es el caso de la suspensión del plazo prescriptorio; pues, no es lo mismo que un procedimiento contencioso tributario, en que el resolutor tributario se pronuncia sobre el fondo de la controversia, sin que en tal controversia exista algún vicio de nulidad de un acto administrativo, produzca el mismo efecto de suspensión de dicho plazo, que otro procedimiento contencioso tributario, en que el resolutor tributario declara la nulidad de un acto administrativo, emitido por la propia Administración Tributaria. Esto, por cuanto, además, tiene una consecuencia distinta para el contribuyente, dado que todas las actuaciones regresan al inicio de donde se constató tal nulidad, y permiten a la Administración Tributaria volver a ejecutar sus facultades determinativas, de cobro o sancionatorias, según sea el caso, las cuales inicialmente ésta no ejerció debidamente.

Como señalan Tori & Bardales, si la Administración Tributaria ha incurrido en un vicio de nulidad al momento de emitir el acto administrativo, sea cual fuere, no puede aspirar a que el aludido acto surta efectos jurídicos frente al particular, entre los que se halla el suspender el plazo prescriptorio, como resultado de la formulación de los recursos impugnatorios de reclamación o apelación que conllevan a la tramitación del procedimiento contencioso tributario contra dicho acto; puesto que, lo contrario, implicaría que la Administración Tributaria se esté sirviendo de un hecho que le es imputable, para no menoscabar su facultad de determinación o de aplicar sanciones (2008, pp. 144 y 145).

Dicho ello, corresponde mencionar que la vinculación o relación de causalidad entre el acto administrativo declarado nulo y el procedimiento en el que se declaró dicha nulidad, se encuentra en la impugnación formulada por el deudor tributario contra el referido acto administrativo, sea que éste corresponda a un documento emitido en el curso de un procedimiento de fiscalización o en el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, o valores tributarios, o incluso resoluciones que resuelven los recursos de reclamación formulados por los deudores tributarios, en los que éstos invoquen la prescripción tributaria, y que mediante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, justamente se declara dicha nulidad.

En efecto, la impugnación formulada por el deudor tributario contra el acto administrativo, que motiva el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, es el nexo entre el acto y el procedimiento, toda vez que, de no existir impugnación no se hubiera iniciado el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, que declarada la nulidad de dicho acto; por lo que, los efectos y alcances de la nulidad del acto establecidos en los numerales 12.1 del artículo 12 y numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, deben desplegarse al procedimiento, no importando como, se ha manifestado antes, que no se pueda declarar expresamente la nulidad de un procedimiento, sino que solo se le reste los efectos jurídicos que la norma le hubiese podido atribuir a tal procedimiento, en caso el acto administrativo que le precede fuera válido; en nuestro caso bajo estudio, sería restársele el efecto de suspensión del plazo prescriptorio a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo que declara la nulidad de un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria.

Asimismo, y sin perjuicio de lo antes expuesto, concordamos con lo señalado por Castillo quien afirma que los alcances de la declaración de nulidad de un acto administrativo, respecto a los demás actos o “procedimientos” posteriores, es independiente a que éstos formen parte o no de un mismo procedimiento administrativo, debiendo restársele efectos jurídicos a todos los demás actos o “procedimientos” posteriores que hayan tomado como base, referencia o premisa el acto nulo (2013, pp. 189 y 190).

Ciertamente, el procedimiento contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, que conllevaron a la declaración de nulidad de un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, y que se materializaron a través de las resoluciones administrativas o judiciales respectivas, gozan de plena existencia jurídica, así como de efectos jurídicos válidos, respecto a su pronunciamiento con relación a la impugnación formulada por el deudor tributario, en tanto se apartan de los efectos nulos que despliegan dichos valores; pues, mediante éstos se logra declarar su invalidez. Sin embargo, esta situación no implica que los anotados procedimiento o proceso, deban tener el efecto jurídico de suspender el plazo prescriptorio, debido al vicio de nulidad de los actos administrativos, como se ha señalado.

