

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe Jurídico sobre la Sentencia de Casación

No. 30017-2023-LIMA

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

Karla Angela Romero Alegre

ASESOR:

Alfonso Octavio Tapia Rojas


Lima, 2025

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 Sentencia de Casación No. 30017-2023-LIMA**”, del autor(a) ROMERO ALEGRE, KARLA ANGELA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 32%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 21/07/2025.
- 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, 22 de julio del 2025

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0009-0004-5410-1330	 ALFONSO OCTAVIO TAPIA ROJAS ABOGADO REGISTRO CAL 74557

RESUMEN

El informe jurídico analiza la Sentencia de Casación 30017-2023-LIMA, en la cual se analiza la suspensión del cómputo prescriptorio mientras dure el trámite del procedimiento contencioso tributario. Al respecto, como problema principal se pretende determinar si esa suspensión puede operar indefinidamente de acuerdo con una interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario sin modificación. Como problemas secundarios, se cuestiona: (i) la coherencia de la Corte Suprema al desatender la STC 2051-2016-PA/TC; (ii) la eventual vulneración del principio de igualdad por el trato diferenciado entre casos anteriores y posteriores al Decreto Legislativo No. 1311; y (iii) la posible motivación político-fiscal orientada a la imprescriptibilidad. El análisis parte de la naturaleza garantista de la prescripción de cobro, concebida para proteger la seguridad jurídica y sancionar la inactividad estatal. Se concluye que la suspensión solo es legítima en el lapso de los términos legales para pronunciarse (9 y 12 meses), pues lo contrario carece de razonabilidad y desconoce el derecho al plazo razonable y el principio de no arbitrariedad. Asimismo, se sostiene que la jurisprudencia constitucional, aunque no sea precedente vinculante, vincula a todos los jueces y que ignorarla viola la interpretación conforme. La diferenciación temporal aplicada por la Corte Suprema resulta discriminatoria, pues afecta a contribuyentes en situaciones análogas sin fundamento objetivo. Finalmente, se advierte que la pretensión de convertir las deudas tributarias en imprescriptibles desconoce la importancia y el valor constitucional de dicha figura en nuestro ordenamiento.

Palabras clave

Prescripción tributaria, procedimiento contencioso tributario, suspensión, interpretación constitucional.

ABSTRACT

The legal report analyzes Supreme Court Decision 30017-2023-LIMA, which examines the suspension of the statute of limitations during the processing of contentious tax proceedings. In this regard, the main issue is to determine whether this suspension can operate indefinitely in accordance with a constitutional interpretation of Article 46 of the Tax Code without modification. Secondary issues include: (i) the consistency of the Supreme Court in disregarding STC 2051-2016-PA/TC; (ii) the possible violation of the principle of equality due to the different treatment of cases before and after Legislative Decree No. 1311; and (iii) the possible political-fiscal motivation aimed at non-applicability of the statute of limitations. The analysis is based on the guarantee nature of the statute of limitations on collection, designed to protect legal certainty and sanction state inaction. It concludes that the suspension is only legitimate during the legal deadlines for resolution (9 and 12 months), as otherwise it is unreasonable and disregards the right to a reasonable time limit and the principle of non-arbitrariness. Likewise, it is argued that constitutional jurisprudence, although not binding precedent, is binding on all judges and that ignoring it violates the interpretation in accordance with the Constitution. The temporal differentiation applied by the Supreme Court is discriminatory, as it affects taxpayers in similar situations without objective justification. Finally, it is noted that the attempt to make tax debts imprescriptible disregards the importance and constitutional value of this concept in our legal system.

Keywords

Tax statute of limitations, tax litigation procedure, suspension, constitutional interpretation.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Justificación de la elección de la Sentencia de Casación No. 30017-2023 LIMA	5
1.2. Presentación del caso y análisis	5
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	7
2.1. Antecedentes	7
2.2 Hechos importantes del caso	8
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA DE CASACIÓN No. 30017-2023 LIMA	9
3.1 Problema principal	9
3.2 Problemas secundarios	9
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	10
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	10
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	13
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	14
VI. CONCLUSIONES	61
BIBLIOGRAFÍA	63

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Sentencia de Casación No. 30017-2023
ÁREA DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS RELEVANTES	Resolución de Intendencia No. 0150140009697, RTF No. 5721-9-2020, Res. 15, Res. 22 y Sentencia de Casación No. 30017-2023
DEMANDANTE	Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada
DEMANDADO	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria; y el Tribunal Fiscal
INSTANCIA JURISDICCIONAL	Corte Suprema
TERCEROS	-
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación de la elección de la Sentencia de Casación No. 30017-2023 LIMA

Desde mi perspectiva, existe una dualidad de criterio del Estado peruano respecto a la suspensión del plazo de prescripción de la facultad de cobro de la autoridad tributaria, en la medida que diversos órganos estatales tienen posturas divergentes al respecto.

Así pues, tenemos la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 2051-2016-PA/TC, en la que establece que de acuerdo con una interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario sin modificación, no corresponde la suspensión del plazo de prescripción cuando se exceda el término legal para resolver los recursos impugnatorios.

Sin embargo, posteriormente, la Corte Suprema mediante la Casación No. 11947-2022 LIMA estableció como precedente vinculante que corresponde aplicar la suspensión del plazo de prescripción exclusivamente por el plazo legal para resolver de los órganos impugnatorios, a partir de la entrada en vigor del Decreto Legislativo No. 1311.

Asimismo, es preciso señalar que, a la fecha, la Sexta Sala Superior y la Séptima Sala Superior tienen criterios divergentes entre sí, pues en diversos pronunciamientos la Sexta Sala ha adoptado la postura de la Corte Suprema. No obstante, la Séptima Sala ha adoptado la postura del Tribunal Constitucional, apartándose del precedente vinculante de la Corte Suprema.

Por tanto, en el presente informe se examinará si el criterio establecido por la Corte Suprema en la Casación No. 30017-2023 LIMA se encuentra conforme con el ordenamiento jurídico.

1.2. Presentación del caso y análisis

Mediante el presente informe jurídico se analiza la Sentencia de Casación No. 30017-2023 LIMA emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia (en adelante, la “Corte Suprema”), en la cual se cuestiona la suspensión del plazo de prescripción de la acción de cobro referida a la tramitación de los recursos impugnatorios administrativos.

La cuestión principal que se examina consiste en dilucidar si la causal de suspensión del plazo de prescripción asociada al trámite del procedimiento administrativo, anterior a la modificación del artículo 46 del Código Tributario, debía limitarse exclusivamente al periodo legal previsto para que los órganos administrativos emitan pronunciamiento sobre las impugnaciones.

Al respecto la posición adoptada es crítica respecto al fallo emitido por la Corte Suprema, en tanto este no consideró que, según una interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario sin necesidad de modificación legal, el plazo de prescripción de la facultad de cobro debe suspenderse solo dentro de los plazos previstos en las normas tributarias.

Además, desestimó inapropiadamente el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional en la sentencia N.º 02051-2016-PA/TC, argumentando que no era vinculante pese a su relevancia para la correcta interpretación constitucional del artículo cuestionado; y finalmente, al aplicar el Decreto Legislativo No. 1311 solo a los casos posteriores a su entrada en vigor, con base en la Sentencia de Casación N.º 11947-2022, la Corte Suprema incurrió en un trato desigual entre contribuyentes en condiciones análogas, basándose exclusivamente en la temporalidad normativa sin considerar los principios de seguridad jurídica y razonabilidad que deberían primar en toda decisión judicial en materia tributaria.

Con el propósito de respaldar esta postura, se ha hecho uso de diversos cuerpos normativos como el Código Tributario, el Código Procesal Constitucional, entre otros. Asimismo, se analiza jurisprudencia relevante, entre ellas, la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 02051-2016-PA/TC, la Sentencia de Casación No. 11947-2022, las sentencias de la Séptima Sala Superior Nos. 05942-2021, 6117-2021 y 1736-2022). Además, se ha empleado doctrina especializada respecto a

la prescripción de la facultad de cobro, el procedimiento contencioso administrativo, interpretación constitucional y principios constitucionales, a fin de reforzar el análisis jurídico propuesto.

Como conclusión general, se advierte que el criterio adoptado por la Corte Suprema no es adecuado, al desestimar el recurso de casación del contribuyente, bajo el entendido que correspondía aplicar de manera inmediata la modificación del Decreto Legislativo No, 1311 dejando de lado la interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario sin modificación, limitando su fallo a la aplicación temporal de una norma.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1. Antecedentes

En el caso de autos, el litigio tributario se extendió desde el año 2008 hasta el 2021, acumulando más de una década de tramitación. Durante dicho periodo, se produjo una reforma del artículo 46 del CT a través del Decreto Legislativo No. 1311, en vigor desde el 31 de diciembre de 2016. Esta modificación precisó que la suspensión del cómputo de la prescripción por recursos administrativos solo es válida por el tiempo legalmente asignado para resolverlos, reanudándose el cómputo una vez vencido dicho plazo.

No obstante, dicho cambio legislativo genera una gran controversia sobre lo que sucede con los casos que iniciaron su procedimiento contencioso tributario de manera anterior a la modificación. Esto es, si corresponde suspender el plazo de prescripción solo por los términos establecidos en la norma tributaria para que los órganos administrativos emitan pronunciamiento.

Cabe resaltar que, la Corte Suprema a través del precedente vinculante signado en la Casación No. 11947-2022 estableció que, en virtud del principio de aplicación inmediata de la norma, la suspensión del cómputo de la prescripción entendida únicamente dentro de los términos legales se aplica desde la vigencia del Decreto Legislativo No. 1311.

Sin embargo, a la fecha existen pronunciamientos del Tribunal Constitucional y el Poder Judicial que establecen que el plazo de prescripción de cobro de la autoridad tributaria no se suspende durante el plazo en exceso que los órganos administrativos se demoran en resolver, ello incluso antes de la modificación del artículo 46.

Por tanto, resulta relevante dilucidar si la suspensión del cómputo del plazo de prescripción, bajo el artículo 46 del Código Tributario sin modificación, debe abarcar o no aquellos periodos de tiempo que la autoridad tributaria se tomó en exceso a efectos de resolver las impugnaciones presentadas por la Compañía.

2.2 Hechos importantes del caso

A través de la Carta Presentación No. 090021256781-01-SUNAT y el Requerimiento No 0221090000743, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a la Compañía respecto al Impuesto General a las Ventas del 2008.

Como consecuencia del procedimiento, la autoridad administrativa reparó el crédito fiscal del IGV por lo siguiente; 1) adquisición no sustentada con medios de pago y 2) comprobante de pago que consigna una operación no real, emitiendo las Resoluciones de Determinación No 022-003-0013166 a 022-003-0013177 y la Resolución de Multa No 022-002-0009453.

El 19 de mayo de 2010, la Compañía plantea recurso de reclamación impugnando los valores, este fue declarado infundado a través de la Resolución de Intendencia No. 0150140009697.

El 02 de mayo de 2011, la Compañía formula recurso de apelación. Así, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución No. 5721-9-2020, de fecha 15 de octubre de 2020, resolvió confirmar la resolución apelada.

El 11 de febrero de 2021, el contribuyente interpone demanda contenciosa administrativa contra la RTF No. 5721-9-2020, solicitando, entre otros, que se reconozca que la facultad de la Administración Tributaria para efectuar la cobranza de la deuda tributaria contenida en los valores se encuentra prescrita.

El 27 de abril de 2023, la demanda fue declarada infundada, a través de la Resolución. No. 15 el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo.

El 15 de mayo de 2023, el contribuyente presenta recurso de apelación y este fue absuelto mediante la Resolución No. 22 de la Sexta Sala de fecha 31 de julio de 2023, que confirmó en parte la Resolución No. 8.

El 11 de agosto de 2023, el contribuyente interpone recurso de casación al encontrarse en desacuerdo con la Resolución No. 22. Este recurso fue declarado infundado mediante la Sentencia de Casación No. 30017-2023-Lima (en adelante, la “Casación”), de fecha 27 de marzo de 2024.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA DE CASACIÓN No. 30017-2023 LIMA

3.1 Problema principal

3.1.1. ¿Es razonable que la causal de suspensión del plazo de prescripción referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario opere de manera indefinida, ello conllevaría a la vulneración de principios constitucionales?

3.2 Problemas secundarios

3.2.1. ¿En el ordenamiento jurídico nacional es coherente que la Corte Suprema no observe los criterios jurisprudenciales no vinculantes del Tribunal Constitucional, ello conllevaría a una vulneración del principio de interpretación conforme a la Constitución?

3.2.2. ¿Existe una vulneración al derecho a la igualdad ante la ley de los contribuyentes al realizar un trato diferenciado a los casos anteriores a la modificación del artículo 46 del Código Tributario?

3.2.3. ¿Existe una razón política-fiscal detrás que busca la imprescriptibilidad de las deudas tributarias?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

4.1.1. ¿Es razonable que la causal de suspensión del plazo de prescripción referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario opere de manera indefinida, ello conllevaría a la vulneración de principios constitucionales?

Al respecto, sostengo que el artículo 46 del Código Tributario dispone que el cómputo del plazo de prescripción se suspende durante el trámite del procedimiento contencioso tributario, esto es, desde que se interponen los recursos impugnatorios hasta que estos son resueltos por el órgano correspondiente.

Sin embargo, dicha suspensión no puede ser irrestricta, ni razonable, sobre todo teniendo en cuenta que cualquier demora que ocurra durante el trámite de dichos recursos administrativos no resulta de ningún modo imputable a los contribuyentes, sino a la desidia de los órganos administrativos.

En dicho sentido, solo es acorde a los principios de razonabilidad y el principio al plazo razonable, que el cómputo del plazo de prescripción se suspenda durante el trámite de los recursos impugnatorios que se resuelvan dentro del plazo legal, siendo que de ninguna manera es legítimo que se encuentre suspendido durante el plazo en exceso que se demoran los órganos administrativos en resolver las controversias tributarias.

- 4.1.2. ¿En el ordenamiento jurídico nacional es coherente que la Corte Suprema no observe los criterios jurisprudenciales no vinculantes del Tribunal Constitucional, ello conllevaría a una vulneración del principio de interpretación conforme a la Constitución?

Conforme a lo establecido en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil, los magistrados se encuentran en la obligación de realizar una interpretación y aplicación de las normas legales en armonía con los principios y preceptos constitucionales, atendiendo a la interpretación desarrollada en las resoluciones del Tribunal Constitucional. De igual manera, el artículo 26 del TU0 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dispone que todas las instancias jurisdiccionales deben fundamentar sus decisiones incluyendo la aplicación e interpretación normativa sobre la base de la Constitución.

Por tanto, correspondía que, en el presente caso, la Corte Suprema resuelva teniendo en consideración la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 02051-2016-PA/TC, pues esta, aunque no constituya un precedente vinculante de obligatorio cumplimiento, sí contiene una interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario, que debe ser advertida por los magistrados del Poder Judicial.

- 4.1.3. ¿Existe una vulneración al derecho a la igualdad ante la ley de los contribuyentes al realizar un trato diferenciado a los casos anteriores a la modificación del artículo 46 del Código Tributario?

La Sentencia de Casación No. 30017-2023-LIMA genera una diferenciación entre contribuyentes basada exclusivamente en la fecha en que se presentaron sus recursos impugnatorios. Aquellos que iniciaron el procedimiento antes del 31 de diciembre de 2016 afrontan una suspensión indefinida, a diferencia de los casos posteriores que se rigen por plazos definidos. Este tratamiento distinto, fundamentado únicamente en la vigencia normativa posterior, omite el análisis constitucional que justifique una distinción objetiva y razonable.

El análisis realizado en el informe concluye que esta diferenciación no supera el test de igualdad. No se identifica un fin constitucional que justifique tratar de forma distinta a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica (perjudicados por demoras excesivas en la resolución de recursos), ni se demuestra que el medio utilizado, este es, la aplicación inmediata de la norma, sea necesario o idóneo para alcanzar un fin legítimo. Por el contrario, se evidencia que la diferenciación agrava la situación de aquellos que iniciaron sus procedimientos con anterioridad, generando una desigualdad sustancial en el goce de derechos.

Finalmente, se recoge el pronunciamiento de la Séptima Sala Superior, que ha reconocido esta problemática y ha señalado que la aplicación inmediata del Decreto Legislativo No. 1311 sin considerar el principio de igualdad constituye una afectación constitucional. En conclusión, el informe sostiene que la Corte Suprema, al priorizar la aplicación temporal de una norma sin ponderar adecuadamente el principio de igualdad ni la interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario, incurre en un trato discriminatorio contrario al ordenamiento constitucional.

4.1.4. ¿Existe una razón política-fiscal detrás que busca la imprescriptibilidad de las deudas tributarias?

La política fiscal peruana se basa en el modelo de economía social de mercado, en el cual el Estado debe garantizar derechos fundamentales mediante una adecuada gestión de sus finanzas públicas. La recaudación tributaria es su principal fuente de ingresos, y está sustentada en el deber de contribuir y en el principio de solidaridad, como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional.

Diversos autores y propuestas legislativas han planteado la imprescriptibilidad de las deudas tributarias como una medida para fortalecer la recaudación y evitar que los contribuyentes eludan sus obligaciones aprovechando la prescripción. Argumentan que esto responde al interés público y a la necesidad de financiar servicios esenciales, especialmente en contextos de alta evasión fiscal.

Sin embargo, esta propuesta colisiona con el principio de seguridad jurídica, que protege a los contribuyentes frente a la inacción de la administración. La prescripción, más que extinguir la deuda, limita las facultades de cobro del Estado y sanciona su inactividad. Por ello, cualquier medida que limite o elimine la prescripción debe evaluarse cuidadosamente mediante un test de proporcionalidad, equilibrando los principios en juego.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

Me encuentro en desacuerdo con el fallo de la Sentencia de Casación No. 30017-2023 que declaró infundado el recurso de casación de la compañía Riberas del Mar S.A.C.

En primer lugar, la Corte Suprema no toma en consideración que de acuerdo con una interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario sin modificación, corresponde que el plazo de prescripción de cobro se suspenda únicamente dentro de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios.

