

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la RTF No. 00549-Q-2024: la tramitación del procedimiento contencioso tributario como causal de suspensión de la prescripción tributaria

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada que presenta:

María Fernanda Herrera Romero

ASESOR:
Alfonso Octavio Tapia Rojas


Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la RTF No. 00549-Q-2024: La tramitación del procedimiento contencioso tributario como causal de suspensión de la prescripción tributaria**", del autor(a) HERRERA ROMERO, MARIA FERNANDA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 15/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 15 de julio del 2024

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0009-0004-5410-1330	

RESUMEN

En el presente informe jurídico se cuestiona la interpretación del Tribunal Fiscal respecto a la suspensión del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, en el extremo que establece, como jurisprudencia de observancia obligatoria, que dicha suspensión opere hasta el vencimiento de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios, solo cuando se ha declarado la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para su emisión.

En ese sentido, dicho órgano resolutor considera que la suspensión se mantendrá durante todo el procedimiento, incluida la demora fuera del plazo legal para resolver, en caso no se haya declarado nulidad.

La mencionada posición vulnera los principios de legalidad, debido procedimiento e igualdad, así como el derecho al plazo razonable, toda vez que va en contra de la propia naturaleza de la prescripción y del ordenamiento jurídico, en lo que se refiere al cumplimiento de los plazos legales establecidos y las consecuencias por su incumplimiento.

Para el análisis se empleó pronunciamientos del Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema, así como bibliografía especializada.

Finalmente, la conclusión principal del presente informe es que la causal de suspensión del plazo de prescripción referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario debe operar en todos los casos sólo durante los plazos legales que tienen los órganos administrativos para resolver.

Palabras clave

[Prescripción, procedimiento contencioso tributario, suspensión del plazo de prescripción]

ABSTRACT

This legal report questions the interpretation of the Tax Court regarding the suspension of the limitation period, referring to the processing of the tax litigation procedure, in the sense that it establishes as mandatory jurisprudence that said suspension operates within the legal deadlines to resolve challenging appeals, only when the nullity of the administrative acts or the procedure carried out for their issuance has been declared.

In this sense, said resolution body considers that the suspension of the tax litigation procedure will be maintained throughout the entire procedure, including the delay outside the legal deadline to resolve, if nullity has not been declared.

The aforementioned position violates the principles of legality, due procedure and equality, as well as the right to a reasonable period of time, since it goes against the very nature of prescription and the legal system, with regard to the established legal periods.

For the analysis, pronouncements from the Constitutional Court and the Supreme Court were used, as well as specialized bibliography.

Finally, the main conclusion of this report is that the cause for suspension of the limitation period referring to the processing of the contentious tax procedure should operate in all cases only during the legal deadlines that the administrative bodies have to resolve.

Keywords

[Prescription, contentious tax procedure, suspension of the limitation period]

INDICE

DATOS PRINCIPALES DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Justificación de la elección de la Resolución No. 00549-Q-2024	5
1.2 Presentación del caso y análisis del informe jurídico	6
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	9
2.1 Antecedentes a la emisión de la resolución analizada	9
2.2 Hechos con relevancia en el caso materia de análisis	10
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA RESOLUCIÓN No. 00549-Q-2024	12
3.1 Problema principal	12
3.2 Problemas secundarios	12
IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA	14
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	14
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	15
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	16
VI. CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA	45

DATOS PRINCIPALES DEL CASO

No. EXPEDIENTE	Expediente No. 1749-2023 (Resolución del Tribunal Fiscal No. 00549-Q-2024)
Área del derecho sobre la cual versa el contenido del presente caso	Derecho Tributario
Identificación de las resoluciones y sentencias más importantes	-
Demandante / Denunciante	J & C AURYSUR S.R.L.
Demandado / Denunciado	Oficina Zonal de Juliaca de la SUNAT
Instancia administrativa	Instancia administrativa en el Tribunal Fiscal
Terceros	-
Otros	<i>Resolución de observancia obligatoria (Acta de reunión de Sala Plena No. 2024-01, con fecha 16 de febrero del 2024)</i>

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación

El Tribunal Fiscal (en adelante, “el Tribunal”), mediante la Resolución No. 00549-Q-2024, estableció como jurisprudencia de observancia obligatoria, la interpretación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario (en adelante, “46 CT”), en el sentido que la suspensión del plazo de prescripción (en adelante, “la suspensión”), relacionada con la tramitación del procedimiento contencioso tributario (en adelante, “el procedimiento contencioso”), se mantendrá hasta el vencimiento del plazo legal máximo para que los recursos de reclamación y apelación sean resueltos, siempre que en dicho procedimiento contencioso se declare la nulidad del acto administrativo o del procedimiento realizado para su emisión.

En ese sentido, si el procedimiento contencioso no culmina con una declaratoria de nulidad del acto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, “la Administración Tributaria” o “SUNAT”) y el Tribunal, podrán exceder el plazo legal establecido para la resolución del medio impugnatorio, sin que esta demora ilegal llegue a ser contabilizada dentro del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, por cuanto, a criterio del Tribunal, en estos casos, se mantiene la suspensión del procedimiento.

Desde mi perspectiva, la complejidad del caso radica en determinar si la decisión del Tribunal vulnera el principio de seguridad jurídica al desnaturalizar la institución de la prescripción, así como permitir una “puerta abierta” para una diferenciación sin justificación entre los contribuyentes, inaplicando el principio de igualdad.

Por ello, mediante el presente informe se buscará analizar si el criterio establecido por el Tribunal resulta acorde a derecho.

1.2. Presentación del caso y análisis

Uno de los principales desafíos que enfrentan los países es la recaudación tributaria, pues esta constituye la principal fuente de ingresos para financiar las necesidades públicas que nacen a partir de una vida en sociedad, siendo una obligación constitucional del Estado satisfacerlas.

Por lo tanto, para que el sistema social se mantenga en equilibrio, los contribuyentes deben determinar correctamente su obligación tributaria y realizar el pago oportuno de ella.

En ese sentido, es la Administración Tributaria la encargada de recaudar los tributos, lo que le otorga también la facultad de fiscalización para verificar y determinar la correcta obligación tributaria. Asimismo, puede modificar dicha obligación en caso de detectar inexactitudes u omisiones.

Sin embargo, se debe precisar que las acciones de la SUNAT para determinar la obligación tributaria, así como exigir su pago y/o aplicar las sanciones correspondientes, no constituyen una facultad absoluta, sino que están sujetas a ciertos parámetros, entre los cuales se encuentra el límite temporal, establecido por la figura de la prescripción, que implica la extinción de la acción por el transcurso del tiempo.

Por otro lado, una problemática que también se suscita en nuestro país, y que fue reconocida por el propio legislador en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1311, es que, a pesar que la norma establece plazos para la resolución de los recursos interpuestos durante el procedimiento contencioso, en muchos casos se superan significativamente dichos plazos.

Resulta oportuno mencionar que la resolución materia de análisis se emitió a raíz de una queja presentada por el contribuyente J & C AURYSUR S.R.L., quien alega actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido y refiere que la deuda objeto de cobranza se encontraba prescrita.

En este contexto, el 24 de febrero del 2024, se publicó en el diario oficial El Peruano la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal No. 00549-Q-2024 (en adelante, la “Resolución No. 00549-Q-2024”), mediante la cual se emitió el siguiente criterio:

“La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión” (resaltado añadido)

En otras palabras, una interpretación *contrario sensu*, nos llevaría a considerar que la suspensión de la prescripción dentro de un procedimiento, que no declara la nulidad de los actos administrativos, puede llegar a extenderse ampliamente, superando el plazo legal establecido para la resolución de los recursos de reclamación y apelación.

Asimismo, en el presente trabajo, se espera demostrar que, para efectos de la suspensión, no existe una justificación que permita el trato diferenciado entre los contribuyentes que iniciaron un procedimiento contencioso que culminó con la declaratoria de nulidad de los actos administrativos y los contribuyentes cuyo procedimiento no resultó en dicha nulidad.

Siendo ello así, el presente informe jurídico plantea cuestionar el criterio adoptado a partir del análisis de la siguiente pregunta: ¿Corresponde que la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento, opere, en todos los casos, únicamente, hasta el vencimiento de los plazos legales para resolver de los recursos impugnatorios?

En ese sentido, identificaremos los problemas jurídicos que subyacen de la lectura de la Resolución No.00549-Q-2024 y brindaremos un análisis con una postura propia respecto a cada uno de ellos.



II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1. Antecedentes

El procedimiento contencioso, materia de análisis, se desarrolla entre los años 2017 y 2022, período en el cual ya se encontraba vigente la modificación al 46 CT, realizada mediante el Decreto Legislativo No. 1311 (vigente desde el 31 de diciembre de 2016), que agrega la regla referida a que, en el caso de una reclamación o apelación, la suspensión solo opera durante el periodo que el Código Tributario establece para resolver estos recursos, lo que implica que, una vez vencido este plazo, el cómputo de la prescripción se reanuda al día siguiente.

Sin embargo, la citada disposición añadida genera una gran controversia respecto a si corresponde aplicarla a todos los procedimientos contenciosos tributarios o únicamente a aquellos en los que se declare la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de estos.

Cabe resaltar que, antes del Acuerdo de Sala Plena 2024-01, del 16 de febrero del 2024, y de la Resolución objeto de análisis, no existía regla expresa sobre si el mencionado párrafo era aplicable a todos los casos o solo a aquellos en donde se declaraba la nulidad.

2.2. Hechos relevantes del caso

A continuación, se presentan de manera cronológica los hechos relevantes para el análisis del presente informe:

1. El 21 de diciembre de 2016, la Administración Tributaria notificó al contribuyente las resoluciones de determinación y multa. Cabe recalcar que, al día siguiente de dicha notificación¹, el 22 de diciembre del 2016, inició el cómputo del plazo de prescripción.
2. Al no encontrar con arreglo a ley las referidas resoluciones, el contribuyente ingresó, el 16 de enero del 2017, un recurso de reclamación.
3. La Administración Tributaria mediante la Resolución de Oficina Zonal No. 2150140001212, notificada el 25 de agosto del 2017, declaró infundada la reclamación formulada.
4. Por ello, el contribuyente presentó un recurso de apelación el 15 de setiembre del 2017, el cual ingresó al Tribunal el 05 de octubre del mismo año.

Si bien, el 05 de octubre de 2018, vencía el plazo legal estipulado en el artículo 150 del Código Tributario para resolver el recurso de apelación interpuesto, fue recién el 27 de julio del 2022 que se notifica la Resolución No. 04494-2-2022, la cual confirmó la resolución impugnada.

5. Ante un pronunciamiento firme, el 17 de noviembre del 2022, se notificó la Resolución de Ejecución Coactiva, dando inicio a un procedimiento de

¹ En efecto, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario establece que el plazo para exigir el pago comienza a computarse a partir del día siguiente a la notificación de las resoluciones de determinación o de multa.

cobranza coactiva relacionado con la deuda establecida en las resoluciones de determinación y multa.

6. No obstante, el 26 de julio del 2023, el contribuyente presentó un escrito, en el cual invocaba la prescripción de la acción de la SUNAT para exigir el pago de la deuda, pues alega que el ejecutor coactivo no ha considerado el penúltimo párrafo del 46 CT, por el cual se debe interpretar que el plazo de prescripción se suspendió únicamente durante los plazos legales para la resolución de los recursos impugnatorios. En función a ello, considerando sólo los plazos legales, la deuda materia de cobranza se encontraba prescrita desde el 20 de agosto del 2022, fecha anterior a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.
7. El 05 de setiembre del 2023, se notificó al contribuyente la Resolución Coactiva que declaró no ha lugar el petitorio del contribuyente, pues señala que el plazo de prescripción aplicable a la deuda es de 4 años y se suspendió durante toda la tramitación del procedimiento. Asimismo, indicó que el 17 de noviembre del 2022, al no encontrarse aún prescrita la deuda, se interrumpió el plazo de prescripción con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, iniciándose así un nuevo plazo prescriptorio desde el 19 de noviembre del 2022 hasta el 19 de noviembre de 2026.
8. El contribuyente presentó una queja contra la Oficina Zonal Juliaca de la SUNAT por actuaciones que vulneran el procedimiento legal establecido.
9. Bajo este contexto, se publicó la Resolución No. 00549-Q-2024, que declaró infundada la queja.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. Problema principal

¿Corresponde que la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario opere, en todos los casos, únicamente, hasta el vencimiento de los plazos legales para resolver de los recursos impugnatorios?

