DIARIO OFICIAL DEL BICENTENARIO

El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO

Viernes 24 de noviembre de 2017

JURISPRUDENCIA

Año XXVI / Nº 1065

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL
N° 09789-4-2017

EXPEDIENTE N° : 10169-2017
INTERESADO : [redacted]
ASUNTO : Prescripción
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 7 de noviembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con RUC N° [redacted] contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1430200003386/SUNAT de 14 de junio de 2017, emitida por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró improcedente la solicitud de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 143-002-0050816, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que los actos de interrupción del cómputo del plazo de prescripción señalados en la resolución apelada no le han sido notificados, por lo que considera que a la fecha en que presentó su solicitud de prescripción, la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 143-002-0050816 se encontraba prescrita.

Que por su parte, la Administración señala que su facultad para exigir el pago de la deuda materia de autos no se encuentra prescrita, al haberse producido diversos actos de interrupción y suspensión del cómputo del plazo prescriptorio indicados en la resolución apelada.

Que el artículo 43º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hubieren presentado la declaración respectiva[1].

Que por su parte, el numeral 4 del artículo 44° del citado código, prevé que el inicio el plazo de prescripción se computará desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Que a su vez, según el numeral 7 del artículo 44° del mencionado código, incorporado por Decreto Legislativo N° 1113[2], el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que los literales a) y f) del inciso 2 del artículo 45° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, establece que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de la orden de pago, y por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del procedimiento de cobranza coactiva, agregando el último párrafo del anotado artículo que el nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

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

Que asimismo, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 09217-7-2007, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 9 octubre de 2007, con carácter de observancia obligatoria, se estableció que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar las sanciones de las infracciones consistentes en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración, así como la de no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, tipificadas en el numeral 1 del artículo 176° del texto original del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 y su modificatoria realizada por la Ley N° 27038[3], es de 4 años.

Que en el presente caso, el 2 de setiembre de 2016, mediante solicitud ingresada con Expediente N° 000-TI0026-2016-542298-0, de foja 13, el recurrente solicitó la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 143-002-0050816, girada por no presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del

---

1 Igual texto se encuentra recogido en el artículo 43° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable también al caso de autos.

2 Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de julio de 2012.

3 Similar texto ha sido recogido con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 953.

ejercicio 2009, infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, solicitud que fue declarada improcedente mediante Resolución de Oficina Zonal N° 1430200003386/SUNAT, de fojas 35 a 37, debido a que la Administración señaló que el cómputo del plazo de prescripción se inició al día siguiente de notificado el citado valor, esto es, el 4 de diciembre de 2014, al amparo del numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario antes glosado.

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones, la primera que señala que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113[4], notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1 a 4 del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7 del anotado artículo.

Que por otro lado, conforme con la segunda interpretación, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rige por el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Que la primera interpretación ha sido aprobada por mayoría de votos, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-17 de 27 de octubre de 2017, con los fundamentos siguientes:

"El artículo 43º del Código Tributario[5] dispone que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva y a los 10 años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Por su parte, los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, prevén que el inicio el plazo de prescripción se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Ahora bien, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981[6], esto es, antes del 1 de abril de 2007, el artículo 45° del citado código establecía las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción sin distinguir las acciones de determinar, sancionar y exigir el pago.

Por ejemplo, el citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que la prescripción se interrumpía: a) Por la notificación de la resolución de determinación o de multa, b) Por la notificación de la orden de pago, hasta por el monto de la misma, c) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria por parte del deudor, d) Por el pago parcial de la deuda, e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago, f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del procedimiento de cobranza coactiva, g) Por la compensación o la presentación de la solicitud de devolución. Asimismo, disponía que el nuevo término prescriptorio se computaría desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Es a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981 que se separaron las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción en función a cada una de las acciones (determinar, sancionar y exigir el pago)[7].

Así, el numeral 1) del citado artículo recogió las causales de interrupción del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, estas son: a) Por la presentación de una solicitud de devolución, b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria[8], d) Por el pago parcial de la deuda y e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

Por su parte, el numeral 2) del anotado artículo regula las causales de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, estas son: a) Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa[9], b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, c) Por el pago parcial de la deuda, d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago, e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento, f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

En el caso de la acción de aplicar sanciones, el numeral 3) del referido artículo, señaló que el cómputo del plazo de prescripción se interrumpe: a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido

---

4 Se hace referencia al inicio del cómputo del plazo de prescripción que se produjo hasta el 1 de enero de 2012.

5 Al respecto, véase el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 773, vigente desde el 1 de enero de 1994. Igual disposición contenía el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, vigente desde el 22 de abril de 1996 y su Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, vigente desde el 20 de agosto de 1999 y modificatorias. Cabe precisar que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, el primer párrafo del artículo 43° dispone que: "*La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva*", esto es, se modificó el término "deuda tributaria" por "obligación tributaria".