En segundo lugar, la Corte Suprema señala que no corresponde aplicar la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 02051-2016-PA/TC, pues no constituye un precedente vinculante y solo tiene efectos inter-partes; desconociendo que el máximo órgano de interpretación de la Constitución realizó un análisis sobre la interpretación del artículo 46 del Código Tributario que resultan relevantes para resolver el caso.

En tercer lugar, la Corte Suprema señala que solo corresponde aplicar de manera inmediata el Decreto Legislativo No. 1311, en virtud del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación No. 11947-2022. Con dicha actuación, realiza un trato diferenciado entre los casos antes de la modificación del artículo 46 del Código Tributario y los casos posteriores a la modificación, solo basándose en la temporalidad de la norma.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1. ¿ES RAZONABLE QUE LA CAUSAL DE SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN REFERIDA A LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO OPERE DE MANERA INDEFINIDA, ELLO CONLLEVARÍA LA VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES?

5.1.1. Prescripción tributaria

Como punto inicial, debemos tener en cuenta que la prescripción es una figura transversal en el derecho, en la medida que es utilizada en distintas ramas como civil, penal, entre otras.

Ahora bien, respecto a la prescripción, el Tribunal Constitucional en la Sentencia No. 2407-2011/PHC-TC ha establecido que la prescripción es una institución jurídica que le brinda la posibilidad a un determinado sujeto para que adquiera un derecho o se libre de una obligación por el transcurso del tiempo.

Por tanto, queda claro que la prescripción puede ser adquisitiva, en la medida que otorga derechos a una determinada persona por el transcurso del tiempo, un ejemplo de ello es la prescripción adquisitiva de dominio. Asimismo, la prescripción puede ser extintiva o liberatoria, con la cual un derecho o facultad de extingue en razón del transcurso del tiempo, esta última figura es la que tuvo acogida en el derecho tributario.

De acuerdo con Lara (2024), el instituto de la prescripción en materia tributaria actúa como un límite temporal a las facultades de autoridad tributaria que no han sido ejercidas. Aunque la deuda pueda persistir legalmente, la prescripción impide su exigibilidad por parte de la autoridad, pues dicha declaración no extingue per se la obligación.

Ahora bien, es menester indicar que la prescripción tributaria recae sobre las potestades de la autoridad tributaria y no sobre la obligación tributaria propiamente.

En ese sentido, el artículo 43 del Código Tributario establece que la prescripción resulta aplicable a las facultades de la Administración Tributaria relativas a la determinación de la obligación tributaria, a la exigencia de su pago, así como a la imposición de sanciones.

Al respecto, queda claro que cuando estamos ante la prescripción de la acción de determinación, esta se encuentra prohibida de emitir resoluciones que determinen de la obligación tributaria.

Asimismo, en caso la prescripción recaiga sobre la acción para exigir la cancelación de la deuda tributaria, la autoridad administrativa no podrá emitir resoluciones de cobranza coactiva que exijan la cancelación de la deuda tributaria impaga.

Por último, cuando se configura la prescripción respecto de la facultad sancionadora de la autoridad administrativa, esta queda impedida de imponer sanciones, dado que su potestad se encuentra jurídicamente extinguida por el transcurso del tiempo (Aguayo, 2021).

Luego de identificar los supuestos en los que opera la prescripción tributaria corresponde identificar los elementos que permiten su aplicación.

Siguiendo a Ruiz de Castilla (2023) la institución de la prescripción tiene 3 elementos, el primero se vincula al mero transcurso del intervalo de tiempo, el segundo se refiere a comportamiento pasivo de la Administración Tributaria y el tercero se refiere a la solicitud o petición de la prescripción por parte del administrado.

Respecto al transcurso del plazo de prescripción, debemos tener en cuenta que este tiene una fecha de inicio y una fecha de conclusión. En ese

sentido, en el Código Tributario se establecen reglas acerca del cómputo del plazo prescriptorio.

De acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario¹, el plazo de prescripción comenzaba a contarse a partir del 1 de enero del año siguiente al vencimiento del término establecido para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto correspondiente.

Además, en el numeral 2 de dicho artículo que mencionaba que el inicio del cómputo prescriptorio iniciaba al 1 de enero del año siguiente a la fecha en la que la obligación era exigible, por lo que bastaba que el contribuyente haya determinado su obligación en la forma y dentro de los plazos previstos por la Administración Tributaria (Bardales, 2023).

Como se puede advertir, antes de la modificatoria que introdujo el Decreto Legislativo No. 1113, el plazo que la Administración exija la cancelación de la deuda, así como para determinarla e imponer sanciones se iniciaba de manera simultánea.

En ese sentido, la Administración Tributaria dentro de los 4 años del plazo de prescripción tenía que ejercer 3 facultades: determinar la deuda tributaria, exigir su pago y establecer sanciones.

Para efecto del presente informe, se hará referencia únicamente a la prescripción de cobro de la Administración Tributaria.

Asimismo, el Código Tributario establecía que cuando se notifican los actos administrativos que determinan deuda o que establecen una sanción se interrumpía el plazo, en consecuencia, el cómputo de la prescripción de cobro se reiniciaba.

¹ Aprobado a través del D.L No. 816, de fecha 21 de abril 1996.

El Decreto Legislativo No. 1113 modificó el artículo 44 del CT y dispuso que el cómputo prescriptorio para exigir la cancelación de la deuda se considere iniciado el día después de la notificación de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa. Asimismo, con dicho decreto, dicho supuesto dejó de ser una causal de interrupción.

El artículo 43 del CT establece los plazos de prescripción aplicables a las facultades de la Administración Tributaria, entre ellas: la determinación de la obligación tributaria, la exigencia de su cancelación y la imposición de sanciones. Así, se fija un plazo de cuatro años cuando el contribuyente ha presentado su declaración jurada, y uno de seis años si esta no ha sido presentada. Asimismo, se contemplan plazos especiales en los casos de agentes de retención o percepción, así como para procedimientos de devolución o compensación de créditos frente a la Administración.

Finalmente, si la acción de cobro se inicia a partir del día siguiente a la notificación de los valores, y no concurre ninguna causal de suspensión o interrupción, el plazo prescriptorio culminaría transcurridos cuatro años desde dicha fecha.

Asimismo, como segundo elemento para que se configure la prescripción de cobro, debe existir un comportamiento pasivo de la Administración Tributaria, es decir, que no realice ninguna acción de cobro de la deuda (pe. Procedimiento de cobranza coactiva).

Respecto al comportamiento pasivo de la autoridad tributaria para que se configure la prescripción de la acción de cobro, la autoridad administrativa durante el plazo prescriptorio no debe ejercer ninguna acción de cobro de la deuda (pe. Procedimiento de cobranza coactiva).

Finalmente, en cuanto al pedido de prescripción del administrado, debemos tener en cuenta que el artículo 47 del CT indica que el contribuyente es el único que puede solicitar la prescripción. Por tanto, queda claro que el solo transcurso del tiempo no genera una prescripción automática de la facultad

de cobranza de la autoridad administrativa, sino en todos los casos esta deberá ser invocada por quien se beneficia de esta, este es, el deudor tributario.

Además, el artículo 48 del CT agrega que la prescripción se puede invocar en cualquier momento del procedimiento contencioso tributario o incluso en el proceso judicial.

Sin embargo, Aguayo (2021) ha señalado que, si bien la prescripción puede ser opuesta en cualquier momento, solo tendría sentido su petición siempre que exista un poder jurídico no agotado por la Administración Tributaria.

Por ejemplo, en el supuesto que nos atañe, se entiende que la facultad de la Administración Tributaria se encuentra agotada cuando se realiza el pago de la deuda, ya sea de manera voluntaria o por cobranza coactiva, puesto que el hecho de cancelar lo adeudado extingue la obligación tributaria en virtud de las normas tributarias.

Ahora bien, anteriormente señalamos que existían ciertas situaciones que producen efectos jurídicos en el cómputo prescriptorio, estas son reguladas por el Código Tributario como supuestos de interrupción y suspensión.

Respecto a las causales de interrupción estas producen que el cómputo prescriptorio se calcule de nuevo desde el comienzo.

Respecto a las causales de suspensión están reguladas en el artículo 46 del CT, ante su ocurrencia generan que el plazo prescriptorio deje de computarse y se reanude cuando la causal de suspensión concluya.

Para el presente informe jurídico, corresponde realizar énfasis en los supuestos de suspensión del plazo, en específico, la referida al trámite del procedimiento administrativo.

El TUO del Código Tributario², establecía en inciso 2 del artículo 46 que el plazo del cómputo prescriptorio de la cobranza de la deuda se suspende mientras se tramite el procedimiento contencioso tributario.

Mediante el Decreto Legislativo No. 1113, de fecha 05 de julio de 2012, se agregó que la suspensión operaba durante el trámite del procedimiento administrativo, en la medida que se encuentre contenido en el plazo de prescripción, lo cual no era afectada cuando se declaran nulos los actos administrativos o el procedimiento.

El penúltimo párrafo de este dispositivo legal fue modificado por el Decreto Legislativo No. 1311, en vigor desde el 31 de diciembre de 2016, en el cual se agregó que la suspensión únicamente operará durante los plazos legales previstos en la norma tributaria para que los órganos administrativos emitan pronunciamiento.

Asimismo, en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del mencionado Decreto, se aclaró que la modificatoria en discusión solo se aplicaría respecto a las reclamaciones que se presenten desde su vigencia del mencionado Decreto Legislativo; y respecto a las apelaciones que se interpongan contra las Resoluciones de Intendencia que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas vinculadas a dichas reclamaciones.

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1311 como justificación al cambio normativo se menciona que el término legal para que la autoridad administrativa y el órgano colegiado se pronuncien son superados ampliamente en la práctica, por lo que no se puede extender el plazo de prescripción incluso más allá de lo razonable. Siendo necesario establece que la suspensión opera únicamente dentro de los lapsos legales para resolver.

² Aprobado mediante el Decreto Supremo No. 135-99-EF y posteriormente modificado por el Decreto Legislativo No. 981, de fecha 15 de marzo de 2007

En esa línea, es importante tener en cuenta lo regulado por los artículos 142 y 150 del Código Tributario, que se refieren a los plazos legales para resolver los recursos administrativos.

Al respecto, el artículo vinculado a la reclamación³, establece que la Administración Tributaria debe resolver dichos recursos en el término máximo de 9 meses, contabilizados a partir de la fecha en la que se interpone la reclamación.

Mientras, el artículo relativo a la apelación, establece que el órgano colegiado debe resolver las apelaciones dentro del término de 12 meses computados desde el momento en el que el expediente ingresa al colegiado administrativo.

Ahora bien, una vez queda claro la regulación de la prescripción de la facultad de cobro de la Administración Tributaria corresponde interpretar la causal de suspensión vinculada a la tramitación del procedimiento contencioso administrativo.

5.1.2. Interpretación de la causal de suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso administrativo fuera del plazo legal para resolver

Ahora bien, queda claro que a partir de la entrada en vigor del Decreto Legislativo No. 1311 que modifica el artículo 46 del Código Tributario, la causal de suspensión del cómputo prescriptorio en el lapso de tiempo que dure el trámite del procedimiento administrativo se aplica únicamente por los términos legales para resolver las impugnaciones.

Por tanto, para los casos cuyos recursos impugnatorios se interpusieron después del 31 de diciembre de 2016 queda claro que durante el tiempo que se excedieron en resolver no se suspenderá el plazo de prescripción.

³ Modificado por el Decreto Legislativo No. 981, publicado el 15 de marzo de 2007.

A pesar de ello, cabe preguntarnos qué sucede con los casos anteriores a dicha modificatoria, como el caso de la Compañía.

Al respecto, la Corte Suprema en la Sentencia de Casación No. 30017-2023 estableció que, a un caso anterior al 31 de diciembre de 2016, no puede aplicarse el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario modificado, ello en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas y conforme al precedente vinculante de la Corte Suprema recaído en la Casación No. 11947-2022 LIMA.

De acuerdo a Rubio y Arce (2017), como regla general las normas se aplican desde que entran en vigor a las consecuencias y las relaciones existentes. En ningún caso, se podría sostener que la ley tiene efectos retroactivos, salvo excepción en materia penal.

Si bien el argumento de la Corte Suprema formalmente es válido en la medida que se fundamenta en la aplicación de las normas en el tiempo, considero que deja detrás la interpretación constitucional del artículo 46 antes de su modificatoria.

Al respecto, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia No. 2051-2016-PA/TC, en el que resolvió la demanda de amparo interpuesta por Industrial Paramonga, tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la suspensión del plazo de prescripción incluso durante el exceso en resolver de los órganos administrativos.

En ese sentido, el máximo órgano de interpretación constitucional estableció que de acuerdo a una interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario antes de su modificatoria, no corresponde suspender el plazo de prescripción durante el exceso del plazo sin resolver, en la medida que no resulta razonable que la Administración Tributaria se beneficie de su periodo de inactividad, perjudicando al contribuyente de manera indefinida.

Teniendo en consideración lo anterior, cuya aplicación será discutida más adelante como un problema jurídico secundario, debemos realizar una interpretación del artículo 46 del Código Tributario antes de la modificatoria, para esclarecer si durante el tiempo en exceso en el que se demora en resolver la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal se encuentra suspendido o no el plazo de prescripción.

Ahora bien, como punto de partida, Chávez (2021) sostiene que la interpretación jurídica nos permite averiguar y esclarecer el significado o alcance de las normas. Asimismo, señala que la interpretación no solo supone aclarar un significado, sino también supone recrear su sentido que se encuentra oculto en el texto cuando se da atención a un caso concreto.

En materia tributaria, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establecen que al realizar la interpretación de normas en materia tributaria se puede hacer uso de todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, es decir, el método literal, histórico, ratio legis, sistemático, entre otros.

Pues bien, debemos enmarcar la interpretación de las normas tributarias en un Estado Constitucional, en el cual la Carta Magna no solo tiene un contenido político sino también jurídico que vincula a todos los órganos y organismos ya sean públicos o privados (Durán, 2014).

En ese sentido, al interpretar las normas jurídicas se debe observar el principio de interpretación conforme a la Constitución, el cual tiene una doble dimensión: pasiva y activa.

Para los fines del presente trabajo, adquiere especial relevancia la dimensión activa del principio de interpretación conforme, entendida como un principio general del ordenamiento jurídico. Este postulado establece que la Constitución debe ser utilizada como criterio interpretativo para todas las normas que integran el sistema jurídico, actuando, así como parámetro de validez y orientación hermenéutica (Blume, 2015).

En razón de lo anterior, corresponde interpretar el artículo 46 del Código Tributario antes de su modificatoria, el cual, solo establecía que el cómputo prescriptorio se suspendía en el lapso de tiempo que se tramiten los recursos impugnatorios. Sin embargo, corresponde esclarecer si de acuerdo a una interpretación constitucional de dicho artículo, el plazo de prescripción se suspendería exclusivamente dentro del término legal previsto para que los órganos administrativos emitan pronunciamiento.

En esa línea, es relevante tener en cuenta los principios y más aún los derechos previstos en la Carta Magna, en específico, el derecho al plazo razonable, derecho de petición y el principio de razonabilidad.

Respecto, el derecho de petición, se encuentra previsto como un derecho fundamental en el numeral 20) del artículo 2 de la Carta Magna, en la que indica que todas las personas gozan del derecho a invocar peticiones escritas de manera individual o colectiva ante la autoridad competente. Además, prescribe que las autoridades se encuentran obligados a brindar respuesta a lo solicitado por el ciudadano dentro del plazo legal, en caso no se cumpla ello podría acarrear responsabilidad.

En esa línea, el derecho de petición también ha sido comentado por el TC, por ejemplo, en la sentencia No. 1042-2002-AA/TC, indicó que el derecho de petición supone que los órganos administrativos puedan resolver el pedido planteado dentro del plazo legal con una adecuada fundamentación.

Tiempo después, el TC en la sentencia No. 1420-2009-PA/TC, ratificó que el contenido esencial del mencionado derecho tiene dos ámbitos: el primero se vincula a la libertad de toda persona para formular pedidos escritos ante cualquier autoridad pública competente; y el segundo, vinculado al anterior, refiere a la obligación que tienen las autoridades públicas de brindar una respuesta material al pedido.

Por tanto, de acuerdo a los pronunciamientos del máximo intérprete de la Constitución, la vulneración del derecho fundamental de petición se

configura, entre otros supuestos, cuando la autoridad competente no resuelve el recurso impugnatorio dentro del plazo. En consecuencia, el contenido protegido constitucionalmente de este derecho impone a la Administración Pública y, en general, a toda autoridad, el deber constitucional de emplear la máxima diligencia para atender las peticiones con arreglo a Derecho y dentro de los plazos que la normativa aplicable establece.

Ahora bien, el derecho de petición también se ha reconocido en sede administrativa, así el artículo 117 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General ha establecido que los administrados tienen derecho a iniciar un procedimiento ante cualquier entidad pública, en razón de ello, puede presentar solicitudes en favor de sus intereses individuales o colectivos, asimismo puede impugnar actos administrativos y formular consultas. Finalmente, indica que los funcionarios deben dar respuesta a la petición del administrado dentro del plazo legal.

En materia tributaria, el derecho de petición se materializa al otorgarle la posibilidad a los contribuyentes a interponer recursos impugnatorios como la reclamación y apelación cuando se encuentran en desacuerdo con los actos de la autoridad tributaria, estos deben ser atendidos dentro del término legal establecido en las normas tributarias.

Asimismo, respecto principio de razonabilidad el Tribunal Constitucional en la sentencia consignada en el Expediente No. 006-2003-AI/TC, establece que la razonabilidad es un criterio estrechamente relacionado con valores como la justicia, siendo este el núcleo del Estado Constitucional.

En esa línea, dicho Tribunal asevera que el referido principio actúa como garantía que pretende salvaguardar a los administrados respecto a la posible actuación arbitraria de la Administración cuando ejerce sus potestades discrecionales, imponiendo que las decisiones adoptadas en dicho ámbito se sustenten en parámetros lógicos y objetivos, de modo que queden proscritas actuaciones caprichosas o sin fundamento.