3.2. Problemas secundarios

1. ¿El pronunciamiento del Tribunal Fiscal desnaturaliza lo regulado respecto a la prescripción en materia tributaria?

1.1. ¿Cuál es el fundamento sobre el que se justifica la necesidad de la prescripción en el derecho tributario?

1.2. ¿Cómo afecta el pronunciamiento a la institución de la prescripción en materia tributaria?

2. ¿La suspensión de la prescripción por la causal de la tramitación del procedimiento contencioso tributario debe operar de manera indefinida?

2.1. ¿Cuál es el fundamento de la suspensión del plazo de prescripción, para la causal de la tramitación del procedimiento contencioso?

2.2. ¿La interpretación referida a que la causal de suspensión por la tramitación del procedimiento contencioso, opere durante el exceso del plazo legal para resolver, vulnera el derecho al plazo razonable?

3. ¿La diferenciación de los supuestos de aplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario que realiza el Tribunal Fiscal vulnera el principio de igualdad?

- 3.1. ¿Qué significa el principio de igualdad?
- 3.2. ¿Existe una diferenciación justificada en el pronunciamiento del Tribunal?
- 3.3. El falso perjuicio en la diferenciación realizada por el Tribunal



IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA

4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

En relación con el problema principal, se considera que la causal de suspensión por la tramitación del procedimiento contencioso debe operar en todos los casos, exclusivamente durante los plazos legales para la resolución de los recursos impugnatorios. Esto implica que la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento realizado para su emisión no es un requisito necesario para que dicha suspensión opere únicamente hasta el vencimiento de este plazo máximo.

Con respecto al primer problema secundario, la respuesta preliminar indica que la naturaleza de la prescripción radica en la seguridad jurídica, que incluye el derecho a un plazo razonable. En este sentido, el pronunciamiento del Tribunal desnaturaliza esta figura jurídica, al contradecir la seguridad jurídica que asiste al administrado.

En relación con el segundo problema secundario, la interpretación que sostiene que la suspensión de la prescripción, derivada de la tramitación del procedimiento contencioso, debe operar de forma indefinida en aquellos casos donde no se ha declarado la nulidad del acto administrativo o del procedimiento para su emisión es irrazonable y afecta gravemente los derechos del administrado. Además, existe una línea jurisprudencial que favorece la posición del contribuyente, la cual ha sido ignorada por el Tribunal al emitir su pronunciamiento.

Finalmente, en lo que respecta al tercer problema secundario, se concluye que no hay una justificación válida para la aplicación diferenciada del penúltimo párrafo del 46 CT, dado que en ambos escenarios, la demora en la resolución de la controversia perjudica al contribuyente.

4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución

La posición que adopta el presente informe jurídico es contraria al fallo de la Resolución No. 00549-Q-2024, pues la interpretación del Tribunal constituye una vulneración a los principios de seguridad jurídica e igualdad que protegen a los contribuyentes, así como el derecho a un plazo razonable.

Asimismo, se genera una contradicción respecto a pronunciamientos anteriores del Tribunal Constitucional, afectando la predictibilidad y uniformidad en la aplicación de la ley tributaria.



V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1. ¿EL PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL DESNATURALIZA LO REGULADO RESPECTO A LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA?

5.1.1. La prescripción

La obligación tributaria forma parte del derecho público y es la vinculación entre el deudor y el acreedor tributario, cuyo objetivo es asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria.

A pesar de ello, este vínculo no puede mantenerse de manera indefinida, dado que las actuaciones de la Administración Tributaria, dentro del marco de sus facultades, no son absolutas y tienen un plazo máximo de ejercicio. Esto implica la existencia de un límite temporal, establecido por la figura jurídica de la prescripción.

En este contexto, el actual Código Tributario, al igual que el Código Civil vigente, sostiene que la prescripción extingue la acción, pero no el derecho. Por lo tanto, si el deudor realiza un pago voluntario de una obligación tributaria ya prescrita, dicho pago es válido, dado que el derecho no se encuentra extinguido.

En esa línea, Saul Villazana (2020, pp. 9) postula que la prescripción se origina cuando el acreedor de una relación jurídica patrimonial no actúa durante un período establecido por la ley. Esta inacción da lugar al surgimiento de un derecho potestativo a favor del deudor, quien, al amparo de este derecho, puede extinguir la posibilidad de que el acreedor reclame el pago de la deuda. Así, la prescripción extintiva permite al deudor no cumplir con su obligación sin que esto se considere un incumplimiento.

De lo anterior, se puede afirmar que, para que opere la prescripción, deben concurrir tres elementos: (i) el transcurso de un tiempo determinado, (ii) la

inactividad de las partes involucradas, y (iii) la presentación de la solicitud correspondiente para el reconocimiento de este derecho, ya que una vez declarada procedente por la autoridad, se podrá afirmar que la prescripción operó.

Corresponde así que, el transcurso del tiempo sea contabilizado a partir de los plazos establecidos en el artículo 43 del Código Tributario, teniendo en consideración que pueden existir distintos escenarios que dan inicio al cómputo del plazo de prescripción, los cuales se encuentran regulados en el artículo 44 del Código Tributario.

Para el presente informe jurídico, será de especial atención el numeral 7) de este último artículo, toda vez que en la Resolución No. 00549-Q-2024, nos encontramos en el supuesto de una deuda contenida en Resoluciones de Determinación y Multa, por lo que según establece este numeral, el inicio del cómputo de prescripción se efectuará al día siguiente de la notificación de dichas resoluciones.

En ese sentido, la prescripción opera porque el transcurso del tiempo para el derecho constituye un hecho jurídico² con efectos en los derechos subjetivos y en las propias relaciones jurídicas como la obligación tributaria. En consecuencia, la prescripción es una forma de extinción de las acciones de la Administración Tributaria (siempre que no se configure alguna causal de interrupción y/o suspensión), que ocurre al no haberse ejecutado dichas acciones durante el plazo que se tenía previsto.

5.1.2. ¿Cuál es el fundamento sobre el que se justifica la necesidad de la prescripción en el derecho tributario?

² Así, Espinoza Espinoza (2023, pp. 5) define el hecho jurídico como un acontecimiento o suceso, ya sea de naturaleza humana o ajeno a esta, que tiene relevancia en el ámbito del derecho, dado que ha sido reconocido previamente por el ordenamiento jurídico en su normativa.

A efectos de establecer el fundamento de esta institución jurídica, vamos a abordar las tres teorías que plantea López Herrera, citado por Aguayo López (2010, pp. 263-265))

En primer lugar, se propone que el fundamento de la prescripción es el castigo para la Administración Tributaria, ya que según esta postura se configuraría como una sanción al acreedor negligente, por no haber accionado, dentro del límite temporal, el cumplimiento de la prestación debida.

Cabe mencionar que, esta es la posición que ha adoptado la Corte Suprema en diversa jurisprudencia, como las Casaciones Nos. 3810-2017, 7656-2016-LIMA, 5148-2017-LIMA, entre otras, al mencionar que la prescripción constituye *“una sanción por la despreocupación del acreedor tributario para exigir el pago de la deuda tributaria durante el plazo determinado por ley”*. Asimismo, señalan que *“esta especie de castigo tiene como sustento que las relaciones jurídicas no pueden extenderse eternamente en el tiempo”*.

Sin embargo, como menciona López Herrera, este argumento pierde credibilidad al contrastarlo con la regulación de la prescripción en nuestro ordenamiento, ya que, si la intención es sancionar al negligente, esta "sanción" no debería depender de una solicitud por parte del deudor, por el contrario, correspondería que sea aplicada de oficio, como se realiza en otras jurisdicciones (por ejemplo, en España o Chile).

En esa línea, Moisset de Espanés, también citado por Aguayo López, cuestiona la validez de la postura respecto a la prescripción como una sanción, preguntándose ¿por qué se penaliza al acreedor, sin importar cuán negligente sea, mientras se beneficia al deudor, quien generalmente se encuentra en una clara situación de mora? ¿Cuál es la justificación para favorecer a uno y castigar al otro?

Asimismo, si fuera un castigo a la Administración Tributaria no resultaría coherente que en caso se realice el pago de la obligación prescrita no proceda la solicitud de devolución. En ese sentido, la percepción del castigo no constituye un fundamento suficiente para justificar la prescripción, toda vez que contradice los parámetros que regulan la prescripción en nuestro ordenamiento.

La segunda posición, según las palabras de Juan Aguayo (2010, pp. 264), postula a la prescripción como una presunción de pago, “en el sentido que, si ha transcurrido un plazo significativo y no se ha accionado contra el deudor, debe ser porque ya cumplió su prestación.” Sin embargo, no consideramos que para el presente análisis dicho fundamento sea relevante.

Por el contrario, la tercera teoría, según Aguayo López (2010, pp. 264), funda la prescripción en “*la necesidad de brindar estabilidad y certeza a la sociedad y sus relaciones jurídicas*”, garantizando el cumplimiento del principio de seguridad jurídica y legalidad.

Efectivamente, la Administración Tributaria tiene la facultad de autotutela ejecutiva para proteger sus intereses, sin necesidad de una instancia judicial (por ejemplo, al iniciar un procedimiento de cobranza coactiva solo requiere que no existan causales que se lo impidan, pero no un pronunciamiento del Poder Judicial), por lo que el contribuyente siempre se encontrará en una desventaja material respecto a la entidad.

En ese sentido, con el fin de equilibrar la balanza, el contribuyente debe contar con un marco normativo que proteja sus derechos y brinde límites a la actuación de la Administración Tributaria, siendo uno de ellos el que no existan situaciones indeterminadas latentes. De esa forma, se busca preservar el principio de seguridad jurídica, que en palabras del Tribunal Constitucional³ es la predecibilidad de las acciones, especialmente las de los poderes públicos, en relación con situaciones previamente definidas por

³ EXP. No. 0016-2002-AI/TC

la ley, por lo que este principio actúa como una garantía que sustenta todo el ordenamiento jurídico y refuerza la prohibición de la arbitrariedad.

De igual manera, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en la Resolución No. 00161-2-2008, estableciendo que la prescripción tiene como objetivo brindar un plazo determinado para resolver situaciones de incertidumbre. Esto implica que quienes mantengan una conducta de inacción durante el tiempo establecido por la norma perderán la oportunidad de hacer valer sus derechos. En este sentido, la seguridad jurídica se manifiesta a través de la preclusión, evitando que situaciones pendientes que afecten los intereses personales o patrimoniales de los ciudadanos se extiendan de forma indefinida.

Por lo tanto, para el Tribunal, la prescripción debe poder proporcionar un plazo fijo y certeza jurídica para resolver las situaciones de incertidumbre. Además, este límite temporal debe considerarse como un incentivo para que las partes actúen de manera oportuna y diligente, porque de lo contrario la inacción tiene como consecuencia la pérdida de la acción, como en este caso es el cobro de la deuda.

Entonces, si bien esta institución jurídica puede significar un incentivo para la debida diligencia por parte de la Administración Tributaria, al establecer plazos claros dentro de los cuales debe actuar para hacer valer sus facultades de recaudación, la prescripción es finalmente una limitación a la Administración que tiene como fundamento el principio de seguridad jurídica, pues es necesaria para que exista un equilibrio razonable en la relación jurídica que surge entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Al respecto, Manuela Fernández (2001, pp. 19), señala que el Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, en la sentencia del 13 de enero de 1994 (JT 1994,50), rechaza la idea de que la prescripción busque el beneficio del sujeto pasivo en la relación, pues este término no se utiliza en un

sentido técnico jurídico, sino vulgar, lo mismo que se puede observar con la calificación de la prescripción como sanción.