Otro aspecto importante, lo destacan Tori & Bardales, quienes recordando los fundamentos de la Resolución N° 00161-1-2008, emitida por el Tribunal Fiscal, como precedente de observancia obligatoria, respecto a que *“La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones”*, sostienen que por la misma razón dicho acto declarado nulo no puede tener como efecto la suspensión del plazo prescriptorio. Tales autores, precisan que en la misma resolución se indicó que *“se podrían presentar actuaciones abusivas por parte de la Administración, ya que con la notificación de cualquier acto, tendría a su alcance un mayor plazo para proceder a determinar tributos o para imponer sanciones y ello llevaría finalmente a la inutilidad de las normas que prevén los plazos de prescripción”*, y que a esta misma conclusión se debe llegar si se mantienen los efectos de la suspensión del plazo prescriptorio, no existiendo fundamento para afirmar lo contrario (2008, p. 145).

Como segundo aspecto de nuestra hipótesis, debe indicarse que los actos de suspensión del plazo prescriptorio previstos en el artículo 46 del Código Tributario, obedecen a circunstancias ajenas a la Administración Tributaria que la imposibilitan ejecutar sus facultades determinativas, recaudatorias y sancionatorias, lo que no se presenta en un procedimiento contencioso tributario o proceso judicial, cuyos trámites tienen como motivo la impugnación de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, que adolece de nulidad, esto es, que corresponde a un hecho imputable a la propia Administración Tributaria; por lo que, dicho procedimiento o proceso

no debe tener el efecto jurídico de suspender el plazo de prescripción, cuya consecuencia jurídica perjudicaría además al deudor tributario, al extender el anotado plazo, y facultaría a la Administración Tributaria de volver a ejercer sus facultades determinativas, recaudatorias y/o sancionatorias.

Si bien es cierto, de la revisión realizada al artículo 46 del Código Tributario, se observa que no todas las causales de suspensión del plazo prescriptorio impiden totalmente a la Administración Tributaria ejercer su facultad determinativa, pues como señala Gálvez, el hecho que un contribuyente no proporcione parte de la información solicitada en un requerimiento de fiscalización, lo que suscita la suspensión del plazo de dicha fiscalización y, por ende, el plazo del procedimiento contencioso, el mismo no imposibilita a la Administración Tributaria, de continuar ejerciendo su poder de determinación; o, como nosotros, ponemos como ejemplo, en el caso de la condición de no habido, la cual si bien dificulta el ejercicio de la facultad de fiscalización, no impide que ésta prosiga con la fiscalización efectuando las notificaciones correspondientes vía publicación, y determinando incluso la obligación tributaria sobre presunta. Sin embargo, sí consideramos que todas las situaciones dispuestas como causales de suspensión del plazo prescriptivo, obstaculizan la labor de determinación, situaciones que no presentarse, harían que dicha determinación se lleve a cabo con todos los mecanismos que la ley le otorga a la Administración Tributaria, o en todo caso, que una vez determinada la deuda o la sanción, no le impida a ésta ejercer de manera inmediata su cobro.

En el caso de la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, estamos ante una causal que sí obedece a circunstancias ajenas a la Administración Tributaria; pues, el deudor tributario fue quien, al formular los recursos impugnatorios respectivos contra los valores, impidió que la Administración Tributaria prosiguiera con el cobro de la deuda. No obstante, como reiteramos, aquella justificación no se presenta en un procedimiento contencioso tributario o proceso judicial, que tienen como origen la impugnación de actos administrativos que adolecen de nulidad, esto es, que responden a un hecho imputable a la propia Administración Tributaria.

Un tercer aspecto a tener en cuenta en la investigación, es que el Decreto Legislativo N° 981³³, que incorporó el penúltimo párrafo al artículo 46 del actual Código Tributario, señala que la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación de un procedimiento contencioso tributario o proceso judicial, no debe ser afectada por la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, siempre que se dé dentro del plazo de prescripción.

Es decir, dicha norma condiciona los efectos de la suspensión del plazo prescriptorio, a la oportunidad en que se interponen los recursos impugnatorios, que motivan el procedimiento contencioso tributario o el proceso judicial respectivo; toda vez que, a la letra dicho párrafo del artículo 46 señala expresamente que *“la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción³⁴, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos (...)”*, esto es, delimita sus alcances suspensivos únicamente al momento de formulados los recursos impugnatorios dependiendo de si se realizaron dentro o fuera del plazo de prescripción, más no prevé la validación de la suspensión a si es que la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso judicial obedecen a la impugnación de un acto administrativo nulo. Lo cual, denota una técnica legislativa apartada de los lineamientos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, en cuanto a los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos, y de las razones por las cuales se considera al mencionado procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso, como causal de suspensión de los plazos prescriptorios.