En la misma línea, en la sentencia No. 0090-2004-AA/TC, el TC asevera que la exigencia de razonabilidad en todas las actuaciones de la administración supone la búsqueda de la solución justa en cada caso concreto.

Además, Lecchetti (2009) señala que este principio contenido en la Constitución Política implica que tanto las decisiones como las acciones de los poderes públicos cumplan con la exigencia de ser lógicas, coherentes y proporcionales, evitando la arbitrariedad y garantizando la justicia. Por tanto, queda claro que este principio actúa como un límite a la discrecionalidad administrativa, para así no afectar de manera desproporcionada derechos de los ciudadanos.

En consecuencia, se debe entender que la aplicación del derecho no puede limitarse a una ejecución automática de las normas, sino que exige una valoración racional de los hechos específicos de cada caso. Esta evaluación debe considerar las particularidades de la situación concreta, de modo que la decisión resultante sea coherente con los principios de razonabilidad, proporcionalidad y proscripción de la arbitrariedad.

Ahora bien, respecto al derecho al plazo razonable, se debe tener en consideración que se trata de una de las manifestaciones del principio de debido proceso previsto en el artículo 139 de la Constitución, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias Nos. 006-2003-AI/TC, 0090-2004-AA/TC y 0535-2009-AA/TC.

Además, en el derecho internacional, la sentencia Caso Wong Ho Wing Vs Perú de la CIDH, estableció que el derecho en mención conforma el debido proceso y alcanza a todas las entidades públicas. Esto quiere decir, que es vinculante no solo para el Poder Judicial, sino también para las entidades administrativas como la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal.

Lo anterior, se condice con la norma administrativa interna que regula los principios de debido procedimiento y celeridad en específico se puede

apreciar en el TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los cuales indican que los administrados ostentan de todas las garantías y derechos implícitos al debido procedimiento administrativo, entre ellos, a recibir una decisión motivada fundada en derecho y dentro de un plazo razonable. Asimismo, prevé que, en virtud del principio de celeridad, la administración pública debe optimizar su actuación a fin de brindar una solución a los administrados en un tiempo razonable.

En esa línea, la Corte Suprema en la Casación No. 56345-2022-Lima, indicó que en razón del artículo 138 de la Constitución, todos los magistrados deben velar por la salvaguarda de los derechos fundamentales como el derecho al debido proceso, y al plazo razonable. Teniendo en consideración las interpretaciones constitucionales que ha desarrollado el propio Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia como las sentencias Nos. 4532-2013-PA/TC, 4082-2013-PA/TC, 2051-2016-PA/TC y No. 03525-2021 -PA/TC.

En atención a ello, para verificar la transgresión al mencionado derecho, la vasta jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída en las Sentencias Nos. 03778-2004-PC/TC, 04532-2013-PA/TC, 02218-2015-PA/TC y 2051-2016-PA/TC, entre otras, han establecido que resulta pertinente evaluar los criterios de complejidad del asunto, actividad procesal del interesado o administrado, conducta de las autoridades administrativas o judiciales, y la afectación generada.

Respecto a la complejidad del asunto, el Tribunal Constitucional ha dejado claro que para determinar si un determinado caso resulta complejo se debe evaluar la naturaleza de la situación fáctica materia de evaluación, los alcances de la actividad probatoria para esclarecer el hecho concreto, la pluralidad de administrados que participan en el procedimiento y otro elemento objetivo que permita sostener que la materia resulta compleja o difícil de analizar.

Respecto a la conducta procedimental del administrado, se tiene que evaluar si su comportamiento ha sido diligente, colaborativo y de buena fe durante el procedimiento administrativo o si por el contrario, esta ha tenido conductas obstruccionistas, temerarias que pretendían generar demoras o retrasos en el procedimiento.

Respecto a la conducta de las autoridades administrativas, debe analizarse la diligencia con que la autoridad ha conducido el procedimiento. Ello exige revisar tanto las actuaciones como las omisiones de los órganos competentes: el lapso que normalmente insume la resolución de procesos de la misma naturaleza; la admisión o práctica de pruebas manifiestamente irrelevantes; la anulación reiterada e injustificada, por parte del órgano o tribunal administrativo de segunda instancia, de las decisiones dictadas en primera instancia; así como la tardanza en la sustanciación y decisión de los recursos impugnatorios, entre otros aspectos.

Respecto a las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del administrado, se pondera si el transcurso del tiempo durante el trámite del procedimiento administrativo afecta de modo significativo la situación jurídica del interesado, esto es, sus derechos y obligaciones. El objetivo es propiciar que el procedimiento avance con la mayor diligencia posible y se resuelva prontamente cuando la demora incida de forma sustancial en la posición jurídica del solicitante.

Asimismo, tanto para el análisis del principio de razonabilidad como el derecho al plazo razonable, se debe tomar en consideración la demora en resolver propia de los órganos administrativos para establecer cuando estaríamos ante una actuación irrazonable de la Administración Tributaria, pues queda claro del desarrollo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que la sola demora no supone una afectación al derecho al plazo razonable.

En esa línea, Santa Cruz (2025) ha señalado que Administración Tributaria resuelve en su mayoría las reclamaciones dentro del término de 9 meses,

mientras que el colegiado administrativo se toma entre año y medio a tres años para resolver las apelaciones, por lo que se evidencia un exceso en el plazo para resolver previsto en la norma tributaria.

Ahora bien, de acuerdo al National Tax Dispute Resolution Timelines Interactive Map elaborado por la firma Baker MacKenzie en el año 2021, se puede apreciar que existe una demora en resolver en instancia administrativa en países de la región que exceden sus plazos legales. Por ejemplo, en Brasil los órganos administrativos se demoran en resolver entre 3 a 5 años, en Chile la demora en resolver suele ser de 2 a 3 años, en Colombia se tardan en resolver entre 1 año a 2 años, en Venezuela existe una demora en resolver de entre 5 a 6 años; finalmente, menciona que en Perú hay una demora de aproximadamente 5 años en resolver solo en etapa administrativa.

Por tanto, si bien es cierto, el solo en exceso en resolver de los implicaría per se la vulneración al derecho al plazo razonable se debe tener en consideración que el criterio de razonabilidad nos permite establecer en qué casos estamos ante una demora justificada o aceptable por el contribuyente al compararse con casos similares o incluso con la experiencia comparada.

Ahora bien, en la Sentencia No. 2051-2016-PA/TC, se concluyó que el cómputo prescriptorio únicamente puede considerarse suspendido durante los plazos establecidos en el CT para pronunciarse sobre los recursos impugnatorios de los contribuyentes, de ninguna manera, durante el plazo en exceso al legal.

Asimismo, el Tribunal Constitucional agregó que es irrazonable suspender el cómputo del plazo de prescripción durante el periodo en exceso que demoró la Administración Tributaria para resolver el procedimiento contencioso tributario.

Así pues, se debe tener en consideración que la suspensión del plazo de prescripción no puede ser irrestricta ni irrazonable, sobre todo teniendo en consideración que cualquier demora que ocurra durante el trámite de los recursos de reclamación y apelación no es imputable a los contribuyentes, sino a la desidia de los órganos administrativos.

En ese sentido, solo es acorde al principio de razonabilidad y a la Constitución que el cómputo del plazo de prescripción se encuentre suspendido durante el trámite de los recursos impugnatorios que se resuelvan dentro del plazo legal, y de ninguna manera es legítimo que se encuentre suspendido durante el plazo en exceso legal que se demoran los órganos administrativos en resolver las controversias tributarias.

Por tanto, queda claro que en el presente caso, la postura de la Corte Suprema que establece que la suspensión del plazo de prescripción procede durante todo el tiempo que dure el procedimiento contencioso tributario, esto es, desde la presentación de la reclamación hasta la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal; toda vez que, dicha teoría al soslayar los términos previstos en las normas tributarias, y los alcances del derecho de petición se fundamenta en una interpretación contraria a derecho, más aún, contraria a la norma constitucional.

Dicho de otro modo, la teoría sostenida por la Corte Suprema se sustenta en una interpretación, que podría como formalmente válida, sin embargo, la misma no resiste un análisis a la luz de la norma constitucional. Bajo este contexto, deviene en arbitraria y abusiva, que respalda que, aunque de forma implícita que los órganos administrativos tengan un plazo indefinido para resolver los recursos que se hubieran interpuesto contra sus decisiones; lo que claramente genera incertidumbre jurídica en los contribuyentes y atenta directamente contra la institución jurídica de prescripción.

De admitirse una teoría así se estaría afirmando que las deudas, por ese motivo y en el contexto bajo análisis, no prescribirían. Asimismo, se estaría

permitiendo injustificadamente el incumplimiento de los plazos legales para resolver, es decir, se estaría promoviendo la inactividad administrativa de las autoridades tributarias. A su vez, se estaría entregando un poder absoluto a la administración tributaria y al órgano resolutor para que, bajo un criterio carente de control constitucional, puedan asumir como indefinido, el tiempo que requieren para resolver los respectivos recursos de reclamación y apelación, pese a la existencia de un plazo legal y sin que exista una justificación razonablemente válida y acreditada, para poder incumplir los referidos plazos.

Sin perjuicio de lo indicado, es claro que la Administración Tributaria no pueden beneficiarse de su propia inactividad administrativa, generada por el incumplimiento de los plazos legales y la demora en resolver los recursos administrativos, para de esa manera obtener una decisión favorable en materia de prescripción. Y más aún, si se verifica que no obra justificación demostrada alguna para dicha demora.

Más aun teniendo en cuenta que en el presente caso, el exceso del término legal para resolver la apelación de la Compañía fue de 8 años, superando por casi el doble la demora en resolver en comparación con otros casos resueltos por el Tribunal Fiscal e incluso la demora en resolver de otras administraciones tributarias en la región.

Con base en ello, se corrobora que la teoría antes mencionada, referida a la suspensión del cómputo prescriptorio a lo largo del trámite de la impugnaciones, transgrede principalmente el principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable, y va en contra del criterio jurisprudencial recaído en la Sentencia No. 2051-2016-PA /TC respecto a la suspensión de la prescripción.

No obstante, tal teoría también se contrapone al principio de interdicción de la arbitrariedad, al pretender el incumplimiento de los plazos legales para resolver, es decir, permitir que la inactividad administrativa cause perjuicio

a los contribuyentes, al convertir a la suspensión de la prescripción en indefinida.

Además, ya sea teniendo en cuenta los criterios de complejidad del asunto, actividad procesal del interesado o administrado, conducta de las autoridades administrativas o judiciales, y la afectación generada; los cuales en el presente caso, la Administración Tributaria no ha demostrado que la materia controvertida sea particularmente compleja, pues se discute la existencia de operaciones que otorgan derecho al crédito fiscal, ni que el análisis de los medios de prueba justifiquen que el colegiado administrativo se demore 8 años en resolver; tampoco se ha acreditado por parte de la Compañía una actuación temeraria o obstruccionista durante el procedimiento administrativo.

Ahora bien, resulta evidente que la posición de las entidades codemandadas, consistente en que vencidos los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios se mantenga suspendido el plazo de prescripción, atenta contra el derecho al plazo razonable y genera un grave perjuicio a los contribuyentes, en tanto dicha suspensión se convertiría en indefinida, en otras palabras, la facultad de cobro de la Administración Tributaria, en el contexto bajo análisis, nunca prescribiría.

En este caso, la Corte Suprema en el fundamento 3.23 de la Sentencia de Casación No. 30017-2023 cita el precedente vinculante contenido en la Casación No. 11947-2022. En base a este, sustenta su fallo y concluye que por el principio de aplicable inmediata de la norma no es aplicable al caso de autos la modificación del artículo 46, la cual establecía la suspensión del plazo de prescripción únicamente durante los términos legales para emitir pronunciamiento sobre las impugnaciones.

Ahora bien, cabe señalar que si bien el precedente recaído en la Sentencia de Casación No. 11947-2022 fue emitido conforme al artículo 36 del TUO de la Ley No. 27584 y el artículo 22 del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial. No es menos cierto que los órganos jurisdiccionales tienen la

opción de apartarse de la regla que establece un precedente vinculante, solo si existen circunstancias específicas en el caso concreto y motiva adecuadamente su decisión.

Así pues, resulta relevante traer a colación la jurisprudencia emitida por la Sétima Sala Superior en las Sentencias de Vistas recaídas en los Expedientes No. 04357-2022, 05942-2021, 06117-2021, 1736-2022, 8447-2021 y 02286-2022, en la que al resolver controversias similares al caso de autos, se apartan de lo establecido en el precedente vinculante de la Corte Suprema recaído en la Sentencia de Casación No. 11947-2022 y priorizan la interpretación de las normas tributarias de forma conjunta y sistemática con la Constitución.

En esa línea, la Sétima Sala Superior señala que la norma tributaria que regula la suspensión del cómputo prescriptorio para exigir la cancelación de las deudas tributarias durante el trámite de las impugnaciones debe ser interpretada conforme con el derecho de petición, el principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable previstos en la Constitución.

En base a lo anterior, concluye que la suspensión de la prescripción de cobro se producirá únicamente durante los plazos legales que tengan los órganos administrativos para resolver los recursos administrativos en instancia de reclamación y apelación.

Por tanto, queda claro que, de acuerdo a una interpretación constitucional a la luz del derecho de petición, el principio de razonabilidad y derecho al plazo razonable se desprende que el artículo 46 sin modificatoria provee que el plazo de suspensión del plazo de prescripción únicamente opera en el transcurso de los términos legales para resolver.

5.2. ¿EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL ES COHERENTE QUE LA CORTE SUPREMA NO OBSERVE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES NO VINCULANTES DEL TRIBUNAL

CONSTITUCIONAL, ELLO CONLLEVARÍA A UNA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN?

En el presente acápite, se explicarán las razones por las cuales todos los órganos jurisprudenciales del Poder Judicial, incluida la Corte Suprema, al emitir sus decisiones debe tener en consideración las interpretaciones que realiza el Tribunal Constitucional. En el caso concreto, el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 2051-2016-PA/TC, aún esta no tenga calidad de precedente vinculante.

Es relevante señalar que en el ordenamiento jurídico nacional la norma máxima que nos rige es la Constitución Política del Perú, conforme lo ha establecido el Tribunal Constitucional en las Sentencias No. 3525-2021-PA/TC, 3741-2004-PA/TC, 4119-2005-PA/TC, entre otras.

Ahora bien, cabe añadir que tanto el artículo 201 de la Constitución y el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley No. 28301) indican que el Tribunal Constitucional es el máximo órgano de control e interpretación de la norma constitucional.

En esa línea, los pronunciamientos del TC que contienen dicho control e interpretación constituyen parámetros que deben ser cumplidos por todos los órganos jurisprudenciales e incluso administrativos.

Lo anterior tiene sustento en la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y el artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (en adelante, el "CPC"), se indica que los jueces tienen la obligación de interpretar y aplicar las normas sea que tengan rango legal o reglamentario, conforme a los principios constitucionales y a la luz de la interpretación que el Tribunal Constitucional efectúe sobre los mismos.

El artículo 2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (en adelante, la “LOPJ”), prescribe que el Poder Judicial, al ejercer sus funciones jurisdiccionales es independiente, pero siempre se encuentra sujeto a la Carta Magna y la ley.

De este modo, de una interpretación conjunta de la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el último párrafo del artículo VII del CPC y el artículo 2 de la LOPJ se tiene que la impartición de justicia realizada por los jueces del Poder Judicial debe ejercerse con independencia y sujetándose al contenido de la Constitución Política.

Bajo dicho marco normativo, todos los magistrados del Poder Judicial resolverán los procesos puestos a su conocimiento con independencia. Sin embargo, siempre deberán velar porque sus fallos sean conformes con la Constitución y, por ende, con las Sentencias del Tribunal Constitucional, pues es el órgano máximo encargado de la interpretación de las normas constitucionales.

En ese orden de ideas, es pertinente tener en cuenta tanto la administración tributaria como el Poder Judicial se encuentran vinculados por los criterios del supremo intérprete de la Constitución, como se encuentra reconocido en la Sentencia No. 3525-2021-PA/TC.

Del mismo modo, el TC en la Sentencia No. 3741-2004-PA/TC mencionó que sus decisiones en tanto representan la interpretación oficial de la Constitución por parte del órgano jurisdiccional supremo del país, se configuran como fuente del derecho y resultan obligatorias para todos los poderes del Estado. La jurisprudencia constitucional, en ese sentido, constituye el cuerpo doctrinario que el Tribunal va elaborando a partir de los diversos casos sometidos a su conocimiento.

Asimismo, se ha precisado que los pronunciamientos del Tribunal, independientemente del tipo de proceso en el que se emitan, generan efectos vinculantes no solo para las entidades estatales, sino también para los particulares. En caso contrario, se pondría en riesgo la supremacía

normativa de la propia Constitución, al permitir que cualquier autoridad o ciudadano pueda desconocer lo resuelto por el máximo intérprete de la Carta Magna.

Como se puede apreciar, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha establecido que todos los poderes del Estado, inclusive el Poder Judicial, debe ejercer sus funciones acordes a la Constitución y a los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional.

Lo anterior, incluso ha sido respaldado por la propia Corte Suprema en las Sentencias de Casación Nos. 5801-2020, 18623-2023 y 27933-2023 ha reconocido de forma taxativa que es un deber de todos los jueces resolver de acuerdo con las interpretaciones del Tribunal Constitucional independientemente de si estas tienen calidad de precedente vinculante o doctrina jurisprudencial.

Finalmente, cabe señalar que la postura del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema también ha sido avalada por la doctrina nacional. Por ejemplo, Morales (2017) señala que las interpretaciones que realiza el máximo intérprete de la Constitución respecto a los principios constitucionales tienen carácter vinculante y un lugar primordial para los jueces al momento de interpretar las normas.

Ahora bien, la Corte Suprema consideró que no resulta aplicable la Sentencia No. 2051-2016-PA/TC, en la medida que resuelve un caso particular y no constituye precedente vinculante.