Por todo ello, esta institución jurídica no es un beneficio para el administrado, y si bien, a primera vista, podría considerarse que tiene como objetivo castigar la inacción de la Administración Tributaria, como hemos expuesto, en nuestro ordenamiento no cabe la palabra “castigo” para esta institución, puesto que los artículos que la regularizan no permiten que se dé una sanción, sino más bien, la pérdida de la oportunidad de la acción, pero solo en circunstancias específicas.

De esa forma, como primera conclusión tenemos que la naturaleza de la prescripción es la materialización del principio de seguridad jurídica que tiene el contribuyente respecto de sus obligaciones tributarias, las cuales están sujetas a límites temporales establecidos por la ley.

5.1.3. ¿Cómo afecta el pronunciamiento a la institución de la prescripción en materia tributaria?

Cuando el Tribunal, mediante la Resolución No. 00549-Q-2024, considera que, para un grupo de contribuyentes, cuyo procedimiento contencioso no se vio afectado por una nulidad del acto administrativo o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de este último, opera una suspensión indeterminada, se está vulnerando la institución de la prescripción en materia tributaria.

Esta interpretación desconoce la naturaleza de la prescripción, que es, precisamente, establecer límites temporales a la actuación de la Administración Tributaria, para que no existan situaciones indeterminadas latentes, y, de esta manera, preservar el principio de seguridad jurídica.

Asimismo, este pronunciamiento genera un desbalance en la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, toda vez que la seguridad jurídica implica que ambas partes conozcan y respeten los plazos legales,

garantizando una gestión eficiente y equitativa para la recaudación tributaria, que es uno de los fines principales de esta Administración.

Entonces, al permitir que las demoras administrativas, ajenas al contribuyente, influyan en la suspensión de la prescripción, se afecta negativamente la predictibilidad y confianza en el sistema tributario, siendo este último valor un elemento esencial para fomentar un ambiente de cumplimiento voluntario y cooperación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Por otro lado, reconocemos que la facultad recaudadora de la Administración Tributaria es esencial para el sostenimiento del gasto público, pues mediante la recaudación de impuestos, se financian las funciones estatales que benefician a toda la sociedad.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que la atribución de potestades administrativas se rige bajo el principio de legalidad, el cual somete a la Administración al ordenamiento jurídico. Al respecto, es el artículo IV.1.1. del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante el TUO de la Ley No. 27444) el que consagra este principio, indicando que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, siempre *dentro de las facultades que les han sido atribuidas* y de acuerdo con los fines para los que estas fueron encomendadas.

En esa línea, el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que cuando la Administración Tributaria tiene la capacidad de actuar con discrecionalidad, tiene la obligación de elegir la decisión administrativa que mejor sirva al interés público, siempre dentro de los límites que la ley establece. (Gamba Valega, p. 107).

Asimismo, debemos recalcar que, además que la Administración debe sujetarse plenamente a la ley, se encuentra también bajo la obediencia y respeto al mismo derecho, el cual es un concepto más amplio y que en

palabras de García de Enterría (1998, p. 127), además de las leyes formales, el derecho abarca todos los *valores* constitucionales, desde los que son proclamados como superiores y se encuentran en la Carta Magna, hasta los que se despliegan de estos mismos, así como los derechos fundamentales.

En ese sentido, los derechos y garantías fundamentales constituyen un “núcleo” que tanto la Administración (al ejercer sus potestades) como el legislador (al otorgar estas potestades) deben respetar y preservar, pues es una limitación a toda actuación de la Administración. Como ejemplo, nos encontramos ante la garantía que goza todo contribuyente al debido procedimiento administrativo, considerado un derecho fundamental, el cual se encuentra constituido por un lado por el derecho a obtener una resolución fundada y motivada dentro de un plazo razonable.

Sin embargo, con la Resolución No. 00549-Q-2024, se valida la demora en resolver los recursos impugnatorios, permitiendo que la facultad de la Administración para cobrar la deuda resulte ilimitada, pues no se respeta el límite temporal de la prescripción ni los plazos legales, así como se vulnera el debido procedimiento administrativo y las garantías que goza el contribuyente.

En conclusión, la interpretación adoptada por el Tribunal vulnera la esencia de la prescripción en materia tributaria y compromete el principio de seguridad jurídica, el cual es el fundamento de esta institución. Al permitirse que las demoras del Tribunal o la Administración Tributaria en resolver los recursos impugnatorios, sean parte del periodo en que se mantiene suspendido el plazo de prescripción, se prolonga indebidamente y a costas del respeto a los plazos legales, permitiendo de esa manera su incumplimiento. Por ello, es fundamental que se respeten los límites temporales establecidos para evitar arbitrariedades y abusos de derecho, garantizando así una gestión tributaria justa y equitativa que promueva la cooperación y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

5.2. ¿LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR LA CAUSAL DE LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEBE OPERAR DE MANERA INDEFINIDA?

5.2.1. La suspensión del plazo prescriptorio

La institución de la prescripción, de acuerdo a lo concluido en el acápite anterior, es el límite temporal de la Administración Tributaria que se fundamenta en la seguridad jurídica, pues busca dotar de certeza y estabilidad a las relaciones jurídicas del ordenamiento, evitando de esa manera crear situaciones en las que una deuda o un crédito sean exigibles indefinidamente.

Sin embargo, se deberá observar la existencia de eventos que producen efectos en el plazo de prescripción, realizados tanto por el propio deudor tributario como por la Administración Tributaria. Al respecto, existen dos situaciones, reconocidas por el Código Tributario, que interfieren con este cómputo: la interrupción y la suspensión.

La primera se da al haberse activado la relación jurídica con la actuación de una de las partes, siendo la consecuencia jurídica que el deudor habrá “perdido” el cómputo del plazo prescriptorio hasta antes de que se configure el acto de interrupción de la prescripción; por lo que, al cesar la causal, empieza nuevamente a transcurrir de cero el plazo.

Mientras que, por la segunda, la cual es materia de análisis del presente Informe, el plazo del término prescriptorio únicamente queda suspendido durante un determinado periodo de tiempo, lo cual significa que el tiempo transcurrido aún resulta eficaz a efectos del cómputo, y una vez culminada la causal de suspensión, el plazo continúa.

En el ordenamiento jurídico peruano, las causales de suspensión se encuentran reguladas en el 46 CT. Para efectos del este informe, nos enfocaremos en las causales asociadas a la facultad de la Administración

Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria, en específico la causal de suspensión durante la tramitación del procedimiento contencioso, regulada en el inciso a) del numeral 2) del mencionado artículo.

En ese sentido, debemos partir por identificar las modificaciones más relevantes que se realizaron al 46 CT:

- 1) Mediante el Decreto Legislativo No. 981, vigente desde el 15 de marzo del 2017, el legislador modificó los términos de la causal de suspensión del inciso a) del numeral 2, antes establecido como “la tramitación de las reclamaciones y apelaciones”, para, ahora denominarla “tramitación del procedimiento contencioso tributario”.

Esta modificación se instauró con la finalidad de evitar lapsos de tiempo en que la suspensión se levante y luego se vuelva a contar, tal como el plazo de 15 días hábiles para presentar el recurso de apelación ante el Tribunal.

Asimismo, este Decreto Legislativo incorporó la primera parte del vigente penúltimo párrafo del 46 CT, el cual indica que durante la tramitación del procedimiento contencioso o de la demanda contencioso-administrativa, a pesar de que se haya declarado la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento que los generó, la suspensión del plazo prescriptorio igual operará.

Este cambio en la norma, presenta como antecedente a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008, la cual estableció que el plazo prescriptorio permanecía de igual forma suspendido en el procedimiento contencioso en el que se declarara la nulidad, toda vez que la sanción de desconocer los efectos jurídicos de los actos administrativos no debe alcanzar a la tramitación del procedimiento contencioso porque la declaración de nulidad se fundamenta sobre la validez de este último.

2) Por su lado, el Decreto Legislativo No. 1311, que fue publicado el 30 de diciembre del 2016, agregó la segunda parte del vigente penúltimo párrafo del 46 CT, el cual es materia de controversia en la Resolución No. 00549-Q-2024, ya que este se refiere a que, en el caso de una reclamación o apelación, la suspensión solo se aplica a los plazos determinados en el Código Tributario para resolver esos recursos.

Cabe mencionar que, en la Exposición de motivos del último decreto legislativo, al momento de explicar la problemática no se utilizó un criterio restrictivo para referirse a que únicamente en los procedimientos contenciosos que concluyen con la declaratoria de nulidad, los plazos de prescripción podrían prolongarse; por el contrario, abarcó el problema de los incumplimientos de plazos legales para resolver de manera general, tomando como uno de los muchos ejemplos que podrían ocurrir, la afectación con la declaratoria de nulidad.

En ese sentido, la suspensión del plazo de prescripción existe en nuestro ordenamiento al no encontrarnos ante una inactividad del administrado o de la Administración Tributaria; sin embargo, las causales de suspensión tienen previsto ser de duración temporal, es decir, que en algún punto dicha actividad se va a agotar (por ejemplo, el procedimiento contencioso tendrá un fin con su resolución), a diferencia de las causales de interrupción, que suponen un hecho atemporal que no va a cambiar, por ejemplo una notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento, no tiene un inicio ni un final.

5.2.2. El procedimiento contencioso tributario y el incumplimiento de los plazos para resolver

En primer lugar, debemos partir del entendimiento que los procedimientos tributarios regulados en el Libro III del Código Tributario son parte del derecho administrativo, al ser un mecanismo de autotutela del interés público en el cual la propia administración resuelve la controversia.

Según Walker Villanueva (2014, pp. 753), lo particular de los procedimientos tributarios es que se despliegan una serie de potestades administrativas con el objetivo de garantizar la recaudación fiscal. Sin embargo, como es propio de todo procedimiento, al mismo tiempo, se protegen los derechos de los contribuyentes para asegurar que paguen los tributos, en la forma y medida prevista en la Constitución.

En ese sentido, dichas potestades administrativas deben realizarse con absoluta sujeción al principio de legalidad, pues este último constituye tanto el origen de la existencia de dicha potestad, como el límite de su aplicación.

Nuestro Código Tributario regula los siguientes procedimientos tributarios: (i) el procedimiento de fiscalización; (ii) el procedimiento de cobranza coactiva; (iii) el procedimiento contencioso-tributario; y (iv) el procedimiento no contencioso.

La Resolución No. 00549-Q-2024, analiza la suspensión del plazo para exigir el pago de la obligación tributaria durante la tramitación del procedimiento contencioso.

Cabe mencionar que, el procedimiento contencioso se encuentra regulado en los artículos 124° a 154° y 156° del Código Tributario y faculta a los contribuyentes a interponer recursos impugnatorios contra los actos emitidos por la Administración Tributaria que vulneren sus derechos.

Al respecto, este procedimiento contencioso se divide en dos etapas: primero, se presenta el recurso administrativo de la **reclamación**, el cual, según el artículo 142 del Código Tributario, para el presente caso (al no aplicarse normas de precios de transferencia u alguna otra situación específica que este artículo regula), es resuelto por la Administración Tributaria **en un plazo máximo de nueve (9) meses, incluyendo el**

período probatorio, contado desde la fecha de presentación del recurso.

Y como segunda etapa, se presenta el recurso de **apelación**, a través del cual se impugna la Resolución de la Administración Tributaria ante una instancia superior, la cual corresponde al Tribunal, siendo que según el artículo 150 del Código Tributario, este recurso se resolverá para el presente caso (al no aplicarse normas de precios de transferencia), **dentro del plazo máximo de doce (12) meses contados desde la fecha de ingreso del escrito al Tribunal.**

Por lo tanto, estos son los plazos legales dentro de los cuales debe resolverse un procedimiento contencioso, lo que implica la responsabilidad de los órganos administrativos de cumplir con lo estipulado en la ley.

Cabe recalcar que, toda actuación de la Administración debe ser acorde al TUO de la Ley No. 27444, que establece en el artículo 131, la obligatoriedad del cumplimiento de plazos y términos, entendiendo a estos términos como máximos, así como que toda autoridad debe cumplirlos y que es un derecho de los administrados exigir su cumplimiento.