A modo de ejemplo, tenemos el caso de una deuda del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, cuyo cómputo del plazo de prescripción se inicia el 1 de enero de 2006 y culminaría el primer día hábil de enero de 2010³⁵, de no existir actos de interrupción o suspensión. Sin embargo, el 21 de diciembre de 2009 la Administración Tributaria notifica la resolución de determinación correspondiente, produciéndose la interrupción del plazo prescriptorio, siendo que el 4 de enero de 2010 el contribuyente interpone recurso de reclamación, conllevando a la suspensión del plazo prescriptorio.

³³ Publicado el 15 de marzo de 2007.

³⁴ Subrayado nuestro.

³⁵ Estamos en el supuesto que se cumplió con presentar la declaración tributaria.

En ese sentido, si en la etapa de reclamación el resolutor tributario declarase la nulidad de la referida resolución de determinación, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, emitida con el carácter de precedente de observancia obligatoria, la notificación de dicho valor no interrumpiría el plazo prescriptorio.

No obstante, en cuanto a la suspensión del plazo prescriptorio, en el caso planteado al haberse formulado la reclamación el 4 de enero de 2010, la tramitación del respectivo procedimiento administrativo, no suspendería el plazo de prescripción, en tanto que de acuerdo con la norma se produjo fuera de dicho plazo y, en consecuencia, la prescripción de la acción de determinar y exigir el pago de dicha deuda habría prescrito.

Así pues, dicha disposición legal no resulta convincente; dado que, en el mismo caso, si el contribuyente hubiese interpuesto la reclamación no el 4 de enero de 2010 sino dentro del año 2009, la prescripción de la acción determinativa y de cobro no habrían prescrito. Esto es, que la suspensión del plazo prescriptorio queda antojadiza al momento de la formulación de los recursos impugnativos, ignorándose que en ambos casos en que se plantea la reclamación, el procedimiento proviene de un mismo acto nulo.

Lo señalado precedentemente respecto al Decreto Legislativo N° 981, que modificó el artículo 46 del Código Tributario, denota la intención del legislador de prolongar la fecha en que debe operar la prescripción tributaria, con la finalidad de que la Administración Tributaria no pierda la posibilidad de recaudar, lo que a nuestra consideración, por los fundamentos antes expuestos, lo realiza de forma injustificada; vulnerando, consecuentemente, el principio de seguridad jurídica, el cual es el fundamento de la aludida prescripción tributaria, y que garantiza la existencia de un límite a la acción persecutoria de dicha Administración Tributaria para cobrar los tributos, con motivo del transcurso del tiempo. Fin que no se logra con la suspensión del plazo prescriptorio, producida por la tramitación del proceso contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, provenientes de impugnaciones de actos administrativos viciados de nulidad, los cuales fueron emitidos por la propia Administración Tributaria, esto es, que responden a hechos imputables a aquélla.

Sumado a la conclusión anterior, y en concordancia con el principio de seguridad que no es exclusivo de la prescripción tributaria, Castillo señala que los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, son en el fondo una expresión también del referido principio de seguridad jurídica, puesto que persiguen *“la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas de los administrados, y reponer o retrotraer las actuaciones a la fecha de emisión del acto viciado”* (2013, p. 198).

Por lo tanto, en la presente investigación, se encuentra una doble justificación en el principio de seguridad jurídica, para garantizar el derecho de los administrados a que no se considere como causal de suspensión del plazo prescriptorio a la tramitación del proceso contencioso tributario o el proceso contencioso administrativo, en los que se declara la nulidad de actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria. Es decir, por el lado, de constituir la seguridad jurídica el fundamento de la prescripción tributaria y, por la parte, de ser la expresión y el motivo de los efectos y alcances de la declaración de nulidad.

Por las razones expuestas, se concluye que el Decreto Legislativo N° 981 vulnera el principio de seguridad jurídica, siendo que por las mismas razones se puede concluir, adicionalmente, que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, vulnera también el referido principio para los casos comprendidos antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981.

Como se ha indicado en el Capítulo I, el principio de seguridad jurídica no ha sido recogido expresamente en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 016-2002-AI/TC y 0001/0003-2003-AI/TC, ha manifestado que dicho principio se encuentra implícito en nuestra Norma Fundamental, señalando que obedece a un valor superior, cuyos efectos recorren indiscutiblemente todo el ordenamiento jurídico, pues mediante aquél se frena la arbitrariedad de la actuación estatal en garantía del ciudadano; dotándolo en consecuencia, de rango constitucional.

Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 02132-2008-PA/TC, el mismo Tribunal Constitucional, remitiéndose a la Exposición de Motivos del Código Civil, hace referencia a la seguridad jurídica como fundamento de la prescripción extintiva, detallando lo siguiente:

“(…) El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio. De allí también que se establezcan plazos para la conservación de documentos y se haga factible la destrucción de aquellos de los que puedan invocarse derechos. La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas (…)”.

En palabras de García Novoa, la seguridad jurídica como fundamento de la prescripción busca consolidar las situaciones jurídicas como resultado de la inercia en el ejercicio de un derecho que fue contemplada por el ordenamiento jurídico solo por un período establecido, restituyéndose de este modo el orden social (Citado por Castillo, 2013, p. 182).

Conforme reiteramos, el Decreto Legislativo N° 981, vulnera el principio de seguridad jurídica, el cual es reconocido por el Tribunal Constitucional como un principio que se encuentra implícito en nuestra Constitución Política; por lo que, por dicha razón podría resultar inconstitucional el anotado decreto, y ser aplicable la acción de inconstitucionalidad prevista en el numeral 4 del artículo 200 de la anotada Carta Magna.

No obstante, paralelamente al principio de seguridad jurídica que legitima la pérdida de la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda, exigir el pago, y aplicar una sanción, encontramos en contraparte al deber de contribuir al Tesoro Público a cargo de los deudores tributarios, el cual si bien tampoco ha sido enunciado de manera expresa en nuestra Constitución Política, el Tribunal Constitucional a través de la sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, al pronunciarse en una acción de amparo sobre el derecho de propiedad y

el principio de no confiscatoriedad relativos al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, sí lo ha reconocido como un principio constitucional implícito, conforme a lo siguiente:

“(...) Es menester enfatizar que, detrás de la creación de un impuesto como el IEAN, existe la presunción, juris tantum, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo.

Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho (...).”

Adicionalmente, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional, al resolver la acción de inconstitucionalidad presentada contra el Impuesto a las Transacciones Financieras, dedujo el deber de contribuir a partir del principio de solidaridad, según el siguiente fundamento:

“(...) El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario,

orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social”.

Por consiguiente, al coexistir dos valores contrapuestos respecto al Decreto Legislativo N° 981, como son, por un lado, el principio de seguridad jurídica que ampara a los deudores tributarios y, por otro, el deber de contribuir que tutela los intereses de la Administración Tributaria; cada uno con su debido sustento, resulta necesario someter a un test de ponderación o proporcionalidad dicho decreto legislativo a fin de comprobar la constitucionalidad de su aplicación y, por lo tanto, constatar si nuestra posición de que sí resultaría inconstitucional tiene respaldo.

De acuerdo con Durán, el test de ponderación se utiliza para dirimir una problemática jurídica en la que aparecen dos valores constitucionales en contienda, mediante el cual se privilegia la aplicación de uno sobre el otro; así, por ejemplo, resultará válido que el principio de seguridad jurídica se vea reducido, en un caso en particular, si existe un fin legítimo acorde con las finalidades del Estado Constitucional de Derecho (2020, p. 142).

En la sentencia recaída en el Expediente N° 579-2008-PA/TC, el Tribunal Constitucional destacó que el test de ponderación o proporcionalidad cuenta con tres subprincipios: i) Idoneidad, que busca descubrir si la restricción en el derecho resulta pertinente o adecuada con los fines que se persigue tutelar o, en palabras de Durán, si el medio empleado por la ley va de la mano con los fines que se busca (2020, p. 142); ii) Necesidad, en el sentido que una intervención en los derechos será necesaria cuando no exista algún otro medio alternativo al adoptado; y, iii) Proporcionalidad, conforme a la cual, *“cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”*.

En consecuencia, en función de cada uno de los subprincipios mencionados, analizaremos los valores contrapuestos con relación al Decreto Legislativo N° 981.

- i) Análisis de idoneidad, en principio cabe indicar que la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 981 no señala el objetivo que persigue dicha norma. De su revisión, se aprecia que se remite al criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03722-5-2003 y 03239-1-2006, para afirmar que la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, no debe verse afectada por la declaratoria de nulidad de los actos administrativos; no obstante, obvia que el mismo Tribunal tenía un criterio opuesto en otras resoluciones emitidas, tal como la Resolución N° 06807-3-2003.