En efecto, se requiere analizar el caso en concreto a la luz de las normas constitucionales que resulten aplicables y teniendo en cuenta los diversos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema. En relación a ello, se puede tener en cuenta las Casaciones Nos. 5801-2020 y 27933-2023, donde la misma Sala Suprema, para sustentar su decisión, valida y aplica sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, dentro del marco de un proceso de amparo.

Asimismo, en las sentencias de Casación Nos. 5801-2020-Lima, 27933-Lima y 18623-2023-Lima, la Corte Suprema concluye que los todos jueces tienen el deber de resolver conforme a las interpretaciones del Tribunal Constitucional, se hace referencia expresa a pronunciamientos emitidos por dicho Tribunal en el marco de procesos de amparo (sentencias recaídas en los Expedientes Nos. 4532-2013-PA/TC, 03525-2021-PA/TC y 4082-2013-PA/TC).

Bajo esa línea de razonamiento podemos concluir en que se han aplicado sentencias emitidas en procesos de amparo, las cuales han sido materia de guía para resolver controversias judiciales. Ello en razón de haberse seguido los lineamientos ahí establecidos, tales como la aplicación de principios constitucionales y reglas jurídicas. Es decir, se fue más allá de la legalidad y aplicación de la norma en el tiempo, por cuanto existían otros elementos a analizar, tales como el principio de razonabilidad y el plazo razonable.

En cualquier caso, en la presente resolución, se han indicado las razones de hecho y de derecho que permiten concluir en un resultado similar al contenido en la sentencia expedida en la Sentencia No. 2051-2016-PA/TC.

A mayor abundamiento, se acota que las sentencias del Tribunal Constitucional se clasifican en tres tipos: precedente vinculante, doctrina vinculante y criterio jurisprudencial. Y, todas ellas son de obligatorio cumplimiento por parte del Poder Judicial conforme lo expuesto anteriormente.

Respecto al precedente vinculante, esta refiere a la interpretación respecto de un determinado tema al cual el Tribunal Constitucional le otorga expresamente la calidad de precedente vinculante. Según Indacochea solo una decisión particular puede establecer un criterio con efectos erga omnes que se usa como parametro para resolver casos a futuro.

Respecto a la doctrina vinculante, estas refieren a las interpretaciones idénticas y reiteradas respecto de un determinado tema del Tribunal Constitucional, su calidad puede ser expresa o tácita. De acuerdo a Indacochea (2015), los jueces se encuentra vinculados por las interpretaciones reiteradas que realiza el TC en varias sentencias.

Finalmente, respecto al criterio jurisprudencial, esta refiere a cualquier interpretación respecto a un determinado tema por parte del Tribunal Constitucional. No es reiterada en el tiempo ni tiene la condición expresa de precedente vinculante.

Como se puede colegir, la diferencia principal entre ellas, es el nivel de intensidad de la vinculación, sin embargo, todas deben ser observadas por los órganos jurisdiccionales que integran el Poder Judicial.

Ahora bien, la sentencia No. 2051-2016-PA/TC de fecha 12 de noviembre de 2020 (Caso Paramonga), abordó dos temas importantes: la suspensión del plazo de prescripción y la suspensión de intereses moratorios, ambos por exceso de plazo en resolver los recursos administrativos.

Respecto a la prescripción, estableció que si bien resulta acorde a derecho suspender el plazo de cómputo prescriptorio en el lapso de tiempo que se tramiten los recursos impugnatorios. No obstante, no es razonable ni proporcionado mantener esa regla, incluso en el transcurso del periodo en exceso para resolver de la autoridad administrativa y el colegiado administrativo.

En la medida, que el Tribunal Constitucional toma en consideración que los recursos impugnatorios presentados por los contribuyentes deben resolverse en los plazos legales, de acuerdo al principio del debido procedimiento y celeridad.

En el caso particular de Paramonga, el máximo colegiado administrativo indica que las reiteradas declaraciones de nulidad de los valores se

debieron a vicios procedimentales incurridos por la misma Administración Tributaria, por lo resulta irrazonable que la suspensión del plazo de prescripción perjudique al contribuyente, a pesar que los vicios durante el procedimiento administrativo no son atribuibles a este, sino todo lo contrario a la autoridad tributaria.

El plazo en exceso que demora en resolver la Administración Tributaria no puede ser entendido, sin más, como un período de actividad administrativa; antes bien, debe calificarse como fase de inacción o mora, en la que la respuesta a los recursos del contribuyente permaneció indebidamente postergada.

En tal contexto, el Tribunal Constitucional ha declarado que el penúltimo párrafo del artículo 46 del CT, en su formulación original, es válido en la medida en que permite suspender el cómputo de la prescripción en el lapso que dure la tramitación del procedimiento administrativo, incluso cuando los actos hayan sido anulados, sólo si la Administración resuelve dentro de los plazos legales previstos.

Por lo tanto, dicha suspensión no puede extenderse sobre el tiempo excesivo que la autoridad tributaria consume para pronunciarse sobre las impugnaciones, razón por la cual la demanda es estimada de manera parcial para inaplicar ese extremo normativo.

Posteriormente, en relación con los efectos del criterio adoptado, el Tribunal Constitucional precisó que, conforme al principio de previsibilidad de las consecuencias, el alcance de dicha decisión será extensible a aquellos supuestos que presenten una sustancial similitud fáctica y jurídica.

Lo anterior se justifica por dos razones esenciales: i) dado que se trata de un proceso de control concreto (demanda de amparo), los efectos de la decisión sólo obligan a los sujetos procesales intervinientes, y ii) el razonamiento contenido en la sentencia carece de eficacia retroactiva, de modo que sólo rige a partir de su publicación.

En consecuencia, la sentencia no puede invocarse en procedimientos contenciosos tributarios ya concluidos, esto es, aquellos en los que la Administración agotó los mecanismos de cobro sin que el contribuyente interpusiera medio impugnatorio alguno, o en los que los recursos fueron desestimados y no se recurrió a la sede judicial.

Por último, resolvió declarar fundada en parte la demanda, pues se evidencia la trasgresión al principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable. En esa línea, dispuso que la autoridad administrativa efectúe el cómputo del plazo prescripción, tomando en cuenta únicamente la suspensión de este sólo respecto a los periodos legales que se emita pronunciamiento respecto a los recursos impugnatorios.

De acuerdo con lo indicado precedentemente, se ratifica que la Sentencia del Tribunal Constitucional Nos. 2051-2016-PA/TC, en el extremo de la suspensión del plazo de prescripción, si bien, no constituye precedente ni doctrina vinculante, sí califica como criterio jurisprudencial; motivo por el cual, debe ser aplicada por todos los órganos jurisdiccionales, de conformidad con una interpretación conforme a derecho, la cual “consiste en reconstruir una disposición normativa con un significado normativo, entre varios existentes, que no se encuentre en contraste con la Constitución” (Carpio, 2015,p.72).

Dicha obligación, se desprende de la Ley Primera Disposición Final de la LOPJ, en la que el legislador ha establecido que todos los jueces, deben orientar su interpretación por la jurisprudencia del TC, respecto de los alcances de la ley, norma con dicho rango o reglamento, los cuales a también deben ser interpretados en armonía con los principios constitucionales.

Al respecto cabe señalar que Landa (2009) y el mismo TC en la Sentencia No. 3741-2004-PA/TC, han señalado que el Tribunal Constitucional con el Poder Judicial tienen una relación de coordinación e interdependencia, así

como de jerarquía, pues en el TC es la instancia final de los fallos que le corresponde efectuar una interpretación constitucional de las normas.

En consecuencia, el Poder Judicial se encuentra subordinado a las decisiones que emita el TC, no solo por el hecho de provenir del máximo órgano de interpretación constitucional, sino porque las decisiones de dicho Tribunal tienen legitimidad a través de la adecuación, necesidad, y proporcionalidad en sentido estricto.

Ahora bien, como hemos visto en el caso concreto, la relación del Poder Judicial y el Tribunal Fiscal no siempre es coordinada y armónica, pues órganos jurisdiccionales como la Quinta Sala Suprema señala que la interpretación constitucional del Tribunal Constitucional contenida en una Sentencia que no es precedente vinculante no debe ser aplicada para dilucidar una controversia tributaria.

Sin embargo, si tenemos en consideración que de acuerdo con el artículo 202 de la Constitución, el TC es el órgano supremo de interpretación, integración y control de la Constitución, queda claro que sus decisiones son vinculantes para todos los Poderes del Estado, incluida la Corte Suprema.

En esa línea, los pronunciamientos de la misma Corte Suprema ha establecido que todos los poderes del Estado, incluso el Poder Judicial, debe ejercer sus funciones acordes a la Constitución y a los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional.

Asimismo, la Quinta Sala Suprema en las Sentencias de Casación Nos. 18623-2023-Lima, 5801-2020-Lima y 27933-2023-Lima, precisó que los fallos que emite el Tribunal Constitucional que no constituyen precedente vinculante, ha establecido que se denominan doctrina jurisprudencial, en virtud de la cual los jueces realizan su labor de interpretación y aplicar las normas de acuerdo a los principios constitucional y conforme a la interpretación que el Tribunal Constitucional realiza de estos.

Por tanto, que claro que el Poder Judicial, incluida la Corte Suprema, se encuentran vinculadas por las interpretaciones que realiza el Tribunal Constitucional sobre los preceptos y principios de la Constitución tienen carácter obligatorio. No se limitan a ser un conjunto de lineamientos o criterios contenidos en su jurisprudencia, sino que, al provenir del órgano encargado de interpretar de manera suprema la Constitución, adquieren un rol central en la labor judicial. Por ello, su contenido resulta determinante para los jueces de todos los niveles al momento de aplicar e interpretar leyes, normas con jerarquía legal y reglamentos.

5.3. ¿EXISTE UNA VULNERACIÓN AL DERECHO A LA IGUALDAD ANTE LA LEY DE LOS CONTRIBUYENTES AL REALIZAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS CASOS ANTERIORES A LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO?

5.3.1. El derecho a la igualdad ante la ley en materia tributaria

Según Landa (2021), la igualdad constituye tanto un derecho fundamental reconocido a toda persona como un principio constitucional que impone directrices a los órganos del Estado. Si bien dicho principio proscribiera cualquier forma de discriminación, admite la posibilidad de establecer tratamientos diferenciados entre sujetos o relaciones jurídicas, siempre que dichos tratos se basen en criterios objetivos y superen un análisis de razonabilidad y proporcionalidad.

En esa línea, Parra y Valle (2020) han señalado que el principio de igualdad rige toda la actividad tributaria, pues si bien es un derecho que gozan todos los ciudadanos, también es una obligación constitucional del Estado, en la forma en la redistribuye los recursos públicos.

Al respecto, el máximo órgano de interpretación Constitucional en la sentencia signada en el Expediente No. 2835-2010-PA/TC, ha señalado que solo se verifica el cumplimiento del principio de igualdad cuando se justifica de manera objetiva y razonable los motivos por los cuales una

disposición legal interpretada, sería aplicable a algunas personas y, a otras no, caso contrario, se incurre en una actuación desigual y discriminatorio.

En razón de lo anterior, la Sentencia No. 4293-2012-PA/TC indica que el mencionado derecho tiene dos fases: el derecho a la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley.

Respecto a la primera fase, el derecho a la igualdad acarrea que las leyes sean aplicadas de igual manera para todos los que se encuentran en la misma situación prevista en el supuesto normado. En cambio, la segunda faceta sostiene que el derecho a la igualdad supone que un órgano jurisdiccional o administrativo no pueda apartarse del sentido de sus propios criterios o pronunciamiento cuando resuelve un caso que en su sustancia es similar a otro resuelto previamente.

Ahora bien, la existencia de un trato diferenciado establecido en la norma legal respecto a diferencias sujetos de una relación jurídica tributaria no siempre trasgrede el principio de igualdad cuando se tiene un fundamento lógico, objetivo y razonable, en razón de lo establecido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC – 18/13 (2003).

En concordancia con lo anterior, el Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos ha establecido que el derecho a igualdad tiene limitaciones y estas se evalúan a través de un test de igualdad que fue desarrollado en las Sentencias Nos. 0045-2004-PI/TC y 00004-2006-PI/TC, en el que se establecieron pasos para determinar si un trato diferente trasgrede o no la igualdad.

Asimismo, cabe señalar que, si alguno de estos pasos no es superado, la medida analizada debe ser considerada inconstitucional. Los pasos del test son los siguientes: (i) verificar la diferenciación legislativa, (ii) determinar la intensidad en la intervención en la igualdad, (iii) examinar si este un fin

constitucional detrás de dicha diferenciación, (iv) examen de idoneidad, (v) examen de necesidad; y, (vi) proporcionalidad en sentido estricto.

Ahora bien, en materia tributaria, Iglesias (2000) han señalado que el principio de igualdad se estructura en el principio de capacidad contributiva, razón por la cual dicho principio es una expresión del valor de justicia, pues se trata de distribuir la carga tributaria tratando de manera igual a los contribuyentes.

En ese sentido, el autor sostiene que no se puede admitir desigualdades en el ordenamiento jurídico basadas en desigualdades arbitrarias al momento de gravar la capacidad contributiva.

Por tanto, queda claro que el derecho a la igualdad previsto en la Constitución, se trasgrede cuando se trata de una forma diferente a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, lo que se vincula con la capacidad contributiva de estos en el ámbito tributario.

5.3.2. ¿Existe un trato diferenciado a los casos anteriores a la modificatoria del artículo 46 del Código Tributario?

En la Sentencia de Casación No. 30017-2023, la Corte Suprema hace una diferenciación en el tratamiento de los casos anteriores a la modificatoria del artículo 46 del Código Tributario y los casos posteriores a esta.

En este caso, a los casos anteriores a la modificatoria del artículo 46 del Código Tributario introducida por el Decreto Legislativo No. 1311, establece que el plazo de prescripción se encuentra suspendido durante el trámite de los recursos de reclamación y apelación de manera indefinida, es decir, incluso fuera del plazo legal.

Sin embargo, en los casos posteriores a la modificatoria del artículo 46 señala que la suspensión del plazo de prescripción se entiende únicamente suspendido durante el procedimiento administrativo durante el plazo legal.

La Corte Suprema ha justificado esta diferenciación citando el precedente vinculante contenido en la Casación No. 11947-2022, en el cual se establece que la regla de suspensión del cómputo prescriptorio durante los términos legales para resolver las impugnaciones, se aplica únicamente desde la vigencia del Decreto Legislativo No. 1311, conforme lo ha establecido la Primera Disposición Complementaria Transitoria de dicho dispositivo legal.

En ese sentido, la Corte Suprema, omite analizar la repercusión del tratamiento diferenciado que conlleva la aplicación inmediata del Decreto Legislativo No. 1311 y la aplicación del artículo 46, sin la modificación introducida por el mencionado decreto.

Ahora bien, considero que la diferencia en el trato a los contribuyentes no puede sostenerse en la mera aplicación de una norma en el tiempo, sino se debe evaluar si existe una justificación objetiva y razonable detrás de dicha diferenciación.

Como he señalado anteriormente, el derecho a la igualdad ante la ley garantiza que todas personas que se encuentran en circunstancias similares deban ser tratadas del mismo modo. En este caso, el hecho que un contribuyente haya interpuesto sus recursos impugnatorios antes o después de la modificatoria del artículo 46, no debería ser justificación para establecer un trato diferenciado entre estos; en la medida, que ambos fueron perjudicados por la demora en pronunciarse de los órganos administrativos.

Considerar la aplicación de una norma de una norma en el tiempo como criterio para justificar el trato desigual entre los contribuyentes trasgrede el principio de razonabilidad, más aún se tiene en consideración que de acuerdo a una interpretación constitucional del artículo 46 sin modificatoria corresponde que el cómputo prescriptorio se encuentre suspendido solo durante los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios.

Caso contrario, implicaría que la autoridad administrativa se beneficie por su propia inacción, al resolver los recursos impugnatorios administrativos fuera del término legal establecido en la norma tributaria.

En esa línea, considero que se debe realizar un test de igualdad a fin de verificar si en el caso concreto, existe una trasgresión de dicho principio.

Respecto a la identificación de una diferenciación legislativa, debemos tener en cuenta que con la entrada en vigor del Decreto Legislativo No. 1311 quedó claro que la suspensión del plazo prescriptorio operaba durante los plazos previstos en las normas tributarias para resolver los recursos impugnatorios. Sin embargo, dicha regla solo aplicaba para los procedimientos contenciosos tributarios iniciados de manera posterior a su vigencia, es decir, desde el 31 de diciembre de 2016.

Por tanto, si los contribuyentes interpusieron sus recursos impugnatorios antes de dicho cambio legislativo no se les aplica la regla a diferencia de los contribuyentes que interpusieron sus recursos posteriormente. Esta norma establece evidentemente una diferencia en el tratamiento de la suspensión del plazo de prescripción.

Respecto a la determinación de la intensidad en la intervención del derecho a la igualdad, considero que la intensidad es grave en la medida que se condena a los contribuyentes que ya habían iniciado su procedimiento contencioso en trámite a soportar una suspensión del cómputo prescriptorio indefinida. No obstante, el resto de los contribuyentes que iniciaron sus procedimientos de manera posteriores sí gozan de una suspensión definida y clara al ceñirse a los plazos previstos legalmente.

Respecto a la existencia de un fin constitucional en la diferenciación, la Corte Suprema no justifica porque los administrados que interpusieron recursos administrativos antes y después de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo No. 1311 merecen un tratamiento jurídico distinto, es

decir, no se evidencia que la diferenciación se sustente en un fin constitucional.

Es más, en la misma exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1311 se evidencia una problemática: la demora en resolver de los órganos administrativos, en los que el plazo es superado ampliamente y generan que este se extienda incluso más allá de lo razonable.

Por tanto, queda claro que el cambio normativo pretendía atender una problemática que afecta a todos los contribuyentes por igual, por lo que no se desprende un fin constitucional para tratar de manera diferente a algunos contribuyentes en razón del tiempo en el que interpusieron sus recursos.

Respecto a la adecuación del medio utilizado para alcanzar el fin perseguido, se advierte que la Corte Suprema únicamente sustenta su fallo en la aplicación inmediata del Decreto Legislativo No. 1311, por lo que se no se evidencian cuáles son los medios para alcanzar un fin constitucional.