No obstante, en la práctica esto no necesariamente ocurre, con lo cual se infringe el derecho constitucional de toda persona a presentar solicitudes por escrito ante la autoridad competente, quien tiene la obligación de responder por escrito dentro del plazo legal, *bajo responsabilidad*, conforme al artículo 2, inciso 20, de la Constitución Política del Perú.

Cabe resaltar que las dos últimas palabras del mencionado artículo: *“bajo responsabilidad”* (entiéndase de la autoridad competente en responder la petición), no se encuentran acorde con la regulación en materia tributaria, toda vez que, a pesar de un constante incumplimiento de los plazos legales, según critica Jorge Bravo Cucci (2014, pp. 966), *“no existe norma que penalice o sancione el incumplimiento de dicho plazo, lo que genera*

que este límite impuesto en la norma sea meramente declarativo e implica que los procedimientos administrativos se dilaten ostensiblemente”.

Finalmente, concordamos con Carlos Chirinos (2013, pp.251), respecto a que *“el incumplimiento del deber de la Administración Tributaria de pronunciarse dentro de los plazos estipulados por la ley, en ningún caso debe suponer una consecuencia negativa para el contribuyente, ni generar una evidente afectación a la seguridad jurídica, al crearse situaciones de indefinición legal en su contra”.*

5.2.3. ¿Cuál es el fundamento de la suspensión del plazo prescriptorio, por la causal referida a la tramitación del procedimiento contencioso?

Según Talledo Mazu, citado por Saul Villazana (2020, p. 18), el fundamento de la suspensión por la tramitación del procedimiento contencioso es que mientras las partes discuten una controversia, que se inició bajo la impugnación del contribuyente, no podría darse el hecho de que el plazo de prescripción siga transcurriendo, *“de tal modo que en medio del proceso prescriba la obligación, resultando inútil todo el proceso”.*

Asimismo, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia No. 998/2020, establece que es legítimo suspender el plazo de prescripción cuando se inicia un procedimiento contencioso, ya que no se está ante un período de inactividad de la Administración Tributaria que justifique *castigar* su ocio.

Como se indica, la finalidad de la suspensión es resguardar que el tiempo no limite la capacidad de la Administración Tributaria para redeterminar la obligación tributaria de manera justa y efectiva. Sin embargo, si dicho procedimiento contencioso se prolonga indebidamente por ineficiencia o demora injustificada de la propia Administración Tributaria, corresponde afirmar que el propósito de la suspensión se encontraría desnaturalizado.

En esa línea, se presenta el problema de las suspensiones por periodos de tiempo excesivos, creándose un ambiente de incertidumbre y dejando al contribuyente a la espera de una respuesta por parte de la autoridad administrativa, y solo una vez notificada esta última se podrá reanudar el cómputo del plazo de prescripción.

Por ello, la limitación del periodo de suspensión respecto al plazo legal para resolver los recursos del procedimiento contencioso no vulnera la concretización de un deber constitucional del Estado o un derecho del contribuyente, toda vez que restringir su duración es acorde a la misma normativa, la cual ha establecido un plazo máximo para resolver los recursos administrativos.

En esa línea, la Corte Suprema se ha pronunciado a favor de una delimitación de la suspensión, considerando de esa forma que el cómputo del plazo prescriptorio no puede estar suspendido durante el periodo en exceso que toman las autoridades administrativas para emitir su resolución, pues se vulneraría el principio de seguridad jurídica y predictibilidad.

Así, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente señaló en la Sentencia de Casación No. 12754-2014 que, mantener la suspensión del plazo de prescripción por tiempo indefinido, e incluso más allá del plazo prescriptorio establecido, violaría el principio de seguridad jurídica, que está protegido tanto constitucional como legalmente, lo que implica además la vulneración al principio de predictibilidad.

En ese sentido, la Corte concluyó que debía interponerse un límite al período de suspensión generado por la inactividad de los entes resolutores, exhortando incluso al Poder Ejecutivo y especialmente a la Administración Tributaria, a tramitar ante el Poder Legislativo las modificaciones legales correspondientes al 46 CT.

Ante ello, corresponde reflexionar sobre las consecuencias que implicaría mantener la regulación de una suspensión de manera indefinida, incluso llegando a sobrepasar el propio plazo de prescripción, pues ello atenta contra los principios de seguridad jurídica, predictibilidad y derechos constitucionales.

Por lo tanto, la suspensión durante el procedimiento contencioso tiene como fundamento el asegurar un debido procedimiento para resolver las controversias que puedan suscitarse a partir de un acto administrativo impugnado por el contribuyente, sin que el tiempo se convierta en un factor determinante que termine perjudicando los derechos de los contribuyentes o la eficacia de la Administración Tributaria.

No obstante, este debido procedimiento administrativo se desnaturaliza cuando la suspensión se prolonga excesivamente, incluso llegando a superar el propio plazo previsto para interponer la prescripción de la acción, afectando así la seguridad jurídica de los contribuyentes.

5.2.4. ¿La interpretación de la causal de suspensión por la tramitación del procedimiento contencioso tributario, que opera durante el exceso del plazo legal para resolver, vulnera el derecho al plazo razonable?

Como se mencionó anteriormente, en el procedimiento administrativo se reconoce la relevancia que tiene el tiempo como hecho jurídico, toda vez que nuestro ordenamiento legal le atribuye consecuencias jurídicas al simple transcurso del tiempo.

Al respecto, este es el elemento base para determinar el cómputo de los plazos, los cuales deben ser entendidos como “medidas de tiempo delimitadas para la realización de un acto”, que obligatoriamente han de ser cumplidas tanto por el administrado como por la Administración.

Sin embargo, hace ya unos años, el Tribunal Constitucional ha identificado en diversa jurisprudencia, como la sentencia recaída en el Expediente No.

02051-2016-PA/TC, los efectos que produce la demora de la Administración Tributaria así como del Tribunal, en resolver los recursos impugnatorios presentados por el contribuyente en el pleno ejercicio del derecho de defensa que ostenta.

En ese sentido, existen ya sentencias que buscan tutelar el derecho de los contribuyentes a obtener un pronunciamiento sobre una controversia tributaria, en la vía administrativa, dentro de un plazo razonable.

En efecto, el derecho al plazo razonable asegura que los administrados no sean expuestos a una incertidumbre o inseguridad indefinidas sobre sus derechos o intereses que son materia de controversia, siendo que las demoras de la misma Administración Tributaria, por sí mismas, producen perjuicio al contribuyente que interpuso su recurso impugnatorio.

Sobre este punto, Alcalá y Zamora, citados por Daniel Pastor (2004), afirman que *“la excesiva duración de los litigios constituye uno de los mayores y más viejos males de la administración de justicia”*. En tal sentido, un litigio que se mantenga indeterminado en el tiempo y con una excesiva duración no brindará la justicia buscada por el administrado.

En el caso peruano, el derecho a que un proceso culmine dentro de un plazo razonable no se encuentra regulado de manera expresa en la Constitución Política vigente; sin embargo, a partir de diversa jurisprudencia, como la sentencia emitida en el Expediente 00295-2012-PHC/TC, el Tribunal Constitucional reconoce que el fundamento constitucional del plazo razonable se encuentra en el numeral 3 del artículo 139 de la Carta Magna, el cual regula la garantía al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva.

Al respecto, en cuanto a la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia del Expediente No. 9727-PHC/TC, explicó que la tutela judicial efectiva implica tanto el derecho de acceso a la justicia como la eficacia de lo resuelto en la sentencia,

abarcando todo lo relacionado con el derecho de acción frente a la autoridad judicial. Por otro lado, el debido proceso se refiere a la observancia de los derechos fundamentales del procesado, así como a los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso judicial como instrumento de protección de los derechos subjetivos.

En ese sentido, la tutela judicial solo será efectiva cuando se cumplan con las garantías que le son prometidas al administrado para proteger cualquier derecho e interés frente a una lesión o amenaza. Al respecto, una de estas garantías es la oportunidad de resolverse en un plazo razonable, toda vez que el derecho a la tutela judicial efectiva deber satisfacerse dentro de los límites temporales razonables.

Sobre el particular, es preciso señalar que el Tribunal Constitucional ha establecido en reiterada jurisprudencia, como la Sentencia No. 04944-2011/PA, que las garantías inherentes al debido proceso también son aplicables en el ámbito administrativo. En esa línea, el derecho al plazo razonable es una garantía propia del debido proceso que corresponde ser respetada no solamente en el ámbito de un proceso judicial, sino también dentro de un procedimiento administrativo, tal como el procedimiento contencioso tributario.

El Tribunal Constitucional, en este contexto, ha afirmado que el derecho a un plazo razonable contribuye al respeto integral de los principios de necesidad, proporcionalidad, subsidiariedad, excepcionalidad, razonabilidad y provisionalidad, que son fundamentales para que la duración de un proceso sea reconocida como constitucional⁴.

Por lo tanto, dado que el derecho del administrado a recibir una respuesta en un plazo razonable es de naturaleza constitucional, es merecedor de una protección especial por parte de los operadores jurídicos, lo que conlleva a que toda actuación administrativa que pretenda prescindir de

⁴ EXP. N.º 2915-2004-HC/TCL

este derecho fundamental resulte contraria a la Constitución. En ese sentido, el pronunciamiento del Tribunal es contrario a lo regulado en la Constitución Política.

Sin embargo, a partir del criterio establecido en la Resolución No. 00549-Q-2024, es posible afirmar que constituye una vulneración al debido procedimiento, y en específico al derecho al plazo razonable, toda vez que el Tribunal se encontraría permitiendo el incumplimiento del plazo legal y avalando una conducta de las autoridades administrativas ajena a derecho.

Mediante este criterio de observancia obligatoria, se coloca al administrado en una situación de incertidumbre respecto a la duración del procedimiento contencioso, además de que la demora excesiva en resolver no contendrá consecuencias jurídicas para la Administración Tributaria (como el reinicio del cómputo del plazo prescriptorio), ya que el plazo continuará suspendido hasta que se emita el pronunciamiento del Tribunal que ponga fin a la controversia.

En esa línea, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia No. 998/2020, evaluó la aplicación del penúltimo párrafo del 46 CT y concluyó que el tiempo excesivo que la Administración tarda en emitir una resolución no debe ser considerado automáticamente como un período de actividad administrativa; por el contrario, corresponde que sea calificado como un periodo de inactividad o incluso mora administrativa, ya que durante ese tiempo, las respuestas a los recursos impugnatorios de los contribuyentes no se atienden de manera oportuna.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional considera irrazonable y desproporcionado que la suspensión opere durante todo el procedimiento contencioso, aun respecto al período que en exceso se tomó la Administración Tributaria o el Tribunal en resolver los recursos impugnatorios, toda vez que la demora en resolver debe calificarse como un período de inactividad administrativa que no es atribuible al contribuyente.

Cabe señalar que, el Tribunal Constitucional no hace distinciones entre los procedimientos contenciosos en los cuales se haya declarado la nulidad de los actos administrativos, de aquellos en los que no se hubiera declarado tal nulidad.

Por lo tanto, dicha suspensión no debe aplicarse al tiempo excesivo que la Administración Tributaria pueda tomar para resolver las impugnaciones presentadas, dado que la actividad que desempeña debe cumplirse en los plazos que la ley fija; de lo contrario, se vulneraría el derecho al plazo razonable que tienen los contribuyentes para obtener una decisión oportuna.

5.3. ¿LA DIFERENCIACIÓN DE LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN DEL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO VULNERA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD?

5.3.1. La interpretación conforme a derecho

El Tribunal es el órgano resolutivo del Ministerio de Economía y Finanzas, que en última instancia administrativa se pronuncia sobre las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las administraciones locales, regionales y nacionales respecto a la aplicación de las normas tributarias. Por ello, sus decisiones se convierten en criterios jurisprudenciales relevantes tanto para los propios involucrados en el caso concreto como para el resto de la sociedad.

Por otro lado, la interpretación jurídica consiste en desentrañar el sentido y alcance jurídico de una norma legal; cabe resaltar que, esta actividad nunca va a significar aplicar la norma en un sentido diferente al que tiene, pues la misma labor interpretativa posee una limitación inherente, que es la de su definición misma. Por ello, cuando se interpreta una norma, su naturaleza no puede variar.