6 Publicado el 15 de marzo de 2007.

7 También se separaron las causales de interrupción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución, siendo que en el caso bajo análisis, sólo se hará referencia a las acciones para determinar, sancionar y exigir el pago.

8 A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 julio 2012, se modificó esta causal señalándose lo siguiente: *"c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial*".

9 A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113 se modificó esta causal señalándose lo siguiente: *"a) Por la notificación de la orden de pago"*. En tal sentido, a partir de dicho momento, la notificación de una resolución de determinación o de multa no es causal de interrupción del cómputo de plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, puesto que conforme con el numeral 7) del artículo 44°, introducido por el mencionado decreto legislativo, dicha notificación está relacionada con el inicio del cómputo del plazo de prescripción de dicha acción.

al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones[10], b) Por la presentación de una solicitud de devolución, c) Por el reconocimiento expreso de la infracción, d) Por el pago parcial de la deuda, y e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

No obstante esta modificación normativa mediante la que se separó las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción según la acción, la redacción del artículo 44° del Código Tributario no fue modificada sino hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113[11]. En efecto, antes de dicha modificación, no se hizo distinción alguna entre, por un lado, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y sancionar y de otro lado, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago.

Es a partir del 28 de setiembre de 2012, día en que entró en vigencia la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1113 al artículo 44° del citado código, que se agregó el numeral 7) al anotado artículo, según el cual, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se computaría desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa que contienen la deuda tributaria.

Ahora bien, existen casos en los que los administrados invocan la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa[12] cuyo cómputo, de no haberse modificado el artículo 44° del Código Tributario, habría empezado a efectuarse a partir del 1 de enero[13] que correspondía (conforme con los numerales 1) al 4) del mencionado artículo)[14], de forma simultánea a la acción para determinar y aplicar sanciones. Al haberse introducido al mencionado artículo el numeral 7), debe determinarse la norma aplicable en los casos que la resolución de determinación o de multa que contiene la deuda a cobrar fue notificada a partir del 28 de setiembre de 2012, puesto que ahora se prevé un supuesto normativo específico referido al inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de deuda contenida en dichos valores.

Al respecto, es preciso considerar, como explica Rubio Correa, que la existencia de la prescripción obedece a

---

10 A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, esta causal se modificó y ahora se prevé lo siguiente: *"a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial"*.

11 Publicado el 5 de julio de 2012. En el cual se indicó que dicha norma entraría en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

12 El presente análisis no está referido a la prescripción de la acción para exigir el pago de deuda autoliquidada (que incluso podría estar contenida en una orden de pago), puesto que la modificación normativa únicamente está referida a la deuda contenida en resoluciones de determinación y de multa. En tal sentido, en este caso el inicio del cómputo del plazo de prescripción de dicha acción no se regula por el numeral 7) del artículo 44° del Código Tributario.

13 Se hace referencia al cómputo del plazo de prescripción que se habría iniciado hasta el 1 de enero de 2012.

14 Por ejemplo, antes de la existencia del numeral 7) del artículo 44° del Código Tributario, conforme con el numeral 1) del citado artículo 44° el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 se produjo el 1 de enero del ejercicio 2012. Lo mismo ocurriría en el caso de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en una resolución de multa girada por una infracción cometida en el ejercicio 2011, en aplicación del numeral 4) del mismo artículo.

razones de interés público. Así, para que las relaciones jurídicas adquieran un margen razonable de seguridad, se establecen plazos dentro de los que se pueden ejercer válidamente las acciones, transcurridos los cuales, aquéllas se modifican en lo que atañe al respaldo colectivo del aparato del poder. En tal sentido, agrega, cumplido el plazo prescriptorio, el interesado y los que se relacionen con él, podrán realizar sus actos en la seguridad que, quien antes tuvo un derecho, ya no puede reclamarlo activamente con éxito mediante la acción ante los tribunales[15]. Por consiguiente, la prescripción tiende a estabilizar las relaciones y situaciones jurídicas en la sociedad y se fundamenta en el transcurso de un lapso determinado en la ley y en la inacción del titular del derecho para reclamarlo en circunstancias tales que no haya estado impedido de hacerlo[16].