Respecto a la necesidad del medio empleado, la Corte Suprema no explica cuál es la necesidad para preferir el principio de aplicación inmediata de la norma, cuando dicha medida es la más gravosa para resolver el caso de autos, teniendo otras medidas más razonables y acordes al principio de igualdad como la interpretación del artículo 46 del Código Tributario a la luz de los principios de razonabilidad, plazo razonable, derecho a impugnar las decisiones administrativas, entre otros.

Respecto a la proporcionalidad en sentido estricto, no corresponde atender dicho paso, en la medida que se ha demostrado que no existe un fin constitucional que pueda ponderarse en el caso de autos frente a la intensidad de la intervención en la igualdad.

En ese sentido, la Corte Suprema, al limitar la suspensión del plazo prescriptorio durante el término legal para resolver los recursos

impugnatorios solo en los casos posteriores a la modificatoria del artículo 46; genera una situación de desigualdad entre los administrados, en la medida que dependiendo de la fecha en la que presentaron sus recursos impugnatorios, se les aplicará o no la suspensión del plazo de prescripción durante el plazo legal resolver dichos recursos. Sin considerar que ambos casos los contribuyentes se vieron afectados por la demora en resolver de las autoridades administrativas.

Asimismo, cabe señalar que esta postura ha sido reconocida por la Séptima Sala Superior a través de la Sentencias de Vista recaídas en los expedientes judiciales No. 05942-2021 y 8447-2021, en las que señala lo siguiente:

“La Casación No. 11947-2022-Lima no toma en cuenta el principio de igualdad previsto en la Constitución. Bajo nuestro enfoque jurídico, se transgrede el principio de igualdad, cuando se trata de forma diferente a contribuyentes que se encuentran en la misma situación, priorizando una aplicación inmediata de la norma, que si bien, constituye un criterio formalmente válido, este sucumbe frente al referido principio de igualdad, sumado al de razonabilidad y plazo razonable. Únicamente por motivo de la temporalidad (aplicación inmediata de la norma). En ese sentido, queda claro que se violenta el principio de igualdad cuando se distingue casos donde el contexto y debate es similar. Sin embargo, ello si sucedió en los casos de inaplicación de la capitalización de intereses e inaplicación de intereses moratorios fuera del plazo para resolver”.

Por tanto, en el presente caso, considero que la Corte Suprema al resolver la presente controversia no toma en cuenta el principio de igualdad previsto en la Constitución, pues trata de una forma diferente a los contribuyentes que están en una misma situación, priorizando la aplicación inmediata de una norma, que es bien constituye un criterio formal válido, no sucumbe frente al principio de igualdad, ni mucho menos frente a la interpretación constitucional de una norma.

5.4. ¿EXISTE UNA RAZÓN POLÍTICA-FISCAL DETRÁS QUE BUSCA LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS?

En el presente caso, la Corte Suprema ha señalado que corresponde suspender el plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, en la medida que no se puede aplicar la modificatoria del artículo 46 del Código Tributario.

Como hemos señalado anteriormente, dicha postura no se condice con una interpretación constitucional del artículo 46 antes de la modificatoria, la cual sostiene que el plazo prescriptorio durante el trámite del procedimiento administrativo se encuentra suspendido únicamente durante los términos legales previstos en la norma tributaria.

Por tanto, cabe preguntarnos si el fallo de la Corte Suprema solo tuvo en consideración razones estrictamente jurídicas como la aplicación de una norma en el tiempo o si tiene detrás una razón política-fiscal que busca la imprescriptibilidad de las deudas tributarias en nuestro ordenamiento.

5.4.1. Fundamento jurídico de la prescripción

Como punto de partida, debe señalarse que, en un Estado Constitucional de Derecho, conforme a lo señalado por Landa (2013), la Constitución representa la norma suprema del orden democrático, revestida de fuerza vinculante para todos los actores públicos y privados, quienes están obligados a acatarla y protegerla. Así, los valores y principios que emanan de la carta fundamental dotan de coherencia al sistema jurídico, al tiempo que aseguran la protección de los derechos fundamentales y la primacía constitucional.

En el marco del Estado Constitucional de Derecho, las actuaciones de la Administración Pública no pueden ejercerse de forma irrestricta, arbitraria, desproporcionada o al margen de la legalidad. Por el contrario, el ejercicio

de sus facultades frente a los administrados debe estar no solo sujeto al principio de legalidad, sino también orientado al respeto y garantía de los derechos y principios reconocidos en la Constitución.

Teniendo en consideración lo anterior, la Administración Tributaria al ejercer sus facultades, se encuentra limitada por las normas que establece el artículo Código Tributario.

No obstante, las normas legales que establecen procedimientos, garantías, restricciones, entre otros, no son las únicas que regulan y acotan el ejercicio de las facultades de la autoridad tributaria. También, aparece la institución jurídica de la prescripción.

En particular, la prescripción de cobro es la institución jurídica que extingue la potestad de la autoridad tributaria de exigir el pago de una deuda de manera coactiva, ello una vez haya transcurrido el plazo legal y la autoridad administrativa no haya ejercido ninguna acción para solicitar la cancelación de la deuda.

Dicha institución encuentra su fundamentación en la seguridad jurídica, en específico en “la búsqueda de previsibilidad en las relaciones jurídicas a las que dota de estabilidad y certeza” (Aguayo, 2021, p.9).

Resulta pertinente indicar que el principio de seguridad jurídica opera como garantía de los administrados frente a la actuación de los órganos públicos. Aunque no se enuncie de forma expresa en el texto constitucional, el TC, ha reconocido, a través de su jurisprudencia, la existencia implícita de este principio a lo largo de todo el ordenamiento jurídico.

Así lo confirman, entre otros, los fallos dictados en los Expedientes Nos. 0016-2002-AI/TC y 01601-2012-PA/TC, donde el Tribunal sostuvo que la seguridad jurídica constituye un elemento esencial del Estado constitucional de derecho. En particular, destacó que la predictibilidad de las decisiones de los poderes públicos ante supuestos normativamente

determinados constituye una salvaguarda que informa al sistema jurídico en su conjunto y contrarresta la prohibición de la arbitrariedad.

Precisado el alcance del principio, conviene subrayar que este constituye el fundamento mismo de prescripción tributaria. En la Sentencia N.º 2132-2008-AA/TC, el TC afirmó que la prescripción se apoya en la seguridad jurídica, por cuanto la inactividad de la Administración tributaria no puede prolongarse de manera indefinida sin vulnerar los derechos de los administrados.

Al respecto, debemos tener en consideración que la prescripción es una institución que se sustenta en la necesidad de que exista seguridad en las relaciones jurídicas, esto es entre el deudor como el contribuyente y el acreedor como el Estado.

En consecuencia, el referido principio exige tanto una correcta formulación normativa como su aplicación efectiva, con el propósito de otorgar previsibilidad y estabilidad a los destinatarios del ordenamiento jurídico (Guerrero, 2022).

En síntesis, tanto el Tribunal Constitucional como las distintas posiciones doctrinales coinciden en que la prescripción encuentra su fundamento en la garantía de la seguridad jurídica. Esta permite a los sujetos de una relación jurídica conocer con precisión el período dentro del cual el ordenamiento respaldará sus actuaciones y en qué medida lo hará, ya sea que se trate del ejercicio de las potestades de la Administración Tributaria; caso contrario, el contribuyente se encontraría expuesto indefinidamente al ejercicio de dichas facultades.

5.4.2. Fundamentos de la política fiscal nacional

De acuerdo con el artículo 43 de la Constitución, la República del Perú es democrática y social. Además, el artículo 44 agrega que son deberes

esenciales y supremos del Estado garantizar la vigencia de los derechos fundamentales y propiciar el bienestar de la colectividad.

En concordancia con lo señalado, el artículo 58 de la Constitución establece que el Perú adopta un modelo de economía social de mercado. En este marco, el Estado tiene la responsabilidad de dirigir el desarrollo nacional y participar activamente en sectores orientados a fomentar el empleo, garantizar el acceso a la salud y educación, promover la seguridad, así como proveer servicios públicos e infraestructura (Huapaya, 2023).

Por tanto, el Estado tiene el deber de garantizar a todos los ciudadanos la satisfacción de sus necesidades básicas, así como de salvaguardar sus derechos fundamentales.

En el marco antes expuesto, resulta relevante referirnos a conceptos como finanzas públicas y política fiscal para entender como el Estado logra organizar su aparato gubernamental para satisfacer las exigencias públicas.

El concepto de finanzas públicas se vincula con el estudio y gestión de los ingresos, gastos y deuda de un gobierno. Por lo que dicho concepto abarca tres elementos: ingresos públicos, gastos públicos y deuda pública (Villegas, 2021).

Respecto a los ingresos públicos, estos comprenden a los ingresos que percibe el Estado, los cuales pueden ser de cuatro tipos de acuerdo a Ruiz de Castilla (2023): i) ingresos patrimoniales, estos se componen de los beneficios que fluyen de las empresas públicas y la explotación de recursos naturales; ii) transferencias internas y externas, estas se vinculan a los flujos económicos que provienen de donaciones o ayuda internacional; iii) ingresos coactivos, se vincula a la recaudación de tributos, la cual constituye la principal fuente de ingresos del Estado; y iv) ingresos de capital vinculados a la venta de activos del Estado.

En cuanto al gasto público, este comprende el conjunto de erogaciones efectuadas por el Estado en el marco de sus funciones financieras, económicas y sociales. Dichos gastos se clasifican en: (i) gastos corrientes, orientados al sostenimiento y operación de los servicios públicos; (ii) gastos de capital, destinados al incremento de la producción o al fortalecimiento del patrimonio estatal; y (iii) gastos vinculados al cumplimiento de compromisos relacionados con la deuda pública.

Finalmente, respecto a la deuda pública esta comprende el conjunto de obligaciones financieras que asume el Estado, como resultado de la emisión de títulos o préstamos.

Ahora bien, cuando un Estado establece directrices o toma decisiones acerca de sus finanzas públicas estamos ante una política fiscal.

Para que los Estados tomen decisiones acerca de su política fiscal, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico los exhorta a tener consideración determinados principios como la neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y equidad; y, flexibilidad.

En el contexto peruano, la política fiscal comprende el conjunto de decisiones adoptadas por el Estado respecto a la gestión de sus ingresos y egresos, con el propósito de impulsar el desarrollo económico y mantener la estabilidad macroeconómica. La entidad responsable de su formulación y ejecución es el Ministerio de Economía y Finanzas.

Dentro de dicha política fiscal, la recaudación tributaria es un componente clave de los ingresos nacionales, ya que proporciona los recursos necesarios para financiar el gasto público.

Es así como, el Estado Peruano a través de la Administración Tributaria, recauda tributos en nuestro país como los más importantes tenemos al Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo.

De acuerdo con datos de la propia Administración Tributaria, durante el año 2022, la recaudación tributaria sin contabilizar los importes devueltos ascendió a S/ 157 777 millones, siendo que los ingresos tributarios por concepto del IGV y el ISC ascendió a S/ 97 513 millones y los ingresos tributarios vinculados al Impuesto a la Renta ascendió a S/ 69 922 millones de soles (Morales & Bejarano, 2024).

Asimismo, de acuerdo con el Informe de Gestión por Resultados del año 2024, la Oficina Nacional de Planteamiento y Estudios Económicos de la SUNAT indicó que alcanzó una recaudación bruta de ingresos tributarios de S/ 179 975 millones de soles. Evidenciándose una recaudación mayor al año anterior.

En esa línea, conforme al artículo 5 de la Ley de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, la SUNAT es el organismo público encargado de la gestión y recaudación de los tributos internos. En tal calidad, tiene a su cargo la conducción de procedimientos administrativos orientados a la determinación y cobranza de las obligaciones tributarias.

Respecto al Procedimiento de Cobranza Coactiva, este mecanismo habilita a la SUNAT a ejecutar el cobro de tributos pendientes de pago por parte de los contribuyentes. La exigibilidad de estas deudas dependerá del acto administrativo que respalde la obligación tributaria.

De este modo, la SUNAT tiene a su cargo realizar la recaudación de tributos internos mediante la exigencia de cancelación de las deudas tributarias. Si no ejerce esta acción, la prescripción actúa como una sanción, salvo en aquellos casos en que la entidad esté imposibilitada de proceder con el cobro, como cuando se encuentran en trámite recursos impugnatorios en instancias administrativas o judiciales, entre otras situaciones.

Al respecto, que claro que los ingresos tributarios son el recurso principal para mantener las instituciones públicas, así como los servicios públicos esenciales para la sociedad como la infraestructura, salud, educación, entre otros. Por tal razón, consiste en la principal fuente económica que permite financiar a todo el aparato estatal.

Ahora bien, la recaudación tributaria cumple un rol importante en la economía nacional, ya que constituye uno de los principales ingresos del Estado, por lo que se sostiene a su vez en principios constitucionales.

En ese sentido, la recaudación tributaria o la exigencia del cobro de estas, se encuentra estrechamente relacionado con el deber de contribuir de los ciudadanos con el mantenimiento del aparato estatal, para así logren cumplir los fines públicos que se proponen y benefician a todos.

En esa línea, el TC ha establecido en reiterada jurisprudencia como las sentencias Nos. 2727-2002-AA/TC y 00004-2004-AI/TC que un principio constitucional implícito en el ordenamiento es el deber de contribuir en los gastos públicos, ello se encuentra fundamentado en el principio de solidaridad.

Asimismo, Durán (2004) al comentar esta última sentencia mencionada que el TC fundamenta el deber de contribuir en el principio de solidaridad, la cual se deriva del compromiso del Estado con la construcción de un orden social orientado a garantizar plenamente el principio de dignidad humana. Este compromiso abarca tanto la dimensión individual como colectiva de la persona, y se expresa en los ámbitos cultural y material mediante la adopción de políticas que implican un conjunto amplio e intenso de prestaciones positivas, así como un grado variable de intervención estatal en la regulación del sistema económico.

Como se puede apreciar, el deber de contribuir es un fundamento jurídico válido para la recaudación tributaria, en la medida que se busca que el

Estado obtenga los mayores ingresos posibles, para así cumplir sus fines públicos.

5.4.3. Imprescriptibilidad de las deudas tributarias

En razón de lo anterior, en la doctrina se han presentado propuestas que buscan la imprescriptibilidad de las deudas tributarias. Al respecto, Duran y Abierto (2020) han indicado que la figura de la prescripción puede llegar a favorecer a quienes incumplen con sus obligaciones tributarias, liberándolos de cualquier deber de pago.

Para dichos autores, esta situación implica una afectación al interés general, dado que se deja de percibir recursos económicos que podrían estar destinados al financiamiento de funciones estatales esenciales.

Asimismo, los autores agregan que en el Derecho ninguna institución es neutral, pues todas las instituciones responden a intereses de la sociedad, en el caso de la prescripción, se busca salvaguardar el principio de seguridad jurídica como mencionamos anteriormente.

En ese sentido, los autores consideran que existen dos valores que colisionan cuando hablamos de la prescripción de la acción de cobro, estas son el deber de contribuir para la consecución de fines públicas; y el principio de seguridad jurídica, que permite salvaguardar los intereses de los contribuyentes.

Como se puede apreciar, Duran y Abierto esbozan la posibilidad de que en el derecho tributario se prescindiera de la prescripción de las deudas tributarias.

Asimismo, Ruiz de Castilla (2021) ha señalado que de acuerdo con razones basadas en la economía se podría prescindir de la prescripción en materia tributaria; pues, por el principio de costo – beneficio, los ciudadanos deben asumir los costos de los beneficios que nos brinda el Estado.

Este argumento del autor guarda relación con el deber de contribuir y la capacidad contributiva, puesto que la persona posee un determinado nivel de capacidad económica gracias al entorno propiciado por el Estado, esto es, condiciones favorables para la inversión, por lo que el ciudadano tiene la obligación de asumir los costos públicos en proporción a los beneficios obtenidos.

Además, el autor señala que debido al papel cada vez más amplio que cumple el Estado, actualmente existe la necesidad de contar con mayores recursos públicos. En este contexto, las Administraciones Tributarias han venido desarrollándose en términos de estructura y funciones con el objetivo de lograr una recaudación eficiente, ajustada a estándares internacionales de calidad. Un claro ejemplo de ello es el uso intensivo de tecnologías digitales y la creciente cooperación entre administraciones tributarias en aras de enfrentar la evasión y la elusión a nivel global, impulsadas por iniciativas de la OCDE.

Con base en estas observaciones, el autor sostiene que no resulta coherente afirmar que las Administraciones Tributarias actúan con desinterés o negligencia sistemática. Por el contrario, considera que estas entidades hacen importantes esfuerzos para maximizar la recaudación. En consecuencia, no es razonable atribuirles falta de compromiso en la cancelación de sus deudas.

Sin embargo, reconoce que pueden presentarse casos puntuales donde la autoridad administrativa no realice una actuación con la diligencia necesaria, en virtud de la carga administrativa que implica gestionar un alto volumen de contribuyentes. Aun así, enfatiza que la SUNAT es simplemente el medio a través del cual se canaliza la recaudación estatal. Por ello, cuando se detecta un error en su accionar, la respuesta adecuada es corregir y fortalecer sus mecanismos, no restringir sus facultades fiscales.

Además, debe recordarse que los tributos tienen un rol constitucional clave, ya que son la fuente de financiamiento de toda la actividad estatal. Por tanto, representan mucho más que una deuda ante una entidad administrativa. Aunque la Administración Tributaria se encargue de su recaudación, no es la beneficiaria final, sino que lo es la sociedad en su conjunto. Permitir que los errores de gestión deriven en la condonación de obligaciones tributarias implica afectar los intereses colectivos, lo que resulta desproporcionado frente al objetivo público que persiguen estos recursos.

En ese sentido, Guerrero (2022) realizó una propuesta legislativa que busca la imprescriptibilidad del cobro de deudas tributarias, en la medida que considera que dicha regla trasgrede de manera desproporcional la capacidad contributiva, la igualdad tributaria y el deber de contribuir.