En ese sentido, es la norma VIII del Código Tributario, la que permite al momento de aplicar las normas tributarias emplear todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, con lo cual, el Tribunal se encuentra facultado para interpretar tanto normas como hechos al resolver los litigios, y de esa manera, cumplir adecuadamente su función.

Sin embargo, se debe tener presente que, dicha facultad del órgano resolutor no resulta ser ilimitada; y toda norma existe en un contexto de producción normativa, el cual no puede ser ignorado.

Bajo la premisa anterior, debemos reconocer que el Derecho se ha transformado con los años, siendo uno de los cambios más trascendentales la evolución del Estado de Derecho al Estado Constitucional del Derecho. En este punto, si bien la Constitución siempre ha tenido un contenido normativo, según Luis Durán (2014, pp.53), se convierte en precepto normarum y base de todo el ordenamiento jurídico, tanto en sentido formal como material.

Por ello, al momento de interpretar las normas tributarias se debe tener en cuenta, según comenta Blume (2015, pp,30), la dimensión activa de la interpretación conforme a la Constitución, siendo un principio general del ordenamiento jurídico, según el cual la norma constitucional debe ser considerada como un referente para la interpretación de las normas del ordenamiento jurídico. Por ejemplo, para interpretar las normas jurídicas se debe tener presente el respeto al principio de igualdad.

5.3.2. El principio de igualdad en materia tributaria

En materia tributaria, existe la expresión “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”⁵, lo que permite aplicar un tratamiento diferenciado entre quienes se encuentran en condiciones desiguales,

⁵ EXP. N.º 2727-2002-AA/TC

sobre la base del principio de igualdad, regulado en el artículo 74 de la Constitución Política.

Asimismo, María Hernández (1994) distingue entre dos niveles de igualdad:

- a) **Igualdad en la ley:** Obliga al legislador a no crear distinciones injustificadas o arbitrarias al redactar las leyes.

- b) **Igualdad ante la ley:** Busca asegurar que los órganos administrativos y jurisdiccionales actúen de manera imparcial al aplicar las normas. Por lo tanto, el principio de igualdad no implica un tratamiento idéntico en todas las situaciones legales, sino que prohíbe la creación de diferencias de trato que carezcan de una justificación objetiva y razonable. En este contexto, la igualdad actúa como una garantía constitucional para los contribuyentes en materia tributaria, siempre que los mismos se encuentren en situaciones similares.

Lo anterior, significa que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, ya que la diferenciación justificada es constitucionalmente admitida. Por el contrario, el límite será únicamente sobrepasado ante discriminaciones desprovistas de una justificación objetiva y razonable.

5.3.3. La declaratoria de nulidad de los actos administrativos

En primer lugar, el acto administrativo, es definido en el artículo 1 de la Ley No. 27444, como toda declaración realizada por las entidades que, bajo el marco de las normas de derecho público, tiene como objetivo generar efectos jurídicos en relación con los intereses, derechos u obligaciones de los administrados en una situación específica.

Se trata, pues, de un acto jurídico emitido unilateralmente por la Administración –excluyendo así los actos producidos por y con los administrados– en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria.

En ese sentido, bajo la relación género-especie, todo acto “tributario” es un acto administrativo, emitido por el órgano competente para fiscalizar y recaudar una prestación de naturaleza tributaria.

Asimismo, de acuerdo con García y Fernández, citado por Gamba Valega (2022, p. 144-148) existen tres tipos de elementos que conforman el acto administrativo:

- (i) **Elementos subjetivos:** se refieren a los sujetos que tienen capacidad y legitimidad para expedir el acto administrativo. Corresponde que este sea emitido por el órgano facultado y competente de la Administración Pública.
- (ii) **Elementos objetivos:** están vinculados al contenido del acto administrativo, toda vez que para la emisión de este debe (i) haberse cumplido con el presupuesto de hecho establecido en la norma; (ii) contribuir al fin asignado por la norma que otorga la potestad administrativa; (iii) contener las causa y los motivos que impulsan su emisión; y (iv) el objeto debe ser posible, determinado y lícito, ajustándose al ordenamiento jurídico.
- (iii) **Elementos formales:** los relacionados al procedimiento administrativo previsto que debe seguirse para su emisión, además de que la estructura formal debe ser externa, generalmente escrita y estar debidamente motivada.

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 109 del Código Tributario regula las causales de nulidad de los actos de la Administración Tributaria, y si bien no se contemplan todas las causales que establece el TUO de la Ley No. 27444, resulta cierto que todo acto administrativo es válido únicamente cuando se ha dictado conforme al ordenamiento jurídico y se cumplen con los tres elementos antes mencionados, así como los requisitos establecidos en el artículo 3 del TUO de la Ley No. 27444.

En ese sentido, la declaratoria de nulidad ocurre cuando un acto tributario presenta vicios trascendentes que lo invalidan. significa que el acto administrativo se considera inexistente. Por lo tanto, la Administración Tributaria puede volver a emitir un nuevo acto por el mismo tributo y periodo, siempre que no haya prescrito su facultad de determinación.

De lo anterior, se desprende que la nulidad del acto administrativo es una situación específica que no depende de la voluntad del contribuyente, de sus propias características, o de su esfera de acción; sino de vicios en el procedimiento administrativo.

5.3.4. ¿Existe una diferenciación justificada en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal?

En la Resolución No. 00549-Q-2024, el Tribunal hace una diferenciación entre los procedimientos contenciosos que concluyen con la declaratoria de nulidad y aquellos que no la declara, ya sea revocando o confirmando los actos administrativos.

En este caso, mientras que para el primer supuesto permite que la suspensión se limite a los plazos legales que tienen las autoridades para resolver la controversia en cuestión; para el segundo escenario, se aplicará la suspensión durante toda la tramitación del procedimiento

contencioso, incluyendo el tiempo en exceso que incurra la Administración Tributaria.

El Tribunal ha justificado esta diferenciación bajo los tres métodos de interpretación que utilizó para la aplicación del 46 CT, tales como el histórico, teleológico y literal, concluyendo que este penúltimo párrafo fue agregado a fin de que la declaración de nulidad no extienda el plazo prescriptorio más allá de lo razonable, generando un mayor perjuicio al primer grupo de contribuyentes, ya que la Administración Tributaria podría emitir nuevos actos administrativos que generarían un nuevo procedimiento contencioso, lo cual presupone la prolongación de los plazos prescriptorios.

Sin embargo, esta diferencia de trato no tiene una justificación objetiva y razonable, toda vez que no se basa en ningún criterio relevante que permita distinguir entre los contribuyentes que impugnan las resoluciones de la Administración Tributaria, por el contrario, se fundamenta el trato desigual en una contingencia procesal, que no guarda relación con la finalidad de la suspensión.

En esa línea, el principio de igualdad ante la ley sostiene que todas las personas en situaciones similares deben recibir un trato igual. La declaración de la nulidad no implica necesariamente que los contribuyentes afectados por ella estén en una situación distinta respecto a aquellos administrados cuyos procedimientos contenciosos no se encuentran viciados por una nulidad. En este caso, ambos grupos de contribuyentes enfrentan el mismo problema: la demora injustificada por parte del Tribunal.

Considerar la nulidad como un criterio para justificar un trato desigual es irrazonable y contrario a derecho porque esta facultad de revisión de oficio se origina por errores administrativos de la propia autoridad⁶ y no

⁶ Salvo situaciones muy excepcionales originadas por el administrado, tales como la prevista en el numeral 3 del artículo 32 de la Ley No. 27444, respecto al fraude o falsedad en la declaración presentada.

del contribuyente, quien no tiene control sobre si se declara o no una nulidad; es una decisión de la administración.

Por lo tanto, la Administración Tributaria, al limitar el supuesto de suspensión de plazo de prescripción dentro de los plazos legales únicamente para aquellos casos en que se declare la nulidad de los actos administrativos, genera una situación de desigualdad entre los contribuyentes, pues, dependiendo del resultado de su recurso, se les aplicará o no la suspensión durante el plazo legal máximo para resolver los recursos impugnatorios, sin perjuicio de que en ambos casos se ven claramente afectados por la demora en resolver por parte de la Administración Tributaria y/o el Tribunal.

5.3.5. El falso perjuicio en la diferenciación realizada por el Tribunal

Sin perjuicio de lo ya mencionado, podemos agregar como propuesta en este informe, una nueva perspectiva respecto a lo que el Tribunal denomino un mayor perjuicio.

Para ello, debemos situarnos en el final del procedimiento contencioso de ambos grupos de contribuyentes y realizarnos la siguiente pregunta: ¿Y ahora, que sigue?

En el caso de los contribuyentes que le declararon la nulidad, al tener esta el efecto de retrotraer al momento en que se ha producido el vicio sustancial, existe la posibilidad de que se vuelvan a emitir nuevos actos administrativos pero esta vez sin los errores ya cometidos, y si bien es una probabilidad, en nuestro sistema, es lo que mayormente ocurre.

Entonces, ante estos nuevos actos administrativos el contribuyente tendrá nuevamente el derecho de defensa y la facultad de impugnar las decisiones de la Administración en caso no las encuentre arregladas a ley, lo que significa que: 1) podrá volver a discutir la controversia; 2)

reforzará su derecho de defensa con mejores herramientas y argumentos; y 3) continuará el nuevo procedimiento contencioso sin haber tenido la obligación de pagar la deuda tributaria.

Asimismo, existe también la posibilidad de que en este nuevo procedimiento contencioso, la controversia se resuelva en periodos menores, que se acerquen al plazo legal, por lo que al sumarse el tiempo transcurrido en el primer procedimiento contencioso (únicamente los plazos legales, correspondientes a 9 y 12 meses, en un caso que no aplique precios de transferencia) podría incluso resultar un plazo de suspensión menor comparado al de un procedimiento contencioso que no declaró la nulidad, ya que debemos partir de la realidad del ordenamiento jurídico peruano, en el cual existen una gran mayoría de casos que son resueltos en el doble de tiempo del plazo legal, tomándose como ejemplo los famosos casos de “Paramonga” o “Telefónica”.

Por otro lado, los contribuyentes a los que no se les declaró la nulidad, tienen una particularidad que podría incluso hacer que su situación resulte más gravosa, pues para poder seguir discutiendo la obligación tributaria después de la resolución del Tribunal que agotó la vía administrativa, corresponde continuar mediante el Proceso Contencioso Administrativo.

Por otro lado, los contribuyentes a quienes no se les declaró la nulidad enfrentan una situación que podría resultar más gravosa. Para seguir discutiendo la obligación tributaria tras la resolución del Tribunal que agotó la vía administrativa, deben impugnarla mediante el Proceso Contencioso Administrativo.

En este punto, se debe recordar que según el artículo 115 del Código Tributario las deudas impugnadas dentro del plazo legal no son exigibles, refiriéndose solo a impugnaciones dentro del procedimiento contencioso tributario. Entonces, si el Tribunal confirma la deuda

tributaria, esta será exigible aunque la resolución sea objeto de una demanda contenciosa administrativa.

Por su parte, el artículo 157 del Código Tributario establece que la presentación de la demanda no detiene la ejecución de los actos administrativos, y el artículo 24 del TUO la Ley No. 27584, dispone que la admisión de la demanda no interfiere la vigencia ni con la ejecución del acto administrativo (Villalobos Coronel, 2022, pp. 766).

Por tanto, frente a una resolución del Tribunal que confirma la obligación tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir el pago, a menos que exista una medida cautelar que establezca la suspensión de dicha exigencia o una ley lo establezca expresamente.

En ese sentido, debemos tener en cuenta que la relación jurídico-tributaria es una relación de carácter principalmente patrimonial porque involucra derechos y obligaciones de contenido económico entre el Estado y los contribuyentes. Por lo tanto, el hecho de que este grupo de contribuyentes puedan continuar discutiendo una obligación tributaria, pero con la regla de que dicha deuda es ahora exigible coactivamente, resultaría más gravoso, sobretodo para quienes la capacidad económica para ejercer el pago en este nuevo momento (años después del vencimiento original del plazo de prescripción) puede ser quizás diferente.