En materia tributaria, la prescripción tiene relevancia puesto que limita el poder de la Administración frente a los contribuyentes, al circunscribir el ejercicio de sus facultades en determinados plazos[17]. Asimismo, encuentra fundamento en el principio de seguridad jurídica.

Sobre el particular, Fernandez Junquera ha señalado que: "… no cabe duda de que es la seguridad jurídica el contrapunto de la justicia, pero lo más importante es que no podría ser de otro modo. Pues si, como hemos advertido, el principio de justicia en materia tributaria es un principio constitucional, el mismo sólo podía ceder ante otro principio igualmente constitucional, que en último término también atiende a criterios de justicia, como sucede siempre en las normas jurídicas". A ello agrega que "…el fundamento de la prescripción debe venir, forzosamente, de la justificación a la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder, en este caso, ante el principio de seguridad jurídica (…) Es el segundo de los principios señalados, el de seguridad jurídica, el que predica que el cumplimiento de la obligaciones no puede encontrarse en situación de pendencia de forma indefinida, el que cobra mayor peso en esta confrontación"[18].

Así también, en la sentencia emitida en el Expediente N° 2132-2008-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha explicado[19] que la prescripción impide situaciones de indefinición, evitando así supuestos que afectan la seguridad jurídica y el orden público. Al respecto, señala que "la prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es el de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio". A ello agrega que "La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Incuestionablemente, pues, la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social".

En tal sentido, a efecto de estabilizar las relaciones por seguridad jurídica, el ordenamiento prevé un plazo dentro del cual deben ser ejercidas las acciones, siendo que en el presente caso es relevante determinar la norma aplicable al inicio del cómputo del plazo de prescripción.

En relación con el inicio del cómputo del plazo, Pinilla Galvis explica que el plazo está constituido por el momento de inicio o dies a quo, por el momento de finalización o término o dies ad quem y por el cuerpo del plazo, que constituye el lapso o momento que transcurre entre cada uno de los dos extremos referidos[20]. En cuanto al momento de finalización, refiere que entre éste y el plazo hay una inescindible relación jurídica ya que para que haya un plazo ha de existir un término, entendido éste como un punto de llegada y para que haya un término debe existir un plazo[21]. A ello cabe agregar que en general, se entiende por plazo al tiempo o lapso fijado para una acción[22]. Por su parte, el citado autor indica que es un lapso o un intervalo de tiempo que debe suceder en el futuro y que puede y debe ser medible en orden a otorgarle la característica de certeza que lo identifica.

En tal sentido, son requisitos esenciales de un plazo el inicio, un término y un cuerpo del plazo. Sobre el particular, el citado autor comenta que con el objeto de garantizar la seguridad jurídica, sólo es plazo aquel que fija un momento que determina el inicio de su cómputo, que sirve como hito para principiar o desplegar sus efectos, siendo también necesario que se fije un momento culminante, una época en que éste termina definitivamente. Finalmente, se requiere un cuerpo del plazo, que es el lapso o momento que transcurre entre el inicio y el final de su cómputo[23].

En similar sentido, Rubio Correa señala que en el derecho se define al plazo como "un hecho futuro y cierto", definición contrapuesta a la condición que es definida como "un hecho futuro e incierto". A ello agrega que un plazo está compuesto por tres elementos: el término inicial, que es aquél momento en que empieza a correr el plazo, el iter que es el transcurso del tiempo necesario para que se cumpla el plazo y el término final, que es el momento en el que el plazo concluye. Asimismo, explica que el plazo sea un hecho futuro y cierto quiere decir que se tiene certeza de que el término final ocurrirá (a diferencia de la condición, puesto que en dicho caso no se sabe si ocurrirá o no)[24].

En relación con el dies a quo o inicio del plazo de prescripción, se indica que éste puede basarse en un hecho objetivo o en uno subjetivo. El sistema objetivo hace depender el inicio del cómputo de un dato objetivo, en cambio, en el sistema subjetivo se toma en consideración circunstancias que afectan al concreto acreedor, básicamente, su conocimiento acerca del nacimiento del crédito y la identidad del deudor[25].