En esa línea, la autora considera que la prescripción del cobro implica que el contribuyente evita el cumplimiento, total o parcial, de su obligación fiscal. Esto representa una vulneración directa al deber de contribuir, ya que la persona deja de aportar los recursos que le corresponden al Estado. En un Estado Constitucional de Derecho, esta situación resulta aún más grave, pues genera una merma en los fondos públicos disponibles, lo que genera una afectación a la realización de los derechos elementales de los ciudadanos.

Cuando un contribuyente se ampara en la prescripción para evitar el pago de tributos ya determinados, pese a haber realizado actos generadores de riqueza gravados por la ley, retiene íntegramente su patrimonio, sin entregar al Estado la parte que le corresponde. Este incumplimiento ocurre aun cuando la existencia de la deuda es cierta y legalmente establecida, lo cual confirma la existencia de capacidad contributiva. Al no cumplir con su deber, se priva al Estado de recursos necesarios para cumplir sus fines públicos, demostrando que la prescripción en estos casos lesiona el principio de capacidad contributiva y, con ello, afecta también la justicia tributaria.

En concordancia con lo anterior, Alcázar (2019) sostiene que el principio de solidaridad constituye uno de los fundamentos que justificarían la imprescriptibilidad de la acción destinada a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ello, en tanto que, en un Estado Constitucional de Derecho, se espera que todos los ciudadanos contribuyan activamente al interés general, orientado a financiar el gasto público. En consecuencia, desde esta perspectiva, resultaría injustificado que el solo transcurso del tiempo permita a los obligados evadir el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Además, la autora agrega que otro fundamento para sustentar la imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria es el principio de igualdad, pues considera que el transcurso del tiempo produce un trato desigual que no encuentra justificación entre los contribuyentes que pagan sus tributos en su oportunidad y los que no.

Como hemos visto hasta el momento, no solo la doctrina nacional ha planteado la imprescriptibilidad de las deudas tributarias para salvaguardar la recaudación tributaria y garantizar la satisfacción del gasto público, sino también existen propuestas académicas que plantean dicha posibilidad en base a principios constitucionales que velan por el mismo interés público: la recaudación fiscal.

Ahora bien, este planteamiento inclusive se ha materializado en una propuesta legislativa impulsada por el parlamentario Rolando Campos Villa miembro de Acción Popular que presentó ante el Congreso el Proyecto de Ley No. 7644-2020-CR – “Ley que establece la imprescriptibilidad de deudas tributarias”.

El artículo 1 del mencionado proyecto de ley establece como finalidad consagrar una obligación legal para que tanto las personas naturales como jurídicas cumplan con el pago de las deudas tributarias que hayan sido

determinadas y resulten exigibles. Asimismo, se dispone que tales obligaciones, junto con los intereses legales que se generen, tengan carácter permanente e imprescriptible en favor del Estado peruano.

Uno de los principales fundamentos del proyecto es que la figura de la prescripción, si bien responde a principios como la seguridad jurídica y la eficiencia administrativa, se ha desnaturalizado en el contexto peruano. En la práctica, ha sido utilizada como un mecanismo de elusión tributaria por parte de grandes contribuyentes, quienes mediante estrategias legales dilatan los procesos de determinación o cobranza por años, impidiendo que el Estado acceda a recursos que le pertenecen legítimamente. Esta situación se considera especialmente grave en el contexto actual, marcado por la pandemia del COVID-19 y la necesidad urgente de recursos públicos para atender demandas sociales prioritarias como salud, educación e infraestructura básica.

La exposición de motivos del proyecto destaca que las deudas tributarias que hoy prescriben en plazos de 4 a 10 años según el Código Tributario podrían mantenerse vigentes indefinidamente sin que eso implique una vulneración al derecho de los contribuyentes. Se argumenta que la obligación tributaria, en tanto deber constitucional y expresión de la solidaridad social, no puede quedar sujeta al vencimiento del plazo administrativo cuando ello favorece conductas elusivas. En este sentido, se propone eliminar la prescripción como figura que debilita la eficacia de la SUNAT y fomenta la judicialización abusiva de las obligaciones tributarias.

Además, la exposición de motivos agrega que la prescripción no es una figura neutral para los contribuyentes, y aunque la finalidad de su implementación es la salvaguardar la seguridad jurídica, dicha institución no es pertinente en el contexto actual post pandemia del coronavirus, en la medida que en el Perú la evasión y la elusión tributaria afecta directamente la recaudación.

Asimismo, el proyecto de ley también menciona casos emblemáticos de grandes empresas con deudas tributarias millonarias en litigio o con medidas cautelares que suspenden su cobro. Se menciona el caso de Telefónica del Perú, cuya deuda por intereses moratorios fue anulada por el Tribunal Constitucional, así como otras empresas como LATAM, Scotiabank, Buenaventura, y Odebrecht. Según datos de la SUNAT y el propio Congreso, más de S/ 9 mil millones en tributos están en controversia, muchos de ellos próximos a prescribir. Esta realidad se presenta como evidencia de un sistema jurídico permisivo que debilita la autoridad fiscal y compromete la sostenibilidad fiscal del país.

Ahora bien, de acuerdo con esta iniciativa congresal, implementar la imprescriptibilidad de las deudas tributarias no contraviene la Constitución, ni los principios del derecho tributario, dado que busca preservar el interés público, garantizar la equidad fiscal y asegurar la eficiencia de la administración tributaria. Al eliminar la prescripción, se promueve una cultura de cumplimiento, se disuade el uso abusivo del sistema judicial y se protege la recaudación fiscal del Estado.

5.4.4. Seguridad jurídica y deber de contribuir contrapuestos

Como se puede apreciar de los fundamentos expuestos, tanto la prescripción tributaria como la recaudación tributaria tienen fundamentos constitucionales detrás como lo son la seguridad jurídica y el deber de contribuir.

Si bien es cierto, el mismo Tribunal Constitucional ha establecido en la Sentencia recaída en el Expediente No. 0004-2004-IA/TC que ningún derecho o principio tiene la condición de absoluto, por lo que en determinados casos estos se podrían restringir, siempre y cuando no se afecte un aspecto esencial del derecho y se cumpla con el test de proporcionalidad o ponderación, lo que se debe efectuar en cada caso concreto, en específico si se pretende optar por la imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

Al respecto, cabe señalar que la prescripción en el ámbito tributario es una figura jurídica que establece que, si transcurre un periodo determinado por la ley, sin que la Administración tributaria tome acciones para cobrar la deuda tributaria, queda impedida de ejercer facultades para exigir el pago, determinar la obligación o imponer sanciones.

No obstante, ello no significa que la prescripción extinga la obligación tributaria, dado que, conforme al artículo 27 del Código Tributario, esta no constituye una modalidad de extinción de la deuda. En realidad, la prescripción actúa como una limitación jurídica que impide a la Administración Tributaria ejercer acciones dirigidas a exigir su cumplimiento o a sancionar su incumplimiento.

En esa línea, la prescripción protege al contribuyente de quedar indefinidamente expuesto al cobro de una deuda, y a la vez actúa como una sanción a la inactividad de la Administración Tributaria por no haber iniciado oportunamente los procedimientos de cobro correspondientes.

Por tanto, considero que, si bien existen razones políticas fiscales por las cuales no sería beneficioso que las deudas tributarias prescriban, ello no significa que se pueda viabilizar la figura de la imprescriptibilidad de la exigencia del cobro de las deudas tributarias, teniendo en consideración que la figura de la prescripción pretende salvaguardar el principio y la garantía a la seguridad jurídica de los contribuyentes frente a la inacción de la Administración Tributaria.

VI. CONCLUSIONES

La suspensión indefinida del plazo de prescripción en el lapso de tiempo que dure el trámite del procedimiento contencioso tributario no es conforme a la norma constitucional. Sólo procede suspender mientras corren los plazos legales de resolución (9 meses en reclamación y 12 meses en apelación). Extenderla al exceso vulnera los principios de razonabilidad,

seguridad jurídica y plazo razonable, pues permite que la Administración se beneficie de su propia mora y convierte la deuda en prácticamente imprescriptible.

La Corte Suprema debe atender la jurisprudencia del TC, aun cuando no sea precedente vinculante, en la medida que el artículo VII del Título Preliminar del CPC y la LOPJ imponen interpretar la ley conforme a la Constitución en la versión dada por el TC. No considerar la Sentencia No. 2051-2016-PA/TC trasgrede el principio de interpretación conforme y debilita la coherencia del sistema.

Tratar de modo distinto a contribuyentes cuyo recurso se interpuso antes o después del 31 de diciembre 2016, sin una justificación objetiva distinta de la mera vigencia temporal, vulnera el derecho a la igualdad y la confianza legítima. La regla de suspensión limitada debe aplicarse también a expedientes anteriores para evitar discriminaciones arbitrarias.

Los fines recaudatorios del Estado no legitiman la imprescriptibilidad de deudas. La seguridad jurídica y la función sancionadora de la prescripción (frente a la inacción administrativa) prevalecen; cualquier restricción exigiría un test estricto de proporcionalidad que la imprescriptibilidad no supera.

BIBLIOGRAFÍA

Aguayo López, J. M. (2021). La prescripción tributaria de las acciones de la Administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones. *Derecho & Sociedad*, (56), 1 - 43. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.001>

Alcázar Quispe, H. L. (2019). *La Prescripción en el Derecho Tributario: Imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria*. Trabajo Académico para optar por el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario. Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/4635f467-308b-4270-98c5-22b782923097/content>

Baker McKenzie. (2021, 9 de julio). National tax dispute resolution timelines: Interactive map [PDF]. Recuperado de https://resourcehub.bakermckenzie.com/en/resources/tax-dispute-resolution-timelines/file/national-tax-dispute-resolution-timelines-interactive-map_mapdownload_07092021.pdf

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.

Carpio Marcos, E. (2015). Artículo VI. Control difuso e interpretación constitucional. En *Código Procesal Constitucional Comentado*. Tomo I. Gaceta Jurídica, 70-75.

Corte Interamericana de Derechos Humanos (2003). Opinión consultiva OC – 18/13. San José.

Chávez Gonzales, Ángel M. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Giuristi: Revista De Derecho Corporativo*, 2(4), 151–180. <https://doi.org/10.46631/Giuristi.2021.v2n4.03>

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.

Duran, L., & Arbieto, H. (2020). La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421? *Themis - Revista de Derecho*, 76. Lima.

Guerrero Mariño, P. G. (2022). *Análisis constitucional de la prescripción de cobro de deudas tributarias: ¿Debe mantenerse esta institución en un Estado Constitucional de Derecho?*. Tesis para obtener el título de abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/78b610ca-8425-45ad-ba0e-34523a87d91e/content>

Huapaya Garriazo, P. J., Llaque Sánchez, F. R., & Mares Ruiz, C. (2023). *Manual de derecho tributario: parte general*. <https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/146>

Iglesias Ferrer, C. (2000). *Derecho tributario: Dogmática general de la tributación*. Gaceta Jurídica.

Indacochea Prevost, Ú. (2015). La doctrina jurisprudencial y el precedente constitucional vinculante: una aproximación a la jurisprudencia constitucional desde la teoría de las fuentes del derecho. *Themis, Perú-Lima*, 9. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/14477/15089>

Landa Arroyo, C, (2021). El derecho fundamental a la igualdad y no discriminación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú. *Estudios constitucionales*, 19(2), 71-101. Epub 31 de diciembre de 2021. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002021000200071>

Lara Márquez, J. (2024). La prescripción tributaria. *IUS ET VERITAS*, (69), 233-247. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202402.013>

Lucchetti Rodríguez, A. B. (2009). Algunos alcances en la aplicación del principio de razonabilidad de las decisiones administrativas. *Revista De Derecho Administrativo*, (7), 484-489. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14044>

Morales Saravia, F. (2017). Los precedentes constitucionales vinculantes y su aplicación por el TC. Análisis jurisprudencial de la última década. *Gaceta Jurídica, Perú-Lima*, 62.

Moreno, L., & Bejarano (2024). La política fiscal peruana: en la encrucijada del financiamiento progresivo y la justa redistribución. En “El desplome de la democracia”. Pp. 229-254.

Parra, R. M., & Vallejo, P. P. (2022). El principio constitucional de igualdad en la legislación tributaria ecuatoriana respecto al pago de intereses. *Polo del Conocimiento: Revista científico-profesional*, 7(8), 2800-2827. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9042852>

Rubio, M., & Arce, E. (2017). Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano. Fondo Editorial PUCP.

Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho tributario peruano: Principios y fundamentos*. Palestra. Primera edición.

Ruiz de Castilla, F. (2023). *Derecho tributario peruano: Principios y fundamentos*. Palestra. Segunda edición.

Santa Cruz Díaz, J. D. (2025). Apuntes sobre la conflictividad en materia tributaria. *Forseti. Revista De Derecho*, 14(21), 97–118. <https://doi.org/10.21678/forseti.v14i21.2656>

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

Tema: PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA - DECRETO LEGISLATIVO N.º 1311

Problemática planteada: ¿Se encuentra prescrita la deuda tributaria de la recurrente de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1311?

Posición de la Sala Suprema: Por el principio de aplicación inmediata de la norma, la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigor, por lo que no tiene fuerza ni efectos retroactivos (salvo en materia penal) y, por ende, entra en vigor y es obligatoria desde el día siguiente de su publicación, salvo que se postergue su vigencia en todo o en parte por la misma ley, conforme lo previsto en los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú. En el caso, esta Sala Suprema advierte que el diecinueve de mayo de dos mil diez la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.º 022-003-0013166 a N.º 022-003-0013177 y la Resolución de Multa N.º 022-002-0009453. Asimismo, mediante Resolución de Intendencia N.º 01501400096972, del treinta y uno de marzo de dos mil once, la administración tributaria resuelve declarar infundada la reclamación. Del mismo modo, el dos de mayo de dos mil once interpone recurso de apelación; sin embargo, el veintisiete de mayo de dos mil once dicha apelación ingresó al Tribunal Fiscal. Finalmente, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05721-9-2020, del quince de octubre de dos mil veinte, el Tribunal Fiscal confirma la apelada. En dicho escenario, a la fecha de entrada en vigencia de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311 del artículo 46 del Código Tributario, esto es, el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, el recurso de apelación presentado por Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada ya se encontraba en trámite y, en tal sentido, no resultaba aplicable la reanudación del cómputo del plazo de prescripción. En efecto, durante el tiempo que se tramitó el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal se suspendió el plazo de prescripción, razón por la cual, a la fecha de presentación de la demanda contencioso administrativa, esto es, el once de febrero de dos mil veintiuno, aún no había transcurrido el plazo prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en los acotados valores.

Palabras clave: prescripción de la deuda tributaria, Decreto Legislativo N.º 1311, Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 02051-2016-PATC

Lima, veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro.-

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

I. **VISTA** la causa número treinta mil diecisiete guion dos mil veintitrés, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

1. **Objeto del recurso de casación**

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante, **Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada**, ha interpuesto recurso de casación mediante escrito del catorce de agosto de dos mil veintitrés

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

(folios 2461 a 2470 del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintidós, del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (folios 2394 a 2413), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el extremo **que confirmó en parte** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número quince, del veintisiete de abril de dos mil veintitrés (folios 2261 a 2292), **en cuanto declaró infundada la demanda** respecto a la pretensión principal y sus pretensiones accesorias, a la pretensión subordinada y su accesoria, así como al extremo referido a la prescripción solicitada.

2. Causales por las que se ha declarado procedente el recurso de casación

Mediante auto calificadorio del dieciséis de enero de dos mil veinticuatro (folios ciento diecinueve a ciento cuarenta y cinco del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación de la empresa demandante **Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada**, por las siguientes causales:

a) Errónea interpretación del literal 2 del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, así como del penúltimo párrafo del artículo 46 del referido Código.

Como argumentos que sustentan la referida infracción normativa señala lo siguiente:

a) La aplicación literal del literal 2 del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, así como del penúltimo párrafo del artículo 46 del referido código, llevaron a la Sala Superior a concluir que el plazo de prescripción de la acción de la SUNAT para exigir el pago de la deuda impugnada en el presente proceso judicial no había prescrito, toda vez que dicho plazo se encontró suspendido durante todo el tiempo en el que se tramitó el procedimiento contencioso tributario.

b) La Sala Superior indicó que, en el presente caso, la suspensión del plazo de prescripción se mantuvo luego de vencido el plazo legal para que el Tribunal Fiscal resolviera su recurso de apelación administrativo, toda vez que el referido recurso fue presentado el 2 de mayo de 2011, esto es, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1311. En ese sentido, una correcta y constitucional interpretación del literal a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario y del penúltimo párrafo de ese mismo artículo nos lleva a concluir que el plazo de prescripción de la acción de la SUNAT para exigir el pago de la deuda tributaria sólo puede suspenderse dentro de los plazos legales establecidos para la resolución de los recursos de reclamación y de apelación.

c) El criterio acogido por la Sala Superior es contrario a la interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario desarrollada por el Tribunal Constitucional, dado que extiende los efectos de una suspensión del plazo prescriptorio luego de vencidos los plazos para resolver los recursos administrativos implica consentir que la facultad de la SUNAT para requerir el pago de la deuda impugnada pueda exigirse por un tiempo indefinido, lo cual resulta a todas luces irrazonable y desproporcionado. Dicho entendimiento, a todas

¹ En adelante todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

luces es contrario al principio de debido procedimiento, y debe ser proscrito en la medida que en el ordenamiento prima el principio de interdicción de la arbitrariedad, por medio del cual, no puede admitirse actuaciones o fallos que no se encuentren debidamente fundamentados en criterios de razonabilidad.

b) Inaplicación de la Primera Disposición Final de la Ley N.º 28301, el último párrafo del artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente:

a) La Sala Superior se apartó inmotivadamente del criterio interpretativo expuesto en la Sentencia de Prescripción, con lo que ha inaplicado las precitadas normas que dan relevancia a los criterios interpretativos arribados por el Tribunal Constitucional, incurriendo así en una evidente infracción normativa, que también justifica el presente recurso de casación, toda vez que bajo este entendimiento se ampara una lectura constitucional de los alcances de una norma legal para todos los contribuyentes; debe advertirse que mediante la no aplicación de dicho criterio interpretativo, la Sala Superior incurriría también en la inaplicación del principio de debido procedimiento contenido en el artículo 139 de la Constitución, al cual subyace el derecho a un plazo razonable, que bien ha sido entendido como el derecho a obtener una resolución motivada en derecho y dentro del plazo máximo establecido por la ley para ello.

b) El criterio interpretativo arribado en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional es plenamente aplicable al presente caso, debido a que existe una similitud en los hechos que envuelven ambas controversias y las normas que les resultan de aplicación; esto es, que el Tribunal Fiscal ha excedido en el plazo para resolver la apelación presentada, por lo que no se puede amparar la aplicación de la suspensión contenida en el literal a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario de tal manera que se extienda y congele indefinida e indiscriminadamente una suspensión arbitraria, contrariando el derecho fundamental al plazo razonable.