VI. CONCLUSIONES

Basado en el análisis efectuado en este informe, se presentan las siguientes conclusiones:

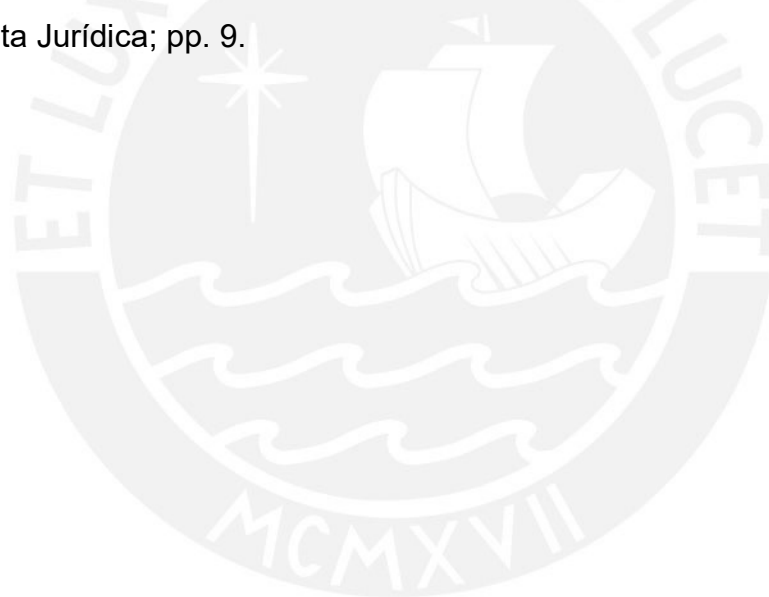
- El fundamento de la prescripción es la seguridad jurídica, asegurando la previsibilidad de las actuaciones en una relación jurídica que cambia con el tiempo.
- La suspensión del plazo de prescripción por la tramitación del procedimiento contencioso no puede ser indefinida, ya que vulnera la seguridad jurídica.
- El plazo legal que tienen las autoridades administrativas para resolver los recursos de impugnación debe ser el límite para el periodo de suspensión, toda vez que la demora en resolver debe calificarse como un periodo de inactividad administrativa que no es atribuible al contribuyente
- La interpretación del Tribunal habilita desde un inicio que la suspensión dure indefinidamente, vulnerando el derecho al debido procedimiento y el derecho al plazo razonable.
- El pronunciamiento genera un trato desigual en situaciones similares, y dicha diferenciación no tiene justificación, por lo que el Tribunal vulnera el principio de igualdad de los contribuyentes.

Por lo tanto, corresponde que la causal de suspensión del plazo de prescripción referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opere en todos los casos hasta el vencimiento de los plazos legales que tienen los órganos administrativos para resolver.

Bibliografía:

- Aguayo Lopez, J. (2010). Algunas consideraciones en torno a la renuncia a la prescripción en materia tributaria. Lima: Derecho y Sociedad, pp. 264.
- Bravo Cucci, J; Robles del Pilar, C; Ruiz de Castilla, F y Villanueva, W. (2014) Código Tributario: doctrina y comentarios. Lima: Instituto Pacifico.
- Blume Rocha, A. (2015). El principio de interpretación conforme a la constitución como criterio hermenéutico del Tribunal Constitucional. Tesis para optar por el grado académico de Magister en Derecho Constitucional. PUCP.
- Chirinos Sosa, C. (2013). Incumplimiento de plazos en el procedimiento contencioso tributario y prescripción extintiva: apuntes para una tutela jurisdiccional efectiva. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista 55-abril 2013.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sentencia de Casación No. 12754-2014, del 26 de mayo de 2015
- Corte Suprema de Justicia de la Republica. Sentencia de Casación No. 3810-2017 del 24 de abril de 2019.
- Duran Rojo, L. (2014). Uso del Soft Law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Revista del IPDT 57-noviembre 2014.
- Espinoza Espinoza, J. (2023). Acto Jurídico Negocial: Análisis doctrinario, legislativo y jurisprudencial. Lima: Instituto Pacifico. p. 55.
- Gamba Valega, C. (2022) Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios. En Procesal Tributario. Lima: Instituto Pacifico, pp. 80-190.
- García de Enterría y Fernandez (1998). Democracia, jueces y control de la Administración. Madrid: Civitas.
- Hernández Martínez, M. (1994) “El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español (como valor y como principio en la aplicación jurisdiccional de la ley)”. En Boletín Mexicano de Derecho Comparado, No. 81, Año XXVII, Nueva Serie, setiembre-diciembre, pp. 700-701
- Pastor, D. (2002). El Plazo razonable en el proceso del Estado de derecho: una investigación acerca del problema de la excesiva duración del proceso penal y sus posibles soluciones. Buenos Aires : Ad-hoc.

- Robles, C. D. P.; Ruiz de castilla, F. J.; Villanueva, W.; Bravo, j. A. (2014). Código Tributario: Doctrina y comentarios. LIMA. 3era edición actualizada y aumentada Volumen II. Pacífico.
- Socimo Villalobos, S. (2022). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. En Procesal Tributario. Lima: Instituto Pacífico, pp 711-7174.
- Tribunal Constitucional. Sentencia No. 998/2020 del 18 de diciembre de 2020
- Tribunal Constitucional. Sentencia No. 2727-2002-AA/TC del 19 de diciembre de 2003.
- Tribunal Constitucional. Sentencia No. 2915-2004-HC/TCL del 23 de noviembre de 2004.
- Villazana Ochoa, S. (2020). Supuestos de prescripción tributaria. Lima: Gaceta Jurídica; pp. 9.





Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en los valores materia de cobranza, corresponde verificar si respecto de tales valores se sigue un procedimiento de cobranza coactiva de acuerdo a ley.

Legalidad del procedimiento de cobranza coactiva

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 115° del mencionado código, se considera deuda exigible coactivamente a la establecida por resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la carta fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el artículo 146°, o la establecida por resolución del Tribunal Fiscal.

Que el primer párrafo del artículo 117° del citado código establece que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las resoluciones en cobranza, dentro del plazo de 7 días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse su ejecución forzada, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

Que el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario prescribe que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia; que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo, lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otras formas, por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, siendo que tratándose de correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

Que el inciso e) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, que aprobó las normas que regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 000154-2020-SUNAT¹, preceptúa que por "Notificaciones SOL" debe entenderse al medio electrónico aprobado por el artículo 2°.

Que el artículo 2° de la anotada resolución de superintendencia señala que las "Notificaciones SOL" son un medio electrónico a través del cual la SUNAT, al amparo del inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones y otros respecto de los cuales se estime conveniente acreditar la fecha del depósito, relacionados con tributos o conceptos no tributarios cuya administración y/o recaudación esté a su cargo, incluyendo aquellos conceptos respecto de los cuales ejerce funciones; y, el artículo 3° de la misma resolución prevé que la SUNAT puede notificar, a través de Notificaciones SOL, los actos administrativos a que se refiere el artículo anterior a los administrados, salvo los actos que de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario u otro dispositivo legal deban ser notificados de una forma distinta.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 86°-A del Código Tributario²⁻³ - que regula las obligaciones de la SUNAT para efecto de las actuaciones o procedimientos tributarios que se realicen a través de sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos - la SUNAT deberá asignar la CLAVE SOL que permita acceder al buzón electrónico a todos los sujetos que deban inscribirse en sus registros, que le permita

¹ Publicada el 26 de setiembre de 2020.

² Incorporado por el artículo 6° de la Ley N° 30296, publicado el 31 de diciembre de 2014.

³ De acuerdo con la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley N° 30296 entiéndase como CLAVE SOL, dirección electrónica y buzón electrónico a aquellos conceptos definidos en las normas vigentes como SUNAT virtual o portal de la SUNAT, Código de Usuario y CLAVE SOL y Buzón electrónico.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

realizar, de corresponder, la notificación de sus actos por el medio electrónico a que se refiere el inciso b) del artículo 104°.

Que asimismo, el primer párrafo del numeral 1 del artículo 87° del código en mención⁴, que regula las obligaciones de los administrados, establece que los administrados deben, entre otros, inscribirse en los registros de la Administración Tributaria así como obtener, con ocasión de dicha inscripción, la CLAVE SOL que permita el acceso al buzón electrónico a que se refiere el artículo 86°-A y a consultar periódicamente el mismo.

Que mediante Resolución N° 01380-1-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 22 de marzo de 2006, con carácter de precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que procede que en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva.

Que en el caso de autos se tiene que mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° [REDACTED] de 17 de noviembre de 2022 (fojas 56 y 57), se inició a la quejosa un procedimiento de cobranza coactiva seguido con expediente de la misma numeración, por la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 (fojas 59, 60, 62, 63, 65 a 69, 71, 72, 74, 76, 78, 80, 82, 84, 86, 88, 90, 92 y 94).

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 04494-2-2022 de 17 de junio de 2022 (fojas 437 a 443), este Tribunal confirmó la Resolución de Oficina Zonal N° [REDACTED] de 14 de julio de 2017, que declaró infundado el recurso de reclamación presentado contra las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], la que, según se observa de foja 899, fue notificada el 27 de julio de 2022, en el domicilio fiscal de la quejosa, mediante acuse de recibo, consignándose los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, así como la indicación de que dicha persona no exhibió documento de identidad, lo que se encuentra arreglado a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario⁵.

Que en tal sentido, la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], resultaba exigible coactivamente, según lo dispuesto en el inciso c) del artículo 115° del Código Tributario, y, en ese sentido, la Administración se encontraba facultada a iniciar su cobranza, como lo hizo con Resolución de Ejecución Coactiva N° [REDACTED], la que fue notificada vía el Sistema de Notificaciones SOL, mediante su depósito en el buzón electrónico de la quejosa efectuado el 17 de noviembre de 2022, según se aprecia a foja 54, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que, en consecuencia, al no advertirse en autos la existencia de irregularidades en el inicio del procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente N° [REDACTED], corresponde declarar infundada la queja en este extremo.

Prescripción

Que de acuerdo con el numeral 3 del inciso b) del artículo 119° del Código Tributario, el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza.

Que según el artículo 43° del citado código, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubiesen presentado la declaración respectiva.

⁴ Modificado por el artículo 5° de la Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014.

⁵ Diligencia que no ha sido cuestionada por la quejosa, siendo que ella misma indica la fecha de su notificación.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que de acuerdo, con los numerales 2 y 4 del artículo 44° del referido código, el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el numeral 1; y, desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Que a su vez, según el numeral 7 del artículo 44° del mencionado código, incorporado por Decreto Legislativo N° 1113, vigente desde el 28 de setiembre de 2012, el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018, señala que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 45° del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, señala que el plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

Que el inciso a) del numeral 2 del artículo 46° del Código Tributario señala que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que el penúltimo párrafo del artículo 46° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1311⁶ dispone que para efectos de lo establecido en el presente artículo, 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 prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera solo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver el respectivo recurso.

Que de otra parte, el primer párrafo del artículo 142° del Código Tributario establece que la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Que a su vez, el primer párrafo del artículo 150° del Código Tributario, antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 1421⁷, señala que el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

Que mediante Resolución N° 00226-Q-2016, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 27 de enero de 2016, se ha establecido como precedente de observancia obligatoria que: *"Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre la prescripción, cuando la deuda tributaria se encuentre en cobranza coactiva, siempre que se deduzca previamente ante el Ejecutor Coactivo y éste, correspondiéndole emitir pronunciamiento, omita hacerlo o deniegue lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario. El pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede estar referido a la prescripción de la*

⁶ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

⁷ Publicado el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como sobre la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”.

Que mediante escrito presentado el 26 de julio de 2023 con Expediente N° [REDACTED] (fojas 246 a 252) la quejosa dedujo ante el ejecutor coactivo de la Administración la prescripción de su acción para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], materia de cobranza coactiva en el Expediente N° [REDACTED], la que fue declarada no ha lugar mediante Resolución Coactiva N° [REDACTED] de 5 de setiembre de 2023 (fojas 321 a 350)⁸, al considerarse que los actos detallados en el Informe N° [REDACTED] que se adjunta a dicha resolución, suspendieron e interrumpieron el cómputo del plazo prescriptorio.