Ahora, si bien el inicio y el transcurso del tiempo son elementos del plazo, se aprecia que estos se diferencian entre sí por cuanto el primero no es un hecho que se presente a lo largo de un lapso, sino que ocurre y se agota inmediatamente con su producción, a diferencia del transcurso del plazo o iter, que por naturaleza implica una duración en el tiempo hasta que llega a su fin. Por consiguiente, se trata de elementos que pueden analizarse por separado y cuya regulación también ha sido prevista de esta forma. En efecto, la duración del cuerpo del plazo ha sido prevista por el artículo 43° del Código Tributario mientras que el inicio del cómputo ha sido regulado por el 44°. Una vez que se produce el inicio, el cuerpo del plazo o iter empieza a correr. Como se aprecia, lo que

---

15 Al respecto, véase: Rubio Correa, Marcial, *Prescripción y Caducidad, La Extinción de Acciones y Derechos en el Código Civil*, PUCP, 1997, Lima, p. 31.

16 En este sentido, véase: *Ibídem*, pp. 31 y ss.

17 Al respecto, véase: Valle Uribe, Luis, "La prescripción extintiva: Naturaleza Jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria" en: *Revista del Instituto de Derecho Tributario*, N° 43, IPDT, 2005, Lima, p. 79.

18 En este sentido, véase: Fernandez Junquera, Manuela, *La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un Estudio Jurisprudencial*, Aranzadi, 2001, Navarra, pp. 17 y ss. En igual sentido, se ha señalado que la prescripción es una institución jurídica que pone un límite temporal a las pretensiones de los acreedores. Como ha señalado la doctrina, la prescripción sirve tanto a la seguridad como a la paz jurídica, las cuales exigen un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas. En este sentido, véase: Ennecerus, Ludwig, Kipp, Theodor y Wolff, Martin, *Tratado de Derecho Civil*, Tomo I, Volumen II, Bosch, 1981, p. 1017.

19 Al respecto, cita la exposición de motivos del Libro VIII del Código Civil, sobre prescripción y caducidad.

20 En este sentido, véase: Pinilla Galvis, Álvaro, "Breves comentarios a las reglas vigentes para el cómputo de plazos o términos de origen legal" en: *Revista de Derecho Privado,* N° 24, Universidad Externado de Colombia, 2013, pp. 286.

21 En este sentido, véase: *Ibídem*, p. 287.

22 En este sentido, véase: Cabanellas, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo VI, Heliasta, 1989, Buenos Aires, p. 269.

23 Al respecto, véase: Pinilla Galvis, Álvaro, *Ibídem*, p. 294.

24 En este sentido véase: http://asup.edu.pe/wp-content/uploads/2017/05/Informe_Juridico_sobre_Ley_Universitaria_30220-MRC.pdf

25 Al respecto, véase: Marín López, Manuel Jesús, "El Cómputo del Tiempo en la Prescripción Extintiva. En Particular, el *dies a quo* del plazo de prescripción, en: *XVII Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil,* 2014, Valladolid, p. 35. Puede consultarse en: http://www.derechocivil.net/jornadas/MANUEL%20MARIN%20APDC.pdf.

se produce a lo largo del tiempo es el transcurso del iter, mientras que el inicio ya se produjo y en ese momento, se agotó inmediatamente.

En tal sentido, una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un "nuevo inicio" referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido, situación en la que se computará un nuevo término prescriptorio desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio, o se suspenda (abriéndose un paréntesis en su cómputo)[26].

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de la norma en el tiempo, antes de la modificación introducida por la Ley N° Nº 28389[27], el artículo 103° de la Constitución disponía que: "…*Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo*…". Después de dicha modificación, el citado artículo prevé 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…*".

De esta manera, se recogió a nivel constitucional lo que ya establecía el Artículo III del Título Preliminar del Código Civil, según el cual: "*La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú*".

Sobre el particular, Rubio Correa explica que este artículo contiene dos normas, según las cuales: 1. Desde que la ley entra en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. 2. La ley no tiene fuerza ni efectos retroactivos salvo en materia penal, cuando favorece al reo. Para tal efecto, define a la "situación jurídica" como el haz de atribuciones, derechos, deberes, obligaciones y calificaciones jurídicas, que recibe una persona al adoptar un estatus determinado frente al derecho[28]. Asimismo, señala que las "relaciones jurídicas" son las diversas vinculaciones jurídicas que existen entre dos o más situaciones jurídicas interrelacionadas[29]. Sobre el particular, concluye que el artículo 103° de la Constitución, prevé que la norma general, desde su vigencia, se aplica a "las consecuencias" de estas situaciones y relaciones existentes. En tal sentido, la situación o la relación misma no son alteradas por la norma, sino solo sus consecuencias[30].