3. Cuestión jurídica en debate

En el caso particular, la cuestión jurídica en debate consiste en verificar si el reparo por operaciones no reales del crédito fiscal del impuesto general a las ventas de mayo de dos mil ocho, relacionado a la Factura N.º 002-000003, del treinta y uno de mayo de dos mil ocho, se encuentra prescrito de acuerdo a lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis.

II. CONSIDERANDO:

Referencias principales del proceso judicial

PRIMERO.- Antes de absolver las denuncias planteadas y para contextualizar el caso particular, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

Supremo con un sumario recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos:

1.1. Materialización del ejercicio del derecho de acción

El once de febrero de dos mil veintiuno, la demandante, **Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada**, acude al órgano jurisdiccional para interponer demanda sobre nulidad de resolución administrativa (folios 3 a 29), en la que plantea como petitorio lo siguiente:

Pretensión principal: Solicita la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05721-9-2020, que confirma la Resolución de Intendencia N.º 0150140009697, debido a que vulnera el principio de verdad material y no satisface el requisito de validez del acto administrativo constituido por la motivación, por lo que incurre en las causales de nulidad contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley N.º 27444.

Pretensión subordinada: Solicita que se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05721-9-2020 en cuanto al reparo confirmado respecto a la Resolución de Intendencia N.º 0150140009697 y se declare el reconocimiento de derechos de la demandante derivados de la operación objeto de reparo.

Pretensiones accesorias: Solicita que se ordene a la SUNAT dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N.º 022-003-0013166, N.º 022-003-0013167 a N.º 022-003-0013177 y de la Resolución de Multa N.º 022-002-0009453; además, se deje sin efecto y/o se abstenga de iniciar o ejecutar cualquier tipo de actuación destinada al cobro de las deudas tributarias originadas a consecuencia de los reparos contenidos en los valores impugnados por el impuesto general a las ventas del ejercicio dos mil catorce y las multas impuestas.

Son fundamentos de la demanda lo siguientes:

a) Refiere que existe una evidente vulneración del principio de verdad material y de motivación, debido a que el Tribunal Fiscal y la SUNAT no valoraron las pruebas proporcionadas fundamentando los reparos en testimonios de terceros,

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

sin contrastarlos con la documentación entregada en el procedimiento de fiscalización.

b) Se desconoce la Resolución Directoral N.º 306-2010-PRODUCE/DGEPP, emitida por , donde se otorga el derecho de pesca adquirido por la demandante mediante el contrato de cesión de derechos suscrito con la empresa Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada.

c) La documentación proporcionada por la demandante no solo incluye el contrato suscrito con la empresa que cedió los derechos procesales y la factura emitida por la empresa, sino las resoluciones judiciales que demuestran la existencia de un proceso litigioso sobre la existencia del derecho de pesca (cuyo resultado fue cedido mediante contrato suscrito con la empresa Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada).

d) Las resoluciones administrativas emitidas por el órgano encargado del sector pesquero en Perú, no solo demuestran la existencia de una controversia sobre el tema sino también la conclusión mediante una resolución que otorga derechos de pesca; la declaración anual de operaciones con terceros del contribuyente Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada correspondiente al ejercicio dos mil ocho, donde la empresa declaró como operaciones que constituyen ingresos la suma de catorce millones quinientos cincuenta y siete mil setecientos veintitrés soles con cero céntimos (S/ 14'557,723.00), monto equivalente a la factura observada; y medios de pago que acreditan el depósito en cuenta de los importes pagados a la empresa cedente, ; con lo que es evidente que la resolución impugnada deviene nula al no haber efectuado las comprobaciones correspondientes sobre la base de la documentación proporcionada por la recurrente, que sustenta la realidad de la operación observada.

e) No se configuran los supuestos de la causal prevista en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, al tratarse de una operación real y formal, quedando acreditado que la operación ha sido debidamente bancarizada.

f) La facultad de cobro de la SUNAT respecto a la deuda materia del procedimiento se encuentra prescrita, en virtud del criterio dispuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 02051-2016-PA/TC. Agrega que corresponde aplicar el precedente de

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

observancia obligatoria establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 04532-2013-PA/TC, por lo que se debe dejar sin efecto el cobro de cualquier interés moratorio que se hubiera devengado en el tiempo en exceso que demoraron la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación.

1.2. Contestaciones a la demanda

1.2.1. La demandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del veinte de abril de dos mil veintiuno (folios 123 a 147), contesta la demanda, solicitando que se declare infundada. Se sustenta la absolución de la demanda bajo los siguientes argumentos principales:

a) Tanto la administración tributaria como el Tribunal Fiscal han valorado todos los medios probatorios presentados por la demandante. Asimismo, precisa que el contribuyente es quien está obligado a presentar los medios probatorios que acrediten que ha cumplido con lo dispuesto por el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, situación que no ha sucedido en el presente caso, no pudiendo acreditar que sus operaciones son reales, tampoco pudo acreditar no haber pagado las operaciones observadas utilizando los medios de pago a que se refiere el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

b) La demandante no ha agotado la vía administrativa respecto a la nueva pretensión de prescripción de la acción para exigir la deuda tributaria, requisito indispensable para que una pretensión demandada sea declarada procedente, conforme lo regula el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584.

c) La Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 02051-2016-PA/TC (caso Paramonga) no es aplicable al presente caso, porque no es precedente vinculante y el criterio que se asume implica un control difuso cuyos fundamentos solo vinculan a las partes del caso concreto.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

d) La demandante señala que la administración excedió el plazo para resolver su recurso de reclamación y apelación; sin embargo, para esa fecha ya se encontraba vigente el Decreto Legislativo N.º 981, que establecía la regla de suspensión de intereses moratorios, siendo que la Ley N.º 30230 modificó el artículo 33 del Código Tributario.

1.2.2. Por su parte, mediante resolución número cinco, del veintinueve de abril dos mil veintiuno, se declaró rebelde al **Tribunal Fiscal**, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas.

1.3. Sentencia de primera instancia

Mediante **resolución número once**, del veintisiete de abril de dos mil veintitrés (folios 2261 a 2292), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite sentencia de primera instancia, que declaró **infundada la demanda en todos sus extremos**. Son fundamentos sustanciales de la decisión los siguientes:

a) No existe certeza de que los derechos con los que contaba el señor Eloy Leopoldo Torres García fueran cedidos a Mary Luz Churata Quispe, ni que esta los cediera a la empresa Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, ni que esta los cediera a la demandante, debido a que los contratos presentados resultan ser copias simples; además, del cruce de información realizado, se concluyó que se desconoce la operación de cesión de derechos.

b) Al inicio y término del procedimiento de fiscalización, el señor Eloy Leopoldo Torres García no contaba con permiso de pesca, ni autorización para el incremento de flota ni para ampliar las capacidades de la bodega, y, por tanto, no existía la obligación de pago de factura alguna.

c) La empresa recurrente no ha demostrado fehacientemente que el servicio consignado en la factura observada corresponda a una operación real, debido a que no ha demostrado que la empresa que emitió la referida factura contaba con

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

los derechos que podía ceder a la demandante, además, que; así como que la autorización del incremento de flota para ampliar las capacidades de la bodega de sus embarcaciones al equivalente a la embarcación pesquera Ica 1, obtenida mediante la Resolución Directoral N.º 306-2010-PRODUCE/DGEPP, haya sido consecuencia o ejecución del contrato de cesión de derechos procesales suscrito con Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, sino que más bien esto fue producto del contrato de asociación en participación suscrito con Eloy Leopoldo Torres García.

d) No se evidencia una falta de motivación o motivación insuficiente, debido a que tanto la administración tributaria como el Tribunal Fiscal no desconocen la validez de los medios de prueba aportados por la demandante en sede administrativa, sino que, luego de valorarlos, llegan a la conclusión de que son insuficientes para acreditar la operación comercial consignada en la referida factura.

e) En el caso, se ha configurado el supuesto del inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, debido a que la demandante no ha podido demostrar que se hayan cedido los derechos procesales a Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada; tampoco que, con base en el contrato de cesión de derechos procesales suscrito con Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, haya obtenido el permiso de pesca, la autorización del incremento de flota y la sustitución de las capacidades de la bodega de sus embarcaciones al equivalente a la embarcación pesquera Ica 1; y, más bien, con la emisión de la Resolución Directoral N.º 306-2010-PRODUCE/DGEPP ha quedado demostrado que la demandante obtuvo la autorización del incremento de flota para ampliar las capacidades de la bodega de sus embarcaciones al equivalente a la embarcación pesquera Ica.

f) El medio de pago utilizado por la demandante habría sido el cheque, por lo que solo podría salvarse el crédito fiscal si el total del monto consignado en el comprobante de pago hubiera sido cancelado con uno solo, situación que no ocurrió en el presente caso.

g) Si bien la demandante refiere que presentó su recurso de apelación el uno de mayo de dos mil once y fue resuelto el quince de octubre de dos mil veinte, en este caso no operó la prescripción, debido que el cómputo del plazo de

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

prescripción se encontraba suspendido justamente por el trámite del procedimiento contencioso-tributario.

h) No fue materia de discusión la aplicación de intereses moratorios ni existe una resolución administrativa que haya liquidado la deuda tributaria considerando la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal que tiene la administración para resolver los recursos impugnatorios.

1.4. Ejercicio del derecho a impugnar

La demandante, **Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada**, interpone recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, conforme aparece del escrito del quince de mayo de dos mil veintitrés (folios 2298 a 2311), exponiendo los agravios siguientes:

a) Se han presentado medios probatorios que acreditan la realidad de la operación de cesión de derecho procesal iniciada por el señor Macedonio Cordero Macedo, derecho que fue cedido a Eloy Torres García, luego a Mary Luz Churata Quispe, quien lo transmitió a Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, que a su turno lo cedió, finalmente, a la demandante.

b) Con la Resolución Directoral N.º 306-2010-PRODUCE/DGEPP, el Ministerio de la Producción otorgó a la recurrente el derecho de ampliación de capacidad de bodega de las embarcaciones, con lo cual se demuestra la realidad de la finalidad de la operación buscada con la suscripción del contrato de cesión de derechos procesales suscrito con Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada.

c) En virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 02051-2016-PA/TC, la apelación ingresó al Tribunal Fiscal en mayo de dos mil once; el plazo para resolver venció en mayo de dos mil doce, momento en que se reinició el cómputo del plazo de la prescripción de la acción de la SUNAT para exigir el pago de la deuda tributaria impugnada, plazo que culminó en mayo de dos mil dieciséis.

d) No son exigibles los intereses moratorios generados por el exceso del plazo para resolver por parte del Tribunal Fiscal, de conformidad con lo dispuesto en la

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 03525-2021-PA/TC y de acuerdo a la Sentencia de Casación N.º 6619-2021 emitida por la Corte Suprema.

1.5. Sentencia de vista

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número veintidós, del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (folios 2394 a 2413), **confirma en parte** la sentencia apelada de primera instancia, en cuanto esta declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal y sus pretensiones accesorias, a la pretensión subordinada y su accesoria, así como al extremo referido a la prescripción solicitada; y **revoca en parte** la sentencia apelada, en el extremo de la pretensión subordinada (c) , que declaró infundada la inaplicación de intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrió el Tribunal Fiscal para resolver el correspondiente recurso de apelación; y, **reformándola, declara fundada la demanda**, en consecuencia, declara la inaplicación de los intereses moratorios generados vencido el plazo legal establecido para que el Tribunal Fiscal resuelva la apelación puesta a su conocimiento.

Constituyen argumentos principales de la decisión superior, los siguientes:

a) En atención a lo dispuesto en la Resolución Directoral N.º 342-2007-PRODUCE/DGEPP, del veinticinco de julio de dos mil siete, a la fecha de la celebración del contrato de cesión de derechos del treinta de mayo de dos mil ocho y la emisión de la Factura N.º 002-000003, del treinta y uno de mayo de dos mil ocho, el señor Eloy Leopoldo Torres García ya no contaba con la autorización para incrementar la flota pesquera, pues la anotada resolución directoral dejó sin efecto, en todos sus extremos, el otorgamiento de esta autorización mediante la Resolución Directoral N.º 189-2007-PRODUCE/DGEPP. Por tanto, no resulta posible la cesión de estos derechos a Mary Luz Churata Quispe, quien a su vez lo transmitió a Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, que posteriormente los cedió a la actora.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

b) Con posterioridad al periodo objeto de reparo, se emitió la Resolución Directoral N.º 100-2010- PRODUCE/DGEPP, del dieciséis de febrero de dos mil diez, mediante la cual se otorgó el incremento de flota. Luego, con la Resolución Directoral N.º 306-2010-PRODUCE/DGEPP, del seis de mayo de dos mil diez, se da cuenta de que el derecho de autorización de incremento de flota pesquera en favor de la recurrente se adquirió en razón del contrato de asociación en participación celebrado con el señor Eloy Leopoldo Torres García el cinco de abril de dos mil diez. Por lo tanto, no es posible establecer que la recurrente contaba a mayo de dos mil ocho con tal derecho, periodo en que se emitió la Factura N.º 002-000003, más aún cuando este contrato de asociación en participación solo demuestra el acuerdo entre Eloy Leopoldo Torres García y la empresa demandante, sin la participación de la empresa Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, quien emitió la factura observada.

c) Como consecuencia de los cruces de información, se desprende que Mary Luz Churata Quispe no tenía la capacidad económica para adquirir los derechos y obligaciones de Eloy Leopoldo Torres García. Asimismo, de los sistemas informáticos de la administración, se apreció que la empresa Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada solo registró el monto de la Factura N.º 002-000003 y no otras operaciones hasta su baja de oficio, como sería con la cesión efectuada con Mary Luz Churata.

d) De la valoración conjunta de los medios probatorios aportados por la accionante y el cruce de información efectuado, se desprende que no se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones cuestionadas; por lo que calificaban como operaciones no reales, de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

e) Con relación a la solicitud de prescripción de la deuda, señala que a la fecha de entrada en vigor de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311, esto es, el uno de enero de dos mil diecisiete, el recurso de apelación presentado por la demandante ya se encontraba en trámite, por lo que no le resultaba aplicable la reanudación del cómputo del plazo de prescripción. En consecuencia, durante el tiempo que se tramitó dicha apelación se suspendió el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

plazo de prescripción, por lo cual no operó la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

f) Conforme al criterio fijado por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N.º 04082-2012-PA/TC, se advierte que el Tribunal Fiscal se demoró más de ocho (08) años en resolver, lo que evidencia una vulneración del derecho al plazo razonable. En consecuencia, la Sala Superior señaló que corresponde la inaplicación de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que se demoró el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante.

Anotaciones acerca del recurso de casación

SEGUNDO.- Contextualizado el caso, es pertinente hacer referencia sobre los alcances del recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. Así tenemos:

2.1 El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil. En materia de casación es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que éste supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, precaviendo sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto.

2.2 El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en la decisión. Así también, habiéndose acogido entre los

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

finde de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia y que no se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso; constituye, antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

2.3 Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso³, por lo que, si bien es cierto todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo.

2.4 De otro lado, considerándose que en el caso concreto se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa material, procederemos a analizarlas.

Análisis de la infracción normativa por interpretación errónea del literal 2 del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, así como del penúltimo párrafo del artículo 46 del referido Código

TERCERO.- Como aspectos previos al análisis de las infracciones normativas sustantivas, es pertinente hacer referencia a lo siguiente:

² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

³ DE PINA, Rafael (1940). *Principios de derecho procesal civil*. México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americanas; p. 222.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

Sobre el principio de legalidad y reserva de ley

3.1. Sobre el contenido del principio de legalidad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

Expediente N.º 02835-2010-PA/TC

*33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad [...].*

3.2. De otro lado, sobre el contenido del principio de legalidad y de reserva de ley, el Tribunal Constitucional afirma lo siguiente:

Expediente N.º 2302-2003-AA/TC

32. [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” —es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo; así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo solo puede realizarlo mediante decreto legislativo.

35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). [...]

3.3. No obstante, el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria no tiene una visión unívoca en la doctrina constitucional. En este sentido, puede entenderse como principios con una configuración distinta, como

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

establece el Tribunal Constitucional⁴, o como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad⁵; o como una técnica de redacción de disposiciones constitucionales en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley⁶.

3.4. A partir del principio de legalidad - reserva de ley, esta Sala Suprema establece las siguientes reglas⁷:

- a) Solo mediante ley o norma de rango similar se pueden legislar los elementos esenciales del tributo: los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible, la base gravable y la tasa de las obligaciones tributarias.
- b) La norma que establece los elementos del tributo debe determinar con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo.

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2302-2003-AA/TC, del trece de abril de dos mil cinco.

⁵ Así, refiere Romero-Flor:

En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.

ROMERO-FLOR, Luis María (2013). "La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario". En *Dixi*, Vol. 15, N.º 18; p. 52.

https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1

⁶ Sobre los significados del principio de reserva de la ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:

La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar, se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y, en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser "delegadas" mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser "deslegalizadas", esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.

