

## **NFORME N° 50-2014-SUNAT-5D1000**

### **I. MATERIA:**

Se formula consulta sobre la subsistencia de la interrupción o suspensión del plazo de prescripción, producida a consecuencia de la notificación de la resolución de determinación emitida por SUNAT, que posteriormente ha sido revocada y/o dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal.

### **II. BASE LEGAL:**

- Decreto Legislativo N° 1053 - Ley General de Aduanas y normas modificatorias, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas, en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en adelante Código Tributario.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en adelante LPAG.

### **III. ANÁLISIS:**

**¿Subsisten los actos que en su oportunidad interrumpieron o suspendieron la acción para determinar la obligación y aplicar sanciones, acaecidos en un procedimiento de fiscalización o contencioso tributario de reclamación, luego que las deudas determinadas como consecuencia de las acciones de fiscalización fueron dejadas sin efecto y revocada<sup>1</sup> la resolución apelada?**

Dentro de ese contexto, se consulta:

- Si, la Resolución de Determinación debidamente notificada al declarante<sup>2</sup>, luego de haber sido revocada por el Tribunal Fiscal, mantiene el efecto de interrupción del cómputo del plazo prescriptorio, atribuido por expresa disposición del literal c) del artículo 45° del Código Tributario.
- Si, la tramitación del procedimiento contencioso tributario (desde que se presenta el escrito de reclamación<sup>3</sup> hasta que se emite la Resolución del Tribunal Fiscal que pone fin a la instancia<sup>4</sup>, o hasta que el mismo queda firme<sup>5</sup>, de no haber apelación)

<sup>1</sup> No debe confundirse la revocación prevista en el artículo 203° LPAG con la revocación de los actos administrativos que vamos a analizar en este informe. La primera se refiere a la **revisión de oficio** de los actos administrativos; la segunda, al resultado de la revisión de dichos actos por otro órgano administrativo, con motivo del recurso de apelación interpuesto.

<sup>2</sup> Acto administrativo con el cual se concluye la fiscalización realizada.

Esta afirmación también se sustenta en el precedente de observancia obligatoria dictado mediante RTF N° 04638-1-2005, del 22.07.2005, en el que expresamente se señaló que **la notificación de la Resolución de Determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria**, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor (salvo el caso del artículo 108° del Código Tributario).

Véase [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2005/1/2005\\_1\\_04638.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_04638.pdf).

<sup>3</sup> Como es fácil advertir, la suspensión señalada opera con motivo de la presentación del escrito de reclamación, motivo por el cual –a nuestro juicio– no debería tener incidencia en ella la decisión que se toma al resolverse el recurso de apelación formulado.

<sup>4</sup> Código Tributario:

#### **Artículo 124°.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO**

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

- a) La reclamación ante la Administración Tributaria.
- b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

<sup>5</sup> LPAG:



mantiene sus efectos de suspensión del plazo prescriptorio<sup>6</sup>, en los casos en que se resuelva revocando o dejando sin efecto el acto impugnado.

Para atender estas consultas estimamos necesario establecer el significado del término “**revocar**”, el mismo que ha sido definido por el Tribunal Fiscal de la siguiente manera<sup>7</sup>: “...**cuando la apelada no se encuentra conforme a ley no existiendo causales de nulidad...**”<sup>8</sup>. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>9</sup> ha precisado también este término, dejando en claro la diferencia entre *revocar* y *anular* una resolución.

En base a estos dos posibles desenlaces (revocación o anulación) podemos distinguir lo siguiente:

- La revocación, que está diseñada para obtener una **decisión sustitutiva** de la resolución apelada, que es consecuencia de volver a decidir aquello que fue resuelto anteriormente. Por esta razón, sus efectos se producen hacia el futuro.
- La nulidad, que ha sido prevista para obtener un **pronunciamiento rescindente**, que es resultado de haberse efectuado únicamente el control de la regularidad procesal de la resolución, a fin de obtener su eliminación<sup>10</sup>. Por este motivo, sus efectos se producen desde que se produjo el acto nulo y hacia el futuro<sup>11</sup>.