Que en ese sentido, al haberse verificado que el procedimiento de cobranza coactiva seguido con el Expediente N° [REDACTED] fue iniciado conforme a ley y se encuentra vigente, en aplicación del criterio establecido en la Resolución N° 00226-Q-2016, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre la prescripción alegada.

Que en primer término, con relación a las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], cabe indicar que considerando lo expuesto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, resulta oportuno determinar previamente al análisis de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas contenidas en dichos valores, si la notificación de los mismos se efectuó dentro del plazo prescriptorio de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria respecto de tales deudas.

Que de acuerdo con lo expuesto en la citada Resolución Coactiva N° [REDACTED] de 5 de setiembre de 2023, el plazo de prescripción aplicable a las deudas contenidas en las citadas Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], giradas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011 (fojas 74, 76, 78, 80, 82, 84, 86, 88, 90, 92 y 94), es de cuatro (4) años, por lo que su cómputo se inició el 1 de enero de 2012 y de no producirse causales de interrupción o suspensión culminarían el primer día hábil de 2016.

Que la Administración señala como acto interruptorio a la notificación del Requerimiento N° [REDACTED] (fojas 619 a 790), la que fue notificada en el domicilio fiscal de la quejosa¹⁰, el 11 de setiembre de 2015, mediante acuse de recibo, apreciándose los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, lo que se encuentra de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 791), interrumpiéndose el anotado cómputo del plazo conforme a lo dispuesto en el inciso c) del numeral 1 del artículo 45° del mencionado código, iniciándose uno nuevo al día siguiente de su notificación, el que de no mediar otros actos de interrupción o suspensión, culminaría el 12 de setiembre de 2019.

Que las citadas Resoluciones de Determinación N° [REDACTED] fueron notificadas en el domicilio fiscal de la quejosa, el 21 de diciembre de 2016, mediante acuse de recibo, apreciándose los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, conforme se aprecia a fojas 73, 75, 77, 79, 81, 83, 85, 87, 89, 91 y 93. En tal sentido, se tiene que la Administración ejerció la facultad de determinación de la mencionada deuda, antes del vencimiento del plazo de 4 años, por lo que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la anotada deuda se rige por lo establecido en el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113 y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

⁸ Modificada mediante la Resolución Coactiva N° [REDACTED] de 13 de octubre de 2023 (foja 817), notificada vía el Sistema de Notificaciones SOL, mediante su depósito en el buzón electrónico de la quejosa efectuado el 17 de octubre de 2023, según se aprecia a foja 818, lo que se encuentra arreglado a ley.

⁹ Emitida en referencia a la Carta N° [REDACTED].

¹⁰ Conforme se aprecia de la Ficha RUC de la quejosa (fojas 356 a 364).



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que, en tal sentido, dicho plazo se inició a partir del día siguiente de su notificación, esto es, el 22 de diciembre de 2016, y culminaría el 22 de diciembre de 2020, de no mediar actos de interrupción y/o causales de suspensión de dicho plazo.

Que, por su parte, de conformidad con las normas antes glosadas, el plazo de prescripción aplicable a la deuda correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, las cuales ocurrieron durante los años 2012 y 2013, contenidas en las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED] (fojas 59, 60, 62, 63, 65 a 69, 71 y 72), es de 4 años, conforme con lo expuesto en la citada Resolución Coactiva N° [REDACTED], por lo que el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir su pago se inició a partir del día siguiente de su notificación, esto es, el 22 de diciembre de 2016¹¹, conforme con lo dispuesto por el numeral 7 del artículo 44° del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, y culminaría el 22 de diciembre de 2020, de no mediar actos de interrupción y/o causales de suspensión de dicho plazo.

Que de acuerdo con lo antes mencionado, y se aprecia de fojas 874 a 898, la quejosa interpuso recurso reclamación el 16 de enero de 2017 contra los citados valores, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Oficina Zonal N° [REDACTED] de 14 de julio de 2017 (fojas 857 a 868), notificada a la quejosa el 25 de agosto de 2017, de acuerdo a ley (foja 869); siendo que el 15 de setiembre de 2017, la quejosa formuló apelación, según se observa de fojas 95 a 109, y mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04494-2-2022 de 17 de junio de 2022, se confirmó dicha resolución, la que, de acuerdo con el análisis expuesto líneas arriba, fue notificada conforme a ley el 27 de julio de 2022.

Que ahora bien, resulta oportuno señalar con relación al mencionado recurso de apelación contra la citada Resolución de Oficina Zonal N° [REDACTED], que éste fue interpuesto el 15 de setiembre de 2017, siendo elevado a este Tribunal el 5 de octubre de 2017 con Oficio N° [REDACTED] de acuerdo al Sistema de Información del Tribunal Fiscal - SITFIS.

Que el citado recurso de apelación fue resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 04494-2-2022 de 17 de junio de 2022, mediante la cual confirmó la citada Resolución de Oficina Zonal N° [REDACTED].

Que conforme se observa de la citada Resolución Coactiva N° [REDACTED] de 5 de setiembre de 2023 (fojas 321 a 350), la Administración considera que el plazo de de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], se suspendió durante tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que al respecto, corresponde determinar si en el caso de procedimientos contenciosos tributarios en los que no se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o la nulidad del procedimiento llevado a cabo para su emisión, la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos previstos para resolver los recursos de impugnación.

Que sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones. En efecto, conforme con la primera interpretación, la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos

¹¹ Es preciso indicar que las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], fueron notificadas en el domicilio fiscal vigente de la quejosa – según se aprecia de la ficha RUC de la quejosa a foja 359 – el 21 de diciembre de 2016, mediante acuse de recibo, apreciándose el nombre y la firma de la persona con quien se entendió dichas diligencias, consignado además que aquella no exhibió documento de identidad, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, conforme se aprecia a fojas 58, 61, 64 y 70.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión.

Que por otro lado, según la segunda interpretación, la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, en todos los casos opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación, esto es, aun cuando en el mencionado procedimiento no se haya declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-01 de 16 de febrero de 2024, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: *“La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión.”*, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

“El artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Agrega que dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Por su parte, el artículo 44 del citado código regula el inicio del cómputo del plazo de prescripción, siendo que, en el caso de deuda contenida en resoluciones de determinación y multa, su numeral 7) establece que el cómputo inicia al día siguiente de su notificación. A su vez, los artículos 45 y 46 recogen las causales de interrupción y suspensión de dicho cómputo, respectivamente.

Así, conforme con el inciso a) del numeral 1 del citado artículo 46, el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

En relación con las causales de interrupción y suspensión del cómputo del plazo de prescripción, en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008¹² se ha indicado que las primeras representan una ponderación entre la seguridad jurídica (fundamento de la prescripción) y la finalidad de la potestad tributaria (que justifica el actuar de la Administración) y que la suspensión del cómputo del plazo de prescripción está prevista a favor de quien tiene la titularidad de una facultad y que por diversos motivos no puede ejercerla por un tiempo¹³. Así, las causales de suspensión establecidas por el artículo 46 del Código Tributario reconocen la existencia de supuestos en los que la Administración no puede ejercer su facultad de determinación, sanción o cobro.

¹² Publicada el 25 de enero de 2008 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria. En dicha resolución se estableció como precedente que: *“La notificación de una resolución de determinación de 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 o aplicar sanciones. Se suspende del plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria 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”.*

¹³ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *Prescripción y Caducidad. La extinción de acciones y derechos en el Código Civil*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1997, Lima, p.50.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Ahora bien, el penúltimo párrafo del artículo 46 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1311¹⁴, establece que: “Para efectos de lo establecido en el presente artículo, 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 prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo” (énfasis agregado).

Cabe mencionar que antes de la modificación de dicha norma por el Decreto Legislativo N° 1311 este párrafo del artículo 46 no preveía que la suspensión operaba sólo por los plazos establecidos por el Código Tributario para resolver.

Al respecto, a fin del presente análisis es conveniente revisar la evolución de esta norma. Así, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 981¹⁵, el anotado artículo 46 establecía que la prescripción se suspendía durante las reclamaciones y apelaciones y no existía un párrafo similar al que es objeto de análisis.

Al respecto, en la mencionada Resolución N° 00161-1-2008, de observancia obligatoria, en la que se analizó un caso de prescripción en el que no era aplicable el Decreto Legislativo N° 981, se estableció como criterio que: “Se suspende del plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria 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”.

En los fundamentos de dicha resolución se indicó que, si bien mediante la declaración de nulidad se desconoce los efectos jurídicos de los valores impugnados desde su emisión, dicha sanción no alcanza a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, esto es, no se le puede privar de eficacia jurídica pues es sobre la base de su validez que se sustenta precisamente la declaración de nulidad. Por tanto, se agregó, el hecho de haberse declarado dentro de dicho procedimiento la nulidad de los valores impugnados no le resta los efectos suspensivos que tiene la tramitación de la reclamación o apelación sobre el plazo prescriptorio. Asimismo, se señaló, como se ha mencionado anteriormente, que las causales de suspensión establecidas por el artículo 46 del Código Tributario reconocen la existencia de supuestos en los que la Administración no puede ejercer su facultad de determinación, sanción o cobro, razón por la que aun cuando el procedimiento contencioso tributario concluya con la declaración de nulidad de los valores impugnados, sus efectos suspensivos se habrían producido.

Cabe indicar que de dicho criterio y de sus fundamentos no se aprecia que se haya hecho referencia a que dicha suspensión solamente operaba durante el plazo legal para resolver los recursos de reclamación y apelación.

A partir de la indicada modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 981, en el artículo 46 se separaron las causales de suspensión del cómputo del plazo de prescripción según la acción de que se trate y en lugar de mencionarse a las “reclamaciones y apelaciones”, se empieza a hacer referencia a la tramitación del procedimiento contencioso tributario. Asimismo, se agregó el párrafo según el cual: “Para efectos de lo establecido en el presente artículo la suspensión que opera durante la tramitación

¹⁴ Publicado el 30 de diciembre de 2016. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado Decreto Legislativo establece que “La modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones”.

¹⁵ Publicado el 15 de marzo de 2007, que modificó el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. En el anexo I (Antecedentes normativos) puede apreciarse la evolución de la redacción del artículo 46 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa¹⁶, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos”.

Al respecto, en la exposición de motivos de dicha norma se indicó que en el caso de un acto administrativo que fue declarado nulo, pero respecto del cual se produjo una impugnación dentro del plazo de prescripción original, la suspensión del plazo de prescripción no se ve alterada por la declaración de nulidad de dicho acto administrativo ya que la causal que se aplica está referida a la existencia del procedimiento contencioso tributario. Asimismo, se hace referencia a Resoluciones del Tribunal Fiscal que contenían dicho criterio y se indicó que: “La propuesta se restringe a aclarar que en caso que un acto sea declarado nulo o el procedimiento de fiscalización en el que se emitió sea declarado nulo, no afecta la causal de suspensión referida al procedimiento contencioso tributario o al proceso contencioso administrativo en tanto la tramitación de los mismos ocurra durante el plazo de prescripción” (énfasis agregado).

Ahora bien, esta norma fue modificada nuevamente por el Decreto Legislativo N° 1311, agregándose a dicho párrafo lo siguiente: “En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo”.

Al respecto, en la exposición de motivos del mencionado decreto legislativo, al describirse la situación previa a la propuesta de modificación del artículo 46, luego de hacerse referencia a la citada Resolución N° 161-1-2008, antes citada, se señaló que aun cuando en apariencia la facultad de determinar la obligación tributaria ya se ha ejercido con la notificación de la resolución de determinación que luego es reclamada y apelada, si en dichas etapas se declara su nulidad, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, ello no afecta la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de determinar, la que no se puede entender ejercida desde que la resolución de determinación o el procedimiento de fiscalización que le dio origen es declarado nulo.