Sin perjuicio de ello, realizando un proceso de abstracción puede advertirse que el objetivo buscado por el Decreto Legislativo N° 981 es prolongar la fecha en que debe operar la prescripción tributaria; para de esta forma, no perder la posibilidad de recaudación. Sin embargo, si bien el evento materia de estudio, esto es, la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo, en los que se declara la nulidad de los actos administrativos, sí cumpliría con este objetivo de prolongar la fecha en que debe operar la prescripción, tal medida no constituye un medio adecuado para la consecución de dicho fin, puesto que se contrapone a lo expresamente regulado en los artículos 12 y 13 de la Ley N° 27444, con relación a los efectos y alcances de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, logrando desnaturalizar esta institución e inaplicar dicho dispositivo legal. Así, se vulnera no solo la seguridad jurídica que cimienta la prescripción, sino también la seguridad jurídica que produce la declaración de nulidad, pues como se ha anotado, ésta persigue la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas de los administrados, y reponer o retrotraer las actuaciones a la fecha de emisión del acto viciado. Además, de ser el caso, con la declaración de nulidad del acto administrativo, se habilitaría a la Administración Tributaria a efectuar una nueva determinación de la obligación tributaria, que en su momento no lo hizo correctamente.

- ii) Análisis de necesidad, consideramos que la dación del Decreto Legislativo N° 981, no era la única vía para establecer que la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo,

no debe verse afectada por la declaratoria de nulidad de los actos administrativos; toda vez que, sobre la base del texto original del artículo 46 del Código Tributario, podía interpretarse tal consecuencia jurídica. Más aún por medio de una jurisprudencia de observancia obligatoria, podía interpretarse de modo expreso y con carácter vinculante dicho criterio y ser aplicado de forma general por la Administración Tributaria, como en efecto ocurrió con posterioridad con la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, la cual se aplicó solo para los casos comprendidos antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 981. Siendo que, además esta medida resulta menos lesiva que el decreto legislativo, ya que los contribuyentes a quienes en el futuro se les aplicara el precedente de observancia obligatoria, podrían acudir al Poder Judicial cuestionando las resoluciones respectivas.

- iii) Análisis de proporcionalidad, en este caso la afectación al principio de seguridad jurídica sí es considerable, dado que antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, existía una incertidumbre en cuanto a si la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento administrativo o proceso contencioso administrativo, se vería o no afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos. No obstante, con la dación del referido decreto se establece de forma inequívoca y obligatoria que dicha suspensión se mantiene a pesar de la declaración de nulidad de los actos administrativos impugnados.

A ello, cabe agregar que el deber de contribuir no se ve lo suficientemente afectado por la salvaguarda al principio de seguridad jurídica, dado que no permitir la suspensión del plazo prescriptorio que opera durante la tramitación del procedimiento administrativo o proceso contencioso administrativo, en los que se declara la nulidad de actos administrativos, no equivale automáticamente a suponer que operará la prescripción tributaria de una obligación. En otras palabras, no puede asegurarse que mayor sea la importancia de la satisfacción del deber de contribuir que la afectación al principio de seguridad jurídica, en tanto no puede privilegiarse algo que ni siquiera está siendo realmente afectado en todos los casos, puesto esto solo se producirá en caso de obligaciones que superen los plazos de prescripción previstos en el artículo 43 del Código Tributario.

Por lo expuesto, podemos concluir que el Decreto Legislativo N° 981, vulnera el principio de seguridad jurídica, y sí resultaría inconstitucional, de acuerdo a nuestro análisis, otorgando en la práctica a la Administración Tributaria, mayores plazos para el ejercicio de sus facultades determinativas, de exigencia de pago y de aplicación de sanciones.

No obstante, si bien el referido decreto legislativo podría ser declarado inconstitucional, también es cierto que de acuerdo con el artículo 100 del Código Procesal Constitucional, la demanda de inconstitucionalidad solo puede interponerse dentro del plazo de seis años de publicada la norma cuestionada; por lo que, en el caso que nos convoca ya no podría plantearse dicha demanda.

Al respecto, es preciso señalar que si bien recientemente el Tribunal Constitucional emitió la sentencia recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, cuya sesión del Pleno se realizó el 12 de noviembre de 2020, en la que dicho órgano colegiado declaró fundada en parte una demanda de amparo interpuesta por un contribuyente, entre otro, contra el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, corresponde mencionar que el referido pronunciamiento, al tratarse de una acción de amparo, es aplicable solo para las partes involucradas, y como tal, en este proceso no se declaró la inconstitucionalidad de la norma aludida, sino solo su inaplicación al caso en concreto.