Aclarados estos temas conceptuales previos, pasemos a la evaluación de las causales de interrupción y suspensión del término prescriptorio:

Al respecto debemos señalar que la LGA, en el artículo 156° ha dispuesto lo siguiente:

**“Artículo 156°.- Causales de interrupción y suspensión de la prescripción<sup>12</sup>**  
*Las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción, se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario.*  
(Énfasis añadido)

Teniendo en cuenta lo anterior, a fin de conocer las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción para las obligaciones y sanciones de carácter tributario aduanero, debemos recurrir a lo dispuesto por los artículos 45° y 46° del Código Tributario, Así tenemos:

#### **Artículo 212.- ACTO FIRME**

Una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho a articularlos quedando firme el acto.

<sup>6</sup> Ocurrida a mérito de lo dispuesto por el literal a) del artículo 46° del TUO-CT.

<sup>7</sup> Véase el Glosario de Fallos, publicado por el Tribunal Fiscal en la siguiente dirección: [http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2260&Itemid=101039&lang=es](http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2260&Itemid=101039&lang=es)

<sup>8</sup> Dejamos constancia que no utilizamos otra definición, por no adecuarse a la situación que nos ocupa.

<sup>9</sup> Véase la Sentencia dictada en el Expediente N° 01127-2013-PHD/TC, por el Tribunal Constitucional (en específico, el fundamento de voto del Magistrado Vergara Gotelli, numerales 2 y 3). “La revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico –error *in iudicando* o error en el juzgar-, correspondiéndole al superior la corrección de dicho razonamiento que se reputa como errado. (...) El instituto de la nulidad en cambio suele definirse como la sanción de invalidación que la ley impone a determinado acto procesal viciado, privándolo de sus efectos jurídicos por haberse apartado de los requisitos o formas que la ley señala para la eficacia del acto. Es importante dejar establecido que la función de la nulidad en cuanto sanción procesal no es la de afianzar el cumplimiento de las formas por la forma misma sino el de consolidar la formalidad necesaria como garantía de cumplimiento de requisitos mínimos exigidos por la ley. Por tanto es exigible la formalidad impuesta por la ley y detestable el simple formalismo por estéril e ineficaz” (vicio en la tramitación del proceso). Véase la página web del TC: [www.tc.gob.pe](http://www.tc.gob.pe).

<sup>10</sup> Artículo: “EN LA BÚSQUEDA DE NUESTRO “MODELO” DE APELACIÓN CIVIL”, de la Dra. Eugenia Ariano Deho, tomado por internet: <file:///D:/Users/ivilela/Downloads/2439-9468-1-PB.pdf>.

<sup>11</sup> Así lo establece, por lo demás, el artículo 12.1 de la LPAG.

<sup>12</sup> En su artículo “La prescripción y Caducidad”, tomado de la página web: [http://www.ipdt.org/editor/docs/02\\_Rev22\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev22_LHB.pdf), el Dr. Luis Hernández Berenguel señala que *podría resultar más acertado sostener que la prescripción extintiva no extingue ni el derecho ni la acción, sino que únicamente posibilita liberarse de una obligación, en vía de excepción o de acción, pues en sí provee del derecho a la defensa frente a quien fue perjudicado por el transcurso del tiempo*. Precisa además que, *el fundamento de la prescripción es de orden público y se sustenta en la seguridad jurídica, pero una vez producida no hay razón de orden público que deba ser invocada*.



**“Artículo 45º.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN”<sup>13</sup>**

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para **determinar la obligación tributaria se interrumpe:**  
(...)
  - 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<sup>14</sup>.  
(...)
3. El plazo de prescripción de la acción de **aplicar sanciones se interrumpe:**
  - 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<sup>15</sup>.  
(...)

El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”. (énfasis agregado).

**“Artículo 46º.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN”<sup>16</sup>**

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.  
(...)