El citado autor explica además que la "aplicación inmediata" de una norma es aquella que se hace a los

---

26 Incluso, de interrumpirse el cómputo del plazo de prescripción e iniciarse un nuevo término prescriptorio cuando ya está vigente el Decreto Legislativo N° 1113 (por ejemplo, el cómputo se inició en enero de 2011 y se hizo un pago parcial en octubre de 2012) no puede negarse que dicho acto de interrupción tuvo efecto porque ocurrió anteriormente el inicio del cómputo del plazo de prescripción y el cuerpo del plazo venía corriendo, conforme con las normas que resultaron aplicables en su momento. En efecto, si un plazo no ha empezado a transcurrir, los hechos que conforme con la norma serían actos de interrupción no tienen efecto sobre su cómputo.

27 Publicada el 17 de noviembre de 2004.

28 Por ejemplo: padre, profesor, ministro, etc. El citado autor agrega que en cada una de ellas, la persona involucrada se convierte en el eje al que se asignan, y a partir del cual emanan todo ese conjunto de imputaciones jurídicas.

29 Son relaciones jurídicas las de los contratantes, acreedor y deudor, etc.

30 Al respecto, véase: Rubio Correa, Marcial: *Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo*, PUCP, 2008, Lima, p. 33 y ss. En cuanto al efecto de la modificación normativa sobre las consecuencias de las relaciones jurídicas, señala el siguiente ejemplo: si la relación se inicia en un determinado momento (por ejemplo, un contrato) bajo la vigencia de la ley A y bajo su vigencia se producen dos efectos jurídicos, y luego entra en vigencia la ley B y bajo esta nueva ley se producen otros efectos jurídicos, la nueva ley B no afecta ni a la relación o situación jurídica anterior, ni a sus dos primeros efectos que siguen regidos por la ley A.

hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquel en que es derogada o modificada[31]. Por su parte, la "aplicación ultractiva" de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego de que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, esto es, una vez finalizada su aplicación inmediata[32]. Finalmente, indica que "aplicación retroactiva" de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que esta entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata[33].

Sobre estos supuestos, el citado autor utiliza el siguiente ejemplo: Considerando que A es la primera norma aplicable a la situación, que luego, a partir de Q, que es un momento determinado en el tiempo, es derogada y sustituida por B, que es la nueva norma jurídica aplicable. Q es entonces el punto de quiebre entre la antigua y nueva norma y puede ser definido como aquel momento en el cual la nueva disposición B entra en vigencia, derogando expresa o tácitamente a la antigua disposición A. Cuando se propugna que B rija antes del momento Q se pretende hacer una aplicación retroactiva de ella, pues se propone que sea obligatoria desde antes de su vigencia. A la inversa, cuando se propugna que la norma A rija luego del momento Q, se pretende que su aplicación sea ultractiva, puesto que se propone que sea obligatoria después de haber sido formalmente derogada[34].

En nuestro ordenamiento, como explica el anotado autor, se adopta la teoría de los hechos cumplidos[35], según la cual, las normas deben aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata. Entonces, si se genera un derecho bajo una primera ley y luego de producir cierto número de efectos esa ley es modificada por una segunda, a partir de la vigencia de esta nueva ley, los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a ésta y ya no ser regidos más por la norma anterior bajo cuya vigencia fue establecido el derecho de que se trate[36].

Ahora bien, en el presente caso debe considerarse que no se analizan los efectos de una modificación normativa respecto del cuerpo del plazo de prescripción o iter sino que se analiza un hecho concluido, esto es, el momento de inicio de su cómputo, el que constituye un elemento distinto, que se agotó con su mera producción, por lo que la norma aplicable al anotado hecho es la que se encontraba vigente en el momento de su producción. En tal sentido, si durante el transcurso del plazo de prescripción se modificase la norma que regula el momento de inicio del cómputo del plazo, esta segunda norma no es aplicable al inicio que ya ocurrió en el pasado, tratándose de un hecho cumplido, porque ello implicaría una aplicación retroactiva de ésta última norma.

Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al 1 de enero de 2011, el artículo 44° del Código Tributario, que no diferenciaba entre la acción de determinar y la de exigir el pago, preveía que se computaba el plazo de prescripción "Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva." Por consiguiente, por aplicación inmediata de la norma vigente en dicho momento, el 1 de enero de 2011 se produjo el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar y para exigir el pago simultáneamente siendo que, como ya se ha indicado, dicho componente del plazo es un hecho que ocurre y se agota inmediatamente, esto es, no es un hecho que se produzca a lo largo de un tiempo, siendo además que un plazo no puede contar con dos o más inicios.

En tal sentido, si durante el transcurso del plazo de prescripción se notificase la resolución de determinación correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 a partir del 28 de setiembre de 2012 (fecha en la que entró en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113), ello no puede implicar que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se inicie después de dicha notificación, puesto que tal hecho, el inicio, ya se produjo el 1 de enero de 2011, conforme con la norma aplicable a dicha fecha, razón por la cual, el cuerpo del plazo o iter empezó a correr, siendo que en dicho transcurso (y antes de la notificación de la resolución de determinación) han podido ocurrir causales de interrupción[37] o de suspensión[38], las que para su producción requieren justamente que exista un plazo que ya venía transcurriendo y éste a su vez requiere un momento de inicio.

A ello cabe agregar que si se considerara que dicho plazo empieza a correr a partir del día siguiente de la notificación, en este ejemplo, de la resolución de determinación, no solo se ignoraría un hecho cumplido, esto es, el inicio que se produjo el 1 de enero de 2011, sino que ya no se tomaría en cuenta el cómputo del plazo que transcurrió hasta que se efectuó la notificación, el que se perdería por completo, lo que vulnera al principio de seguridad jurídica, fundamento de la prescripción.

Similar razonamiento puede aplicarse a las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, puesto que tratándose de hechos que se agotan con su mera producción, la aplicación inmediata de la norma implica analizar cuál es la que se encuentra vigente al momento en que éstos se producen.

Así, en el ejemplo propuesto, al notificarse la resolución de determinación a partir del 28 de setiembre de 2012, deberá considerarse que a dicha fecha, conforme con el artículo 45° del Código Tributario, la notificación de una resolución de determinación no es causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda que esta contiene. No obstante, el análisis de dicha notificación es importante para determinar si la notificación de la resolución mediante la que se inició la cobranza coactiva de la deuda contenida en dicho valor y de las demás resoluciones emitidas en el procedimiento coactivo constituyen actos de interrupción del cómputo del plazo de prescripción[39].

Por consiguiente, en estos dos casos (fecha de inicio de cómputo y causales de interrupción), se tiene que los hechos materia de análisis se producen de forma

---

31 En este sentido, véase: *Ibídem*., p. 21.

32 *Ibídem.*, p. 23.

33 *Ibídem*., p. 25.

34 *Ibídem*., p. 17 y ss.

35 En cuanto a la aplicación de la norma en el tiempo, en la sentencia recaída sobre el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que si bien como regla general las normas rigen a partir de su entrada en vigencia, es innegable que al momento de su aplicación podrían generarse ciertos conflictos, como por ejemplo, cuando una nueva norma empieza a regular una relación o situación jurídica, derogando la anterior, siendo que en algunos casos puede ocurrir que durante cierto período se produzca una superposición parcial entre ambas, produciéndose ciertos efectos ultractivos de la norma derogada. A fin de resolver este problema, la doctrina plantea dos posibles soluciones: la teoría de los hechos cumplidos y la teoría de los derechos adquiridos, agregando que nuestro ordenamiento adopta la primera excepto en materia penal cuando favorece al reo, de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes. Así, en la Sentencia emitida en el Expediente N° 0008-2008-AI ha indicado que la teoría de los derechos adquiridos tiene una aplicación excepcional y restringida en nuestro ordenamiento jurídico, siendo que "la aplicación ultractiva o retroactiva de una norma sólo es posible si el ordenamiento lo reconoce expresamente –a un grupo determinado de personas– que mantendrán los derechos nacidos al amparo de la ley anterior porque así lo dispuso el Constituyente –permitiendo que la norma bajo la cual nació el derecho surta efectos, aunque en el trayecto la norma sea derogada o sustituida-no significando, en modo alguno, que se desconozca que por mandato constitucional las leyes son obligatorias desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial.

36 *Ibídem*., p. 28 y ss.