Sobre el particular, cabe reiterar que el Tribunal Constitucional determinó que resultaba válida la disposición legal contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, con relación a la admisión de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, a pesar de la declaración de nulidad de los actos administrativos, únicamente cuando se cumplían los plazos previstos para resolver los recursos de reclamación y apelación; siendo que, no aceptaba tal suspensión respecto al tiempo que se excedía la autoridad administrativa para resolver los recursos impugnativos. Lo que en buena cuenta equivale a lo contemplado en el artículo 46 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311.

Así, el órgano colegiado fundamentó su posición en que resultaba legítimo suspender el plazo de prescripción, cuando la Administración Tributaria no está en un período de inacción y, en ese sentido, la equiparó a la nulidad de un acto administrativo, en la que si bien se devela deficiencias en la actuación estatal, ello no implica inacción; por lo que, concluyó que procede suspender el plazo prescriptorio durante el procedimiento contencioso tributario, inclusive cuando la Administración Tributaria declara la nulidad de un acto administrativo.

Sin embargo, el mencionado Tribunal indicó que no resultaba razonable mantener la suspensión del plazo prescriptorio, respecto al exceso de tiempo que tomaba a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, dado que, si bien el procedimiento contencioso tributario se inicia a pedido de parte, lo que conlleva a un despliegue de actividad del órgano resolutor, dicha actividad debe efectuarse en los plazos establecidos por ley, máxime si la nulidad de un acto administrativo es un vicio que involucra a tales órganos y, por ende, sus efectos nocivos, como sería la suspensión del plazo prescriptorio, no puede recaer en el contribuyente. Asimismo, precisó que el exceso de tiempo que tomaba a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, constituía una inacción administrativa.

A lo dicho en estos párrafos, se advierte que, en la vía del proceso de amparo, el Tribunal Constitucional no analizó el evento materia de estudio en función de: i) Los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, para esclarecer los aspectos relacionados al efecto declarativo y retroactivo del acto nulo, y su incidencia en la suspensión del plazo prescriptorio proveniente de la tramitación de un procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo en los que se declara la nulidad de dicho acto; y, ii) Las razones por las cuales se considera a la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, como causal de suspensión de los plazos prescriptorios, establecidas en el artículo 46 del Código Tributario.

Prueba de ello, es que en su análisis el Tribunal Constitucional no utilizó los citados dispositivos legales, habiendo, en su lugar, efectuado una validación de la suspensión del plazo prescriptorio, cuando a su entender la Administración Tributaria no está en un período de inacción, como a su

criterio, es el caso del acto administrativo nulo emitido por ésta, lo cual resulta insuficiente para justificar la suspensión del plazo prescriptorio con motivo de la tramitación de un procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso administrativo en los que se declara la nulidad de dicho acto.

Otro aspecto importante es que, en la referida sentencia, el Tribunal Constitucional no niega la existencia y calificación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo en los que se declara la nulidad de un acto administrativo, como causales de suspensión del plazo prescriptorio, por los motivos que se han anotado anteriormente, sino que dicho colegiado apunta a que no puede perjudicarse al administrado por el exceso de tiempo fijado legalmente que toma a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios de reclamación o apelación, lo que en este último extremo si concordamos, solo que nuestra posición va desde el inicio de la no calificación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo en los que se declara la nulidad de un acto administrativo, como causales de suspensión del plazo prescriptorio, por provenir de un acto nulo, cuya eficacia de declaratoria es retroactiva, y por tanto sus efectos no deben de surtir en ningún ámbito.