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.** (...)” (énfasis agregado).

En tal sentido, de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario, resulta claro que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones se interrumpe, entre otros, con la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido, en ejercicio de su facultad de fiscalización, a la determinación de la obligación tributaria o a la aplicación de sanciones; suspendiéndose el cómputo de dicho plazo durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario y de los procesos judiciales vinculados al tributo o a la sanción a aplicar.

Como se puede observar, cuando el artículo 46º del Código Tributario regula lo relativo a la suspensión del plazo prescriptorio durante la tramitación del proceso contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa y demás procesos judiciales, no condiciona esa suspensión al resultado final de la acción, por lo que sea éste a favor o en contra de lo resuelto por la administración (confirme o revoque), la suspensión del plazo opera en igual forma durante el tiempo que la acción se encontró en trámite.

<sup>13</sup> Artículo sustituido por el Artículo 10º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.

<sup>14</sup> Inciso modificado por el Artículo 3º del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

<sup>15</sup> Inciso modificado por el Artículo 3º del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

<sup>16</sup> Artículo sustituido por el Artículo 10º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.



Cabe relevar al respecto, que el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario que hemos citado, señala que inclusive en los casos en los que se hubiera declarado la **nulidad** de la resolución que contiene los actos administrativos impugnados, **se mantienen los efectos de la suspensión del plazo de prescripción** para la determinación de la deuda tributaria que se produjo durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

En tal sentido, **respecto a la suspensión de plazo**, podemos concluir que por mandato del artículo 46° del Código Tributario, los efectos de la suspensión del término prescriptorio producidos mientras la acción impugnatoria estuvo en trámite, se mantendrán vigentes, independientemente que ésta se resuelva confirmando, revocando o declarando nulo el acto administrativo impugnado; por lo que el periodo durante el cual siguió su curso la indicada impugnación no será considerado dentro del cómputo del término prescriptorio.

Similar disposición no está prevista para el caso de la **interrupción de la prescripción**, por lo que a fin de absolver ese extremo de la consulta, debemos distinguir entre los efectos que sobre la interrupción del mencionado plazo tienen las resoluciones que declaran la revocación y las que declaran la nulidad del acto impugnado que en su momento interrumpió el cómputo del término prescriptorio:

**a. Efectos de las resoluciones que declaran la nulidad del acto impugnado que en su momento interrumpió el cómputo del término prescriptorio:**

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado que en aplicación de los artículos 12° y 13° de la LPAG, "(...) **la declaración de nulidad de la resolución de determinación conlleva a la ineficacia de dicho acto, motivo por el cual su notificación no puede interrumpir el plazo de prescripción de las acciones de la Administración para determinar la deuda tributaria, de lo contrario se concedería un mayor plazo a la Administración para que ejerza sus facultades que ya habrían sido ejercidas inicialmente pero de forma contraria a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico**"<sup>17</sup> (énfasis agregado).

En efecto, el inciso 12.1 del artículo 12° de la LPAG, señala que la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo **y retroactivo a la fecha del acto**, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro, precisándose en su artículo 13° los alcances de la nulidad, señalando en el numeral 13.1 que la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

En tal sentido, el acto declarado nulo desaparece y con él los sucesivos vinculados al mismo, en ese orden de ideas, al convertirse en un acto jurídicamente inexistente, su notificación seguirá su misma suerte, y en consecuencia no operará respecto de la misma la causal de interrupción de la prescripción prevista en el literal c) del inciso 1) del artículo 45° del Código Tributario.