⁷ Se resume lo expuesto por la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-891/12.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

- c) Solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria.
- d) El requisito de precisión y claridad en las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas.
- e) No se vulneran los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

3.5. Asimismo, debemos señalar que el principio de legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones⁸:

- a) Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos.
- b) Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes.
- c) Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes.
- d) Preserva el principio de seguridad jurídica. La certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance

⁸ ROMERO-FLOR, *op. cit.*, p. 53

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

Interpretación de las normas tributarias (normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario)

3.6. Con relación a la interpretación de las disposiciones tributarias, el texto de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario refiere lo siguiente: **i)** para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; y **ii)** mediante interpretación no se pueden crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

3.7. Dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, Guastini⁹ refiere que, con la palabra “interpretación”, nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto (calificación que luego da fundamento a la solución o a la propuesta de solución de una controversia específica). En este mismo sentido, debemos señalar también —de acuerdo con Tarello— que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso), y otras al resultado o producto de tal actividad¹⁰.

3.8. En el ámbito tributario, existen diversos métodos de interpretación de las normas; no obstante, en un Estado constitucional de derecho, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes, no

⁹ GUASTINI, Ricardo (2015). “Interpretación y construcción jurídica”. En *Isonomía*, N.º 43, p.12.

¹⁰ *Por ejemplo, en enunciados del tipo “Tal disposición es ambigua de modo que requiere interpretación”, la palabra “interpretación” denota evidentemente una actividad (podría ser sustituida por el sintagma “actividad interpretativa”). Por el contrario, en enunciados del tipo “De tal disposición el Tribunal de Casación hace una interpretación restrictiva”, la misma palabra claramente denota no una actividad, sino más bien su resultado, es decir, un significado. La “interpretación” en cuanto actividad es un proceso mental. La “interpretación” en cuanto producto de tal proceso es más bien un discurso. Las distinciones que siguen se refieren a la interpretación en cuanto actividad o proceso.*

Tarello Citado por GUASTINI, *Ibidem*, p. 13.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

pueden contravenir la Constitución Política del Estado, los principios y los derechos fundamentales.

3.9. En este escenario, la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación, supone observar los siguientes requisitos:

- a) La interpretación de esta disposición normativa debe efectuarse en concordancia con el principio de reserva de la ley previsto por la norma IV del título preliminar del Código Tributario precitado y por el propio Tribunal Constitucional¹¹, en cuanto la potestad de crear tributos, establecer sanciones o la extensión de disposiciones tributarias es una atribución que debe ser ejercida por el Poder Legislativo (directamente o mediante delegación al Poder Ejecutivo) y no por el Poder Judicial mediante una actividad interpretativa.
- b) Esta disposición normativa prohibitiva reduce la actividad interpretativa del órgano jurisdiccional a efectos de proscribir aquellas técnicas que permitan la creación de tributos en vía de interpretación. En esta medida, se proscriben algunas técnicas para construir normas implícitas, como el argumento a contrario, la analogía o el argumento *a fortiori*¹².

¹¹ Sentencia recaída en el Expediente N.º 02835-2010-PA/TC:

33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

Así, conforme se establece en el artículo 74º de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

¹² *Con la expresión “normas implícitas” me refiero a aquellas normas que no han sido formuladas por autoridad normativa alguna: normas que no pueden ser consideradas como significados (plausibles) o como implicaciones lógicas de ninguna disposición normativa determinada. Por medio de la construcción de normas implícitas los intérpretes llevan a cabo una actividad legislativa disimulada. Y esto constituye la parte principal y más importante del trabajo de los juristas.*

GUASTINI, *op. cit.*, p. 36

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

- c) Asimismo, mediante la creación judicial del derecho, en los casos de conflictos normativos y/o de lagunas normativas, no se pueden crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Aplicación temporal de la norma tributaria

3.10. Con relación a la aplicación de las normas en el tiempo (principio de irretroactividad de las normas), en nuestro ordenamiento jurídico existen límites, tanto constitucionales como legales. Respecto a los límites constitucionales, el artículo 103 de la Constitución Política del Perú señala que: “La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo [...]”.

3.11. Por su parte, el artículo 109 de la Constitución Política del Perú regula que: “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.

3.12. En el ámbito tributario, la vigencia de las normas se regula por el artículo X del título preliminar del Código Tributario en los siguientes términos:

NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

3.13. Conforme a la normativa antes expuesta, las normas tributarias, como cualquier otra norma, entran en vigencia, de acuerdo a la regla general, al día

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*, salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte.

3.14. Así, como regla general, las normas tributarias rigen a partir del momento de su entrada en vigor y carecen de efectos retroactivos. Por tanto, para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y consecuentemente el principio de aplicación inmediata de las normas. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “[...] nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes”¹³.

3.15. En esa misma línea, esta Sala Suprema emitió la Sentencia de Casación N.º 11947-2022 Lima el dieciocho de mayo de dos mil veintitrés, asumiendo el criterio de que, en virtud del principio de aplicación inmediata de la norma, la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigor, por lo que no tiene fuerza ni efectos retroactivos (salvo en materia penal) y, por ende, entra en vigencia y es obligatoria desde el día siguiente de su publicación, salvo que se postergue su entrada en vigor en todo o en parte por la misma ley, conforme lo previsto en los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú.

Suspensión del plazo de prescripción tributaria

3.16. La prescripción consistente en la extinción de la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Asimismo, es requisito fundamental para que se configure la prescripción, la inactividad de las partes al interior de una relación jurídica durante el transcurso del tiempo establecido en la ley.

¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0606-2004-AA/TC, del veintiocho de junio de dos mil cuatro; fundamento jurídico 2.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

3.17. El Código Tributario peruano distingue las facultades afectadas por el plazo de prescripción, esto es, **i)** la facultad de la administración para determinar la deuda, **ii)** la facultad para cobrarla y **iii)** la facultad para aplicar sanciones.

3.18. Así, el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece los plazos de prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones, señalando que prescribe a los cuatro (04) años, y para quienes no hayan presentado la declaración jurada, a los seis (06) años. Asimismo, existen supuestos de interrupción y suspensión del plazo de prescripción previstos en los artículos 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.19. Cabe precisar que ocurre la suspensión del plazo de prescripción ante la verificación de alguno de los supuestos previstos en el artículo 46 del Código Tributario; es decir, el cómputo del plazo prescriptorio deja de computarse (sin que se pierda para efectos del cálculo el ya transcurrido) y se reanuda cuando las causas de suspensión concluyen. De otro lado, cuando se interrumpe el plazo de prescripción, el nuevo plazo empezará a contarse a partir del día siguiente de ocurrido el hecho que causó la interrupción en los supuestos previstos en el artículo 45 del Código Tributario.

3.20. El artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario regula los supuestos de suspensión de la prescripción en los siguientes términos:

Artículo 46.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:

- a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.*
- b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.*
- c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.*
- d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.*
- e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.*
- f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A.*

2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:

- a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.*
- b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.*

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

- c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
 - e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal. [...]
- 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.*

3.21. Asimismo, el penúltimo párrafo del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis, señala lo siguiente:

[...] 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. [...]

3.22. Además, la primera disposición complementaria transitoria del citado Decreto Legislativo N.º 1311, regula lo siguiente:

PRIMERA. Aplicación de la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario
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.

3.23. Finalmente, con relación a la regla de suspensión del plazo de prescripción contenida en el artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sentencia de Casación N.º 11947-2022, del dieciocho de mayo de dos mil veintitrés, señala lo siguiente:

9.3.2 En materia tributaria, conforme a la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma, debe entenderse que la regla de la suspensión del plazo de prescripción, contenida en el artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, que establece que la suspensión opera sólo dentro de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios tributarios, se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas, conforme a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

CUARTO.- En el caso concreto, conforme a los Anexos N.º 3 y N.º 4 de la Resolución de Determinación N.º 022-003-0013170, la administración tributaria reparó el crédito fiscal del impuesto general a las ventas de mayo de dos mil ocho, por el registro de un comprobante de pago emitido por una operación no real, indicando como sustento los Resultados de los Requerimientos N.º 0222090006805 y N.º 0222100000069, y consignando como base legal el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, entre otras normas.

4.1. Específicamente, la administración tributaria reparó la Factura N.º 002-000003, del treinta y uno de mayo de dos mil ocho, emitida por Ingeniería y Soporte Sociedad Anónima Cerrada, que contenía la siguiente glosa: “**Cesión de derechos de permiso de pesca, derecho de sustitución de capacidad de bodega y derecho a solicitar la autorización de incremento de flota de la E/P ICA 1 de Matrícula PS 7966 de 341.13 TM**”, al verificar que la operación comercial allí indicada era una operación no real; para ello, invocó como base legal el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo - Decreto Supremo N.º 055-99-EF.

4.2. Ahora bien, tanto la primera instancia judicial como la Sala Superior han concluido que el contrato de cesión de derechos, del treinta de mayo de dos mil ocho, y la Factura N.º 002-000003, del treinta y uno de mayo de dos mil ocho, por sí solos no acreditan de forma indubitable la realización de la operación reparada. Asimismo, precisaron que, de la valoración conjunta de los medios probatorios aportados por la recurrente, así como de los actuados por la administración tributaria y el cruce de información efectuado por esta, no se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones cuestionadas, por lo que calificaban como operaciones no reales, de conformidad con el inciso b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En ese sentido, se mantuvo el reparo al crédito fiscal de mayo de dos mil ocho.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

4.3. Sobre dicho aspecto, se debe precisar que, mediante el recurso de casación presentado por la recurrente, esta solo ha denunciado infracciones normativas vinculadas con la solicitud de prescripción de la deuda tributaria. Por lo tanto, los argumentos de fondo emitidos por la Sala Superior respecto al reparo al crédito fiscal del impuesto general a las ventas de mayo de dos mil ocho, por el registro de un comprobante de pago emitido por una operación no real, han quedado consentidos.

4.4. Ahora bien, en el caso concreto, como argumento principal que sustenta la infracción normativa por interpretación errónea del literal 2 del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, así como del penúltimo párrafo del artículo 46 del referido código, la recurrente señala que el criterio acogido por la Sala Superior es contrario a la interpretación constitucional del artículo 46 del Código Tributario desarrollada por el Tribunal Constitucional. Añade que una suspensión del plazo prescriptorio luego de vencidos los plazos para resolver los recursos administrativos implica consentir que la facultad de la SUNAT para requerir el pago de la deuda impugnada pueda exigirse por un tiempo indefinido, lo cual en su concepto resulta irrazonable y desproporcionado.

4.5. En el caso, **el diecinueve de mayo de dos mil diez**, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.º 022-003-0013166 a N.º 022-003-0013177 y la Resolución de Multa N.º 022-002-0009453. Asimismo, mediante Resolución de Intendencia N.º 01501400096972, **del treinta y uno de marzo de dos mil once**, la administración tributaria declaró infundada la reclamación. Del mismo modo, **el dos de mayo de dos mil once**, la empresa interpone recurso de apelación, el cual ingresó el **veintisiete de mayo de dos mil once** al Tribunal Fiscal. Finalmente, mediante Resolución N.º 05721-9-2020, del **quince de octubre de dos mil veinte**, el tribunal administrativo confirma la apelada.

4.6. En dicho escenario, a la fecha de entrada en vigor de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1311 en el artículo 46 del Código Tributario, esto es, el treinta y uno de diciembre de dos mil dieciséis, el recurso de apelación presentado por Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada ya se

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

encontraba en trámite; en tal sentido, no resultaba aplicable la reanudación del cómputo del plazo de prescripción.

4.7. En efecto, durante el trámite del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal se suspendió el plazo de prescripción, razón por la cual, a la fecha de presentación de la demanda contencioso administrativa, esto es, el once de febrero de dos mil veintiuno, aún no había transcurrido el plazo prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria impugnada.

4.8. A mayor detalle, el plazo de prescripción se suspendió durante el procedimiento contencioso tributario, que se inició con la presentación del recurso de reclamación y concluyó con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05721-9-2020, del quince de octubre de dos mil veinte, en virtud de lo señalado por el literal a) del artículo 46 del Código Tributario, que ha previsto que el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

4.9. De otro lado, del análisis de los argumentos expuestos por la recurrente, esta Sala Suprema precisa que ella pretende una aplicación retroactiva de lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1311; no obstante, tal como se ha explicado en los considerandos anteriores de esta ejecutoria suprema, la norma tributaria entra en vigencia y es obligatoria desde el día siguiente de su publicación, salvo que se postergue su vigencia en todo o en parte por la misma ley, conforme a lo previsto en los artículos 103 y 109 de la Constitución Política del Perú y la norma X del título preliminar del Código Tributario.

4.10. Por todas las consideraciones antes señaladas, la infracción normativa denunciada deviene **infundada**.

Análisis de la infracción normativa por inaplicación de la primera disposición final de la Ley N.º 28301, del último párrafo del artículo VII del

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

título preliminar del Código Procesal Constitucional y de la norma III del título preliminar del Código Tributario

QUINTO.- En el caso concreto, como argumento principal que sustenta la infracción normativa denunciada, la recurrente señala que el criterio interpretativo adoptado en la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2051-2016-PA/TC es plenamente aplicable al presente caso, debido a que existe una similitud en los hechos que envuelven ambas controversias y las normas que les resultan de aplicación; esto es, el Tribunal Fiscal ha excedido el plazo para resolver la apelación presentada, por lo que no se puede amparar la aplicación de la suspensión contenida en el literal a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, de tal manera que se extienda y congele indefinida e indiscriminadamente una suspensión arbitraria, contrariando el derecho fundamental al plazo razonable.

5.1. Como aspecto previo al análisis de las infracciones normativas denunciadas, esta Sala Suprema precisa que el precedente constitucional emitido por el Tribunal Constitucional es una regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto, en el cual el supremo intérprete de la Constitución decidió establecer una regla general y, por ende, se constituye en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga¹⁴.

5.2. Así, el artículo VI del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional señala lo siguiente:

Artículo VI. Precedente vinculante
*Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante **cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente.** Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente. [...]* [Énfasis agregado]

5.3. El propósito de incorporar el precedente en nuestro ordenamiento está vinculado a principios constitucionales, entre otros, el de predictibilidad,

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0024-2003-AI/TC, del diez de octubre de dos mil cinco. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00024-2003-AI.html>

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

seguridad jurídica y el principio de igualdad en la aplicación de la ley. Así, por ejemplo, como señala Rivera¹⁵, la Corte Constitucional de Colombia¹⁶ destaca las finalidades del precedente:

Primera, la de preservar la seguridad jurídica y la coherencia del orden jurídico, lo que obliga a los jueces y tribunales a otorgar un significado estable a las normas jurídicas, de manera que sus decisiones sean razonablemente previsibles. Segunda, la de protección de los derechos fundamentales y las libertades ciudadanas, así como la de garantizar el crecimiento económico y el desarrollo sostenible, evitando variaciones injustificadas o caprichosas de los criterios de interpretación. Tercera, la de preservar el valor supremo de la igualdad, evitando que casos iguales, con identidad de los supuestos fácticos, sean resueltos de manera distinta. Cuarta, la de ejercer un control de la propia actividad judicial, imponiendo a los jueces y tribunales una mínima racionalidad y universalidad, ya que los obliga a decidir el problema que les es planteado de una manera que estarían dispuestos a aceptar en otro caso diferente pero que presente caracteres análogos.

5.4. En este orden de ideas, corresponde señalar que los jueces del Poder Judicial están obligados a seguir la interpretación de la Constitución o de las leyes efectuada por el Tribunal Constitucional en su rol de supremo intérprete de la Constitución¹⁷; no obstante, en el presente caso, este Tribunal Supremo considera que no es pertinente la aplicación del pronunciamiento contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2051-2016-PA/TC, dado que dicho fallo fue emitido en un caso concreto con motivo de la interposición de una demanda de amparo, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes y no constituye precedente vinculante. Además, dicho pronunciamiento no ha establecido reglas aplicables con carácter general.

5.5. Asimismo, es pertinente puntualizar que, con relación a la regla de suspensión del plazo de prescripción contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1311, esta Sala Suprema emitió la Sentencia de Casación N.º 11947-2022 el dieciocho de mayo de dos mil veintitrés. En aquella ocasión, señaló lo siguiente:

9.3.2 En materia tributaria, conforme a la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma, debe

¹⁵ RIVERA SANTIVÁÑEZ, José Antonio (2005). “Fundamentos sobre el carácter vinculante de las resoluciones del Tribunal Constitucional”. En *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, N.º 9; p. 350.

¹⁶ <https://www.corteconstitucional.gov.co/pqrs/>

¹⁷ En la Sentencia del Pleno N.º 799/2020 (derivada del Expediente N.º 03756-2018-PA/TC-Lima - Ministerio Público), citada anteriormente, el Tribunal Constitucional enfáticamente ha puesto de manifiesto el carácter vinculante de sus interpretaciones.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA

entenderse que la regla de la suspensión del plazo de prescripción, contenida en el artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, que establece que la suspensión opera sólo dentro de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios tributarios, se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas, conforme a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311.

5.6. Por todas las consideraciones antes expuestas, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista no ha incurrido en las infracciones por inaplicación de la primera disposición final de la Ley N.º 28301, del último párrafo del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional y de la norma III del título preliminar del Código Tributario. En tal sentido, las infracciones normativas devienen **infundadas**.

III.- DECISIÓN:

Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado además por el artículo 397 del Código Procesal Civil, **RESOLVIERON:**

PRIMERO. - **DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada**, mediante escrito del catorce de agosto de dos mil veintitrés (folios 2461 a 2470).

SEGUNDO.- NO CASAR la sentencia de vista expedida mediante resolución número veintidós, del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (folios 2394 a 2413), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el extremo que **confirmó en parte** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número quince, del veintisiete de abril de dos mil veintitrés (folios 2261 a 2292), **que declaró infundada la demanda** respecto a la pretensión principal y sus pretensiones accesorias, a la pretensión subordinada y su accesoria, así como al extremo referido a la prescripción solicitada.

**Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria**

**SENTENCIA
CASACIÓN N.º 30017-2023
LIMA**

TERCERO.- DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, conforme a ley, en los seguidos por la demandante, Riberas del Mar Sociedad Anónima Cerrada, con los demandados, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.
Interviene como ponente el señor Juez Supremo Yaya Zumaeta.

SS.

YAYA ZUMAETA

PROAÑO CUEVA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

GUTIÉRREZ REMÓN

GCCH/rpg