CONCLUSIONES

1. La redacción original del artículo 46 del Código Tributario, solo contemplaba que la prescripción tributaria se suspendía, entre otros motivos, durante la tramitación de la reclamación y apelación, del proceso contencioso administrativo, del proceso de amparo o de cualquier otro proceso judicial. Es decir, sin prever ningún evento que pudiera ocurrir dentro del citado procedimiento o proceso, como por ejemplo la declaratoria de nulidad de los actos administrativos. No obstante, mediante el Decreto Legislativo N° 981 se incorporó un nuevo párrafo en el que se dispuso que la suspensión que operase durante la referida tramitación, no se vería afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento realizado para la emisión de dichos actos, siempre que ocurriese dentro del plazo de prescripción. Posteriormente, con el Decreto Legislativo N° 1311, se agregó a dicho párrafo la disposición de que la suspensión del plazo prescriptorio producida por la precitada tramitación del procedimiento contencioso tributario, solo operaría hasta los plazos previstos en el Código Tributario para resolver los recursos impugnativos de reclamación o de apelación, volviéndose a computar el plazo prescriptorio desde el día siguiente de vencido el plazo establecido para resolver los anotados recursos. De lo que en suma se aprecia que la intención del legislador fue prolongar la fecha en que debía operar la prescripción tributaria, lo cual conseguía, manteniendo la suspensión del plazo prescriptorio, aun cuando se declarase la nulidad de actos administrativos que motivaban la impugnación.
2. El enfoque jurisprudencial nos muestra la diferente interpretación realizada por los operadores jurídicos a nivel administrativo y judicial, respecto a los efectos y alcances que tiene la declaración de nulidad de un acto administrativo sobre la suspensión del plazo prescriptorio, teniendo como base los lineamientos previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, considerando que los hechos analizados son anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, que incorporó el cuestionado párrafo del artículo 46 del Código Tributario. Mientras que el enfoque de argumentación jurídica legislativa nos permite analizar cuáles fueron los fundamentos que llevaron al legislador a otorgar dicho decreto. En tanto que, en ambos casos, es decir, antes y después de la vigencia del Decreto

Legislativo N° 981, el enfoque de argumentación jurídica constitucional, nos muestra el principio de seguridad jurídica, que fundamenta la prescripción.

3. Los efectos de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, establecidos en el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, implican que un acto administrativo declarado nulo no es susceptible de producir efectos jurídicos en el tiempo, pues la declaración de dicha nulidad tiene efecto declarativo y retroactivo al momento mismo de emitido el acto administrativo; por lo que, éste no debe tener ninguna consecuencia jurídica. Además, si bien de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13 de la misma Ley, la declaración de nulidad de un acto administrativo implica también la nulidad de los demás actos administrativos sucesivos vinculados, ello no significa que a los “*procedimientos administrativos*” vinculados también al acto nulo inicial, no les alcance los efectos que entraña dicha nulidad. Es decir, que no se va a declarar la nulidad del procedimiento, sino que se le va restar cualquier efecto jurídico que la norma le hubiese podido atribuir, en caso el acto administrativo que le precede fuera válido.
4. Los actos de suspensión del plazo prescriptorio previstos en el artículo 46 del Código Tributario, obedecen a circunstancias ajenas a la Administración Tributaria que la imposibilitan ejecutar sus facultades determinativas, recaudatorias y sancionatorias, lo que no se presenta en un procedimiento contencioso tributario o proceso judicial, cuyos trámites tienen como motivo la impugnación de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, que adolece de nulidad, esto es, que corresponde a un hecho imputable a la propia Administración Tributaria; por lo que, dicho procedimiento o proceso no debe tener el efecto jurídico de suspender el plazo de prescripción, cuya consecuencia jurídica perjudicaría además al deudor tributario, al extender el anotado plazo, y facultaría a la Administración Tributaria de volver a ejercer sus facultades determinativas, recaudatorias y/o sancionatorias, lo que en su momento no hizo correctamente.
5. El Decreto Legislativo N° 981 condiciona los efectos suspensivos del plazo prescriptorio al momento de formulados los recursos impugnatorios dependiendo de si se realizaron dentro o fuera del plazo de prescripción, más no prevé la validación de la suspensión a si es que la

tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso judicial obedecen a la impugnación de un acto administrativo nulo. Lo cual, denota una técnica legislativa apartada de los efectos y alcances de la declaración de nulidad de los actos administrativos, y de las razones por las cuales se considera al mencionado procedimiento contencioso tributario o proceso contencioso, como causal de suspensión de los plazos prescriptorios.