Por su parte, al señalarse la problemática que se pretende solucionar con la modificación normativa, se anotó que conforme con el Código Tributario se han previsto plazos para resolver los recursos de reclamación y apelación y se indicó que:

“...en aquellos casos en que dicho plazo es superado ampliamente y a la vez se declara la nulidad del acto reclamado, la suspensión de la prescripción puede generar que se perciba que el plazo de prescripción de las acciones de la administración tributaria se extiende más allá de lo razonable. Esto sería particularmente cuestionable si es que el plazo de suspensión que finalmente se compute, en supuestos de nulidad supere el plazo original de prescripción”. (énfasis agregado).

Al respecto, al presentar la propuesta de modificación normativa se indicó que: “teniendo en cuenta la problemática antes descrita”, esto es, el de la suspensión del cómputo de plazos de prescripción en procedimientos contenciosos tributarios cuando se declara la nulidad de los valores impugnados, “se establece que la suspensión a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario se aplique durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en tanto éstos se resuelvan en los plazos establecidos en el Código Tributario, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento de los plazos antes mencionados”.

¹⁶ Si bien en este párrafo se alude también al proceso contencioso administrativo, el presente análisis solamente está referido a la suspensión del cómputo del plazo de prescripción ocasionada por la tramitación del procedimiento contencioso tributario.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

En tal sentido, haciéndose una interpretación teleológica e histórica¹⁷ de la norma, se interpreta que el mencionado penúltimo párrafo del artículo 46 antes y después de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1311 hace referencia únicamente a los procedimientos contenciosos tributarios en los que se ha declarado la nulidad de los actos administrativos impugnados o la nulidad del procedimiento llevado a cabo para su emisión, aun cuando la redacción de esta última parte de la norma no mencione la declaración de nulidad.

En efecto, originalmente dicho párrafo fue agregado al citado artículo 46 a fin de que la declaración de nulidad no afecte la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, siendo que en la segunda modificación, a fin de que no se perciba que en esos casos, es decir, cuando se produce dicha declaración de nulidad, la prescripción de las acciones de la Administración se extiende más allá de lo razonable, se previó que la suspensión solamente operaría durante los plazos previstos por el Código Tributario para resolver, reanudándose el cómputo una vez vencidos. Esta ha sido entonces la ratio legis de estas dos modificaciones normativas.

Al respecto, como se ha indicado anteriormente, las causales de suspensión del cómputo del plazo de prescripción tienen como fundamento situaciones que imposibilitan el ejercicio de las facultades por su titular, en este caso, las facultades de determinar y aplicar sanciones, siendo la tramitación del procedimiento contencioso tributario, uno de tales supuestos, reconocidos por el artículo 46 del Código Tributario, por lo que, en principio, tales acciones se encuentran suspendidas durante el lapso que aquello ocurra. Ahora bien, en el mencionado procedimiento contencioso tributario es posible que pueda declararse la nulidad de los actos administrativos impugnados o del procedimiento llevado a cabo para su emisión, lo que implica que tales actos no surtieron efecto alguno. En dicha situación, la Administración podría emitir nuevos actos administrativos que a su vez podrían dar lugar a un nuevo procedimiento contencioso tributario, por lo que podría percibirse que los plazos prescriptorios se extienden, siendo ello lo que justifica que en el supuesto específico de aquellos procedimientos en los que se declara la nulidad de los actos administrativos, la suspensión de los términos prescriptorios opere solo durante los plazos establecidos para resolver los recursos impugnatorios, a diferencia de los casos en que no existe tal declaratoria de nulidad y, por tanto, no cabe la posibilidad de un nuevo procedimiento contencioso tributario.

En tal sentido, la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 introducida por el Decreto Legislativo N° 1311 no puede ser leída en forma aislada, sino que debe ser interpretada considerando sus antecedentes normativos y jurisprudenciales, así como el sustento de la existencia de las causales de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, por lo que el referido penúltimo párrafo, por completo, únicamente es aplicable a los casos en los que se ha declarado la nulidad de los actos administrativos impugnados o la nulidad del procedimiento llevado a cabo para su emisión.

¹⁷ Como explica RUBIO CORREA, la *ratio legis* es la razón de ser de la norma, siendo que "según el método de la *ratio legis*, el «qué quiere decir» de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto" (p. 240). De otro lado, explica que: "Para el método histórico la interpretación se hace recurriendo a los contenidos que brindan los antecedentes jurídicos directamente vinculados a la norma de que se trate, Este método se fundamenta en que el legislador siempre tiene una intención determinada al dar la norma jurídica, llamada intención del legislador, que debe contribuir decisivamente a explicarnos su sentido". A ello agrega que: "Esta intención del legislador puede manifestarse a través de varias fuentes directas e indirectas. Las principales son: 1. Las fundamentaciones expresas de los proyectos legislativos, dejadas por escrito por los mismos autores. Aquí podemos encontrar una subclasificación. De un lado, las llamadas «exposiciones de motivos» que generalmente acompañan a los proyectos de leyes elaborados por especialistas del Derecho que, así, dejan constancia de las razones por las que proponen la norma y sus contenidos específicos. Mientras menos modificaciones sufra el proyecto al convertirse en ley, mayor será la utilidad de esta exposición de motivos. (...) 3. También son importantes para el método histórico las normas en las que el legislador declara haberse inspirado y las propias normas derogadas, pues el cotejo entre ambas puede decir mucho del contenido de la actual.". En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2009, Lima, p. 240 y 248 y ss.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Se advierte además que a la misma interpretación puede arribarse si tiene en cuenta que la norma general sobre suspensión del cómputo del plazo de prescripción es la prevista por el inciso a) del numeral 1 del artículo 46, en el que se alude a que la suspensión se produce "Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario", siendo que esta norma no señala que dicha suspensión solo se produce durante los plazos previstos para resolver las reclamaciones y apelaciones. En tal sentido, si la intención de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 1311 hubiera sido que en todos los casos la suspensión solo se produzca durante los plazos legales para resolver, se habría modificado el citado inciso a), no siendo necesario introducir una norma adicional en el penúltimo párrafo de dicho artículo. Ello evidencia entonces que la referida modificación solo buscaba complementar lo que ya estaba regulado en dicho párrafo, es decir, los casos en los que existe una declaración de nulidad, a fin de que en esos casos la suspensión solo se produzca durante los plazos legales para resolver.

Lo expuesto se corrobora incluso a partir la literalidad del párrafo materia de análisis. Al respecto, se aprecia que la primera parte del penúltimo párrafo del citado artículo 46 alude al procedimiento contencioso tributario y al proceso contencioso administrativo mientras que la segunda sólo hace referencia a las apelaciones y reclamaciones, esto es, a las etapas del procedimiento contencioso tributario. En ese sentido, se entiende que la primera parte del párrafo analizado alude a un "todo" (al procedimiento administrativo y al proceso judicial) y la segunda, a una parte de ese "todo" (reclamaciones y apelaciones), por lo que puede concluirse que ambas se refieren a la misma situación, esto es, aquella en la que se ha producido una declaración de nulidad.

Asimismo, dado que al legislarse gramaticalmente se ha utilizado como signo de puntuación un "punto seguido" para hacer referencia a que la suspensión opera solo en los plazos previstos para resolver, se advierte que se está aludiendo al mismo tema o supuesto regulado en el mismo párrafo, esto es, únicamente a los procedimientos tributarios en los que se ha declarado la nulidad de los actos impugnados o la nulidad del procedimiento llevado a cabo para su emisión, lo que, como ya se ha indicado, se corrobora a partir de la Exposición de Motivos del citado decreto legislativo en la que además se indica: "Sin perjuicio de lo anterior, a su vez, detrás de la correcta determinación de la obligación tributaria existe un interés público que debe ser protegido". Ello refuerza que la ratio legis de la modificación del artículo 46 está relacionada con los casos en que se ha declarado la nulidad, esto es, cuando no se ha ejercido correctamente la facultad de determinación y/o de aplicar sanciones, hecho que no justificaría que se favorezca con la suspensión del plazo de prescripción por un plazo mayor al previsto legalmente para resolver los recursos en los que se establezca la nulidad ya que ello no sería razonable, siendo que además la norma busca incentivar la emisión de actos válidos, en salvaguarda del interés público.

Finalmente, como se ha podido apreciar, en el desarrollo de estos fundamentos únicamente se hace referencia a las acciones de la Administración para determinar y aplicar sanciones. Al respecto, ello se explica porque si se parte de la premisa según la cual, el penúltimo párrafo materia de análisis solamente aplica cuando se declara la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para su emisión, el cómputo del plazo de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en los actos administrativos nunca empezará a correr¹⁸ siendo que no puede interrumpirse ni suspenderse un cómputo que nunca empezó¹⁹. En cambio, cuando se declara la nulidad, la Administración Tributaria

¹⁸ En efecto, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario prevé que la acción para exigir el pago empieza a computarse desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa.

¹⁹ Lo indicado no se opone al criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 161-1-2008 por cuanto esta resolución se emitió cuando no estaba vigente el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (conforme con el cual, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de deuda contenida en resoluciones de determinación y de multa empieza a computarse a partir del día siguiente de su notificación), ni el Decreto Legislativo N° 1421 en cuya Primera Disposición Complementaria Transitoria se indicó que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

podría pretender ejercer nuevamente sus acciones para determinar y aplicar sanciones, y por su parte, el administrado podría invocar la prescripción de dichas acciones, momento en el que es relevante analizar si se han producido actos de interrupción y de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, como es el que es materia de análisis.

Por consiguiente, se concluye que la causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-01 de 16 de febrero de 2024, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528²⁰.

Que de acuerdo a lo antes expuesto, y siendo que en el presente caso, el recurso de apelación interpuesto por la quejosa el 15 de setiembre de 2017 contra la Resolución de Oficina Zonal N° [REDACTED], fue resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 04494-2-2022 de 17 de junio de 2022, confirmándose la citada resolución apelada, no habiéndose declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se alegó la prescripción, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de los citados valores se encontró suspendido durante la reclamación²¹ y la apelación, esto es, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, conforme con lo expuesto anteriormente, siendo reanudado el 28 de julio de 2022²².

Que sin perjuicio de los demás actos de interrupción y/o suspensión alegados por la Administración en la Resolución Coactiva N° [REDACTED], se aprecia que el plazo de prescripción, se interrumpió con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N° [REDACTED] de 17 de noviembre de 2022, la que tal como se ha señalado previamente, fue notificada vía el Sistema de Notificaciones SOL, mediante su depósito en el buzón electrónico de la quejosa efectuado el 17 de noviembre de 2022, según se aprecia a

a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del citado artículo 44 del Código Tributario.

²⁰ El referido artículo 154° señala que:

"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda".

²¹ Resulta pertinente mencionar que la reclamación fue resuelta dentro del plazo de 9 meses establecido en el artículo 142° del Código Tributario.

²² Como se ha señalado, la Resolución N° 4494-2-2022, fue notificada de acuerdo a ley el 27 de julio de 2022.



Tribunal Fiscal

N° 00549-Q-2024

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

foja 54, surtiendo efectos al día hábil siguiente²³, lo que se encuentra arreglado a ley, iniciándose un nuevo plazo de prescripción al día siguiente, esto es, el 19 de noviembre de 2022, el que culminaría el 19 de noviembre de 2026, de no ocurrir otros actos de interrupción y/o suspensión.

Que, por tanto, a la fecha en que la quejosa invocó la prescripción de dicha deuda, esto es, el 26 de julio de 2023, aún no había transcurrido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° [REDACTED], y las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED], materia de cobranza coactiva en el Expediente N° [REDACTED], no resultando relevante analizar los demás actos de interrupción alegados por la Administración, por lo que corresponde declarar infundada la queja presentada en este extremo.

Con el Resolutor – Secretario Perea Cacho.

RESUELVE:

1. Declarar **INFUNDADA** la queja presentada.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano” en cuanto establece el siguiente criterio:

“La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera sólo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión.”

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

PEREA CACHO
Resolutor – Secretario
Oficina de Atención de Quejas
PC/CHA/schl

Nota: Documento firmado digitalmente

²³ Conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, vigente a dicha fecha, que indicaba que la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.