37 Por ejemplo, mediante el reconocimiento expreso de la obligación.

38 Por ejemplo, el deudor tributario tuvo la condición de no habido por un tiempo.

39 Puesto que conforme con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11952-9-2011, *"A efecto de que opere la causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción prevista por el inciso f) del artículo 45º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, cuando ésta es invocada en procedimientos contenciosos y no contenciosos tributarios, se debe verificar que los actos a que dicha norma se refiere hayan sido válidamente notificados dentro de un procedimiento de cobranza o ejecución coactiva iniciado conforme a ley, mediante la notificación válida de los correspondientes valores y la resolución de ejecución coactiva que le da inicio".*

inmediata, agotándose al producirse, esto es, no se presentan de manera continuada a lo largo de un tiempo, por lo que no es posible aplicarles retroactivamente una norma que entró en vigencia con posterioridad a su producción, lo que atentaría contra la seguridad jurídica.

En tal sentido, en el ejemplo señalado, considerar que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago empieza a correr a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación implicaría desconocer un hecho ya agotado, esto es, el del inicio del cómputo que ya se había producido el 1 de enero de 2011.

Por consiguiente, se concluye que la norma materia de análisis afecta a uno de los elementos del plazo, esto es, su inicio, siendo que tal elemento constituye uno de naturaleza inmediata y que se agota con su realización, por lo que corresponde aplicarle la norma que se encuentre vigente en dicho momento, lo que posteriormente no puede ser desconocido. En tal sentido, no se trata de una modificación normativa que afecta al cuerpo del plazo de prescripción dado que no implica incrementarlo o reducirlo, lo que viene regulado por el artículo 43° del Código Tributario y no por el 44°.

Por lo expuesto, se concluye que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113[40], notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo".

Que el citado criterio tiene carácter vinculante, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-17 de 27 de octubre de 2017, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264[41].

Que en el caso de autos, de foja 15 se observa que la Resolución de Multa N° 143-002-0050816 fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, cometida el 10 de abril de 2010, por lo que de conformidad con el criterio contenido en la Resolución N° 09217-7-2007 antes glosado, el plazo prescriptorio aplicable es de 4 años.

Que en el Anexo N° 2 de la resolución apelada, de foja 36, la Administración consideró que el cómputo del plazo de prescripción se inició el 4 de diciembre de 2014, esto es, al día siguiente de notificada la Resolución de Multa N° 143-002-0050816, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario. Asimismo, indicó como acto interruptorio, entre otros, la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-006-0145581, que dio inicio a la cobranza de la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 143-002-0050816.

Que sin embargo, conforme con los fundamentos antes expuestos, el cómputo del plazo de prescripción de la deuda materia de análisis se inició el 1 de enero de 2011, y culminaría el primer día hábil de 2015 de no haberse producido actos de interrupción o de suspensión, no resultando aplicable lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario, incorporado mediante Decreto Legislativo N° 1113, tal como se señaló en la resolución apelada.

Que respecto a la notificación de la Resolución de Multa N° 143-02-0050816, es preciso anotar que la diligencia de notificación se habría efectuado el 3 de diciembre de 2014 en el domicilio fiscal del recurrente, de foja 15 y vuelta, no obstante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, dicho acto no se encontraba previsto como causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción.

Que según lo señalado precedentemente, la Administración consideró como acto interruptorio del cómputo del plazo de prescripción la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-006-0145581, de foja 16 y vuelta, sin embargo, a la fecha en que ésta habría sido notificada, esto es, al 19 de enero de 2015, el cómputo del plazo de prescripción de 4 años ya había transcurrido, por lo que a la fecha en que el recurrente presentó su solicitud de prescripción materia de análisis, esto es, el 2 de setiembre de 2016, había operado el plazo de la prescripción invocada. En ese sentido, procede revocar la resolución apelada, careciendo de pertinencia analizar los demás actos de interrupción y suspensión señalados por la Administración en la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto del argumento del recurrente.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 1430200003386/SUNAT de 14 de junio de 2017.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113[42], notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo".

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

FLORES TALAVERA
Vocal Presidente

FUENTES BORDA
Vocal

AMICO DE LAS CASAS
Vocal

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora

---

40 Se hace referencia al inicio del cómputo del plazo de prescripción que se produjo hasta el 1 de enero de 2012.

41 Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

42 Se hace referencia al inicio del cómputo del plazo de prescripción que se produjo hasta el 1 de enero de 2012.

J-1589091-1