6. La prescripción tributaria se fundamenta en el principio de seguridad jurídica, el cual tiene rango constitucional y obliga a la Administración Tributaria a ejercer sus facultades determinativas, recaudatorias y sancionatorias dentro de un plazo establecido; por lo que, en función de la interpretación conjunta de los artículos 12 y 13 de la Ley N° 27444, y de las razones a las que obedece la figura de la suspensión del plazo prescriptorio, podemos advertir que la disposición contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, emitida con el carácter de precedente de observancia obligatoria, vulneran dicho principio, dado que la tramitación del procedimiento contencioso tributario o del proceso contencioso administrativo, en los que se declara la nulidad de un acto administrativo, emitido por la Administración Tributaria, no debe tener como efecto la suspensión de los plazos de prescripción.
7. De la realización del test de ponderación efectuado al Decreto Legislativo N° 981, respecto al principio de seguridad jurídica y el deber de contribuir, como valores contrapuestos, se pudo constatar la falta de constitucionalidad de la medida dispuesta por la referida norma, en cuanto a los tres subprincipios que componen dicho test, tales como la idoneidad, necesidad y proporcionalidad propiamente dicho. Sin embargo, si bien es cierto que el referido decreto legislativo podría ser declarado inconstitucional, también lo es que de acuerdo con el artículo 100 del Código Procesal Constitucional, la demanda de inconstitucionalidad solo puede interponerse dentro del plazo de seis años de publicada la norma cuestionada; por lo que, en el caso materia de estudio ya no podría plantearse tal demanda.

REFERENCIAS

- BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. Lima. 2003. P. 377.
- BUENO VÁSQUEZ, Antonio. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Criterio vinculante para establecer la prescripción de la deuda tributaria. Informativo Caballero Bustamante. Primera Quincena de Julio 2014. Año XLIII. N° 786. P. A6.
- CASTILLO CRISÓSTOMO, Lourdes. Los Efectos de la Declaración de Nulidad y la Institución de la Prescripción en materia tributaria. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima. 2013. Pp. 182, 185, 186, 188-190 y 198.
- DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. 10ma. Edición. Buenos Aires. 2004. Pp. 16 y 1165.
- DURÁN ROJO, Luis. La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo N° 1421? Temis Revista de Derecho. Año 2020. Pp. 134 y 141-143.
- GÁLVEZ ROSASCO, José. Interrupción y suspensión del plazo para la determinación de la obligación tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Revista 46. Lima. 2008, Pp. 102-105.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Tratado de Tributación. Tomo I. Volumen II. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. Buenos Aires. 2003. P. 172.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo & FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón. El Procedimiento Administrativo. Curso de Derecho Administrativo. Tomo II. Palestra – Temis. Lima – Bogotá. 2006. Pp. 587, 1384.
- GARCÍA NOVOA, César. La discrecionalidad en materia tributaria. I Congreso Internacional de Derecho Tributario. Panamá 6 al 8 de junio de 2012. Pp. 1-3.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. Editorial Depalma. Argentina. 1996. P. 377.
- HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Apuntes para una nueva propuesta sobre prescripción y caducidad de la deuda tributaria. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra Editores. Lima. 2006. P. 445.
- HUAPAYA TAPIA, Ramón. Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del “acto administrativo tributario” y su regulación en el TUO del Código Tributario. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra Editores. Lima. 2006. P. 541.

- IANNACONE SILVA, Felipe. Comentarios al Código Tributario. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L. Lima 2002. Primera reimpresión actualizada. Pp. 225, 230 y 231.
- MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. Lima. 2011. 9º Edición. Pp. 42, 57, 118, 172, 174.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La Seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia. Boletín de la Facultad de Derecho N° 15. 2000. P. 29.
- RUBIO CORREA, Marcial. Prescripción y Caducidad. La extinción de acciones y derechos en el Código Civil. Lima. Fondo Editorial de la PUCP. 2003. 5ta. Ed. Pp. 13-14.
- RUIZ RESCALVO, María del Pilar. La prescripción tributaria y el delito fiscal. Universidad Rey Juan Carlos. 2004. Dykinson. España. P. 28, 55 y 56.
- SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Palestra Editores. Lima. 2006. Pp. 445, 595, 603 y 605.
- TORI VARGAS, Fernando y BARDALES CASTRO, Percy. Efectos de la Declaración de Nulidad frente a la Prescripción en materia tributaria. En Athina N° 4. Revista de Derecho de los alumnos de la Universidad de Lima. Editorial Grijley. Lima. 2008. Pp. 144-146.
- VALLE URIBE, Luis. La Prescripción Extintiva: Naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2005. Pp. 79, 80, 85, 87 y 88.
- VIDAL RAMÍREZ, Fernando. Teoría General del Acto Jurídico. Editorial Cultural Cuzco S.A. Lima Perú. 1985. P. 103.