**b. Efectos de las resoluciones que revocan el acto impugnado que en su momento interrumpió el cómputo del término prescriptorio:**

Lo contrario ocurre para el caso de la **revocación** (sustitución) de la Resolución de Determinación (que contiene los valores), puesto que, al tratarse de un acto administrativo válido, conforme lo analizado en la primera parte de este informe, pero que ha sido sustituido por el Tribunal Fiscal, sus efectos jurídicos se mantienen hasta dicho momento; motivo por el cual el efecto de la revocación no es la desaparición jurídica del acto revocado -como sucede cuando es declarado nulo- sino más bien su

<sup>17</sup> Véase la RTF N° 161-1-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria ([http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2008/1/2008\\_1\\_00161.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_00161.pdf)).



modificación, por lo que debemos concluir que para estos casos (revocación), la interrupción de la prescripción sí surtió plenos efectos, debiéndose reiniciar el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio (así lo establece el último párrafo del artículo 45° del Código Tributario)<sup>18</sup>.

En suma, consideramos que subsisten los efectos de los actos administrativos dictados por SUNAT, que en su oportunidad interrumpieron o suspendieron el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria aduanera y aplicar sanciones, luego que los mismos fueron revocados y/o dejados sin efecto y/o sustituidos por el Tribunal Fiscal. Por tal razón, para efectuar la determinación de la deuda tributaria deberá tenerse en cuenta –entre otras condiciones y/o limitaciones legales- el plazo de prescripción<sup>19</sup>, conforme al cómputo que resulte considerando la vigencia de los efectos de los aludidos actos administrativos.

#### IV. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones expuestas en el presente informe, se concluye lo siguiente:

1. Subsisten los efectos jurídicos de los actos administrativos dictados por SUNAT, que en su oportunidad interrumpieron o suspendieron el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria aduanera y aplicar sanciones, luego que los mismos fueron revocados y/o dejados sin efecto y/o sustituidos por el Tribunal Fiscal.
2. Para efectuar la determinación de la deuda tributaria aduanera deberá tenerse en cuenta –entre otras condiciones y/o limitaciones legales- el plazo de prescripción, conforme al cómputo que resulte considerando la vigencia de los efectos de los aludidos actos administrativos.
3. En el caso de los actos administrativos declarados nulos, la notificación de éstos no interrumpe el cómputo del término prescriptorio; sin embargo, mientras se tramitó el proceso impugnatorio donde se los declaró nulos, el cómputo del mencionado término se mantuvo suspendido, conforme a lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario.

Callao, 15 JUL. 2014

SCT/FNM/jlv



NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

<sup>18</sup> Igual razón sirve para sostener que la suspensión del plazo de prescripción mantiene sus plenos efectos.

<sup>19</sup> **Artículo 155°.- Plazos de prescripción**

La acción de la SUNAT para: a) Determinar y cobrar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140° de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera; b) Determinar y cobrar los tributos, en el supuesto del inciso d) del artículo 140° de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la conclusión del régimen; c) Aplicar sanciones y cobrar multas, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción; d) Requerir la devolución del monto de lo indebidamente restituido en el régimen de drawback, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución; e) Devolver lo pagado indebidamente o en exceso, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de efectuado el pago indebido o en exceso.

SUNAT		
INTENDENCIA DE CONTROL ADUANERO		
GERENCIA DE FISCALIZACIÓN ADUANERA		
15 JUL. 2014		
RECIBIDO		
Reg. N°	Hora	Firma
	11:30	

**MEMORÁNDUM N° 22-2014-SUNAT/5D1000**

A : **CARLOS AUGUSTO ALEMÁN SARAVIA**  
Gerente de Fiscalización Aduanera

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanero.

ASUNTO : Formula consulta sobre la subsistencia de la interrupción o suspensión del plazo de prescripción, luego de producida la revocación, por el Tribunal Fiscal, del acto de determinación notificado por SUNAT.

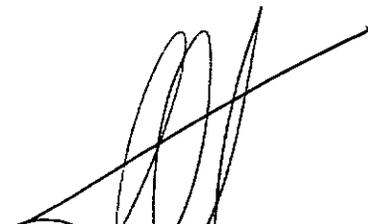
REFERENCIA: Memorándum N° 180-2014-SUNAT-3Y4000

FECHA : Callao, 15 JUL. 2014

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual formula consulta sobre la subsistencia de la interrupción o suspensión del plazo de prescripción, producida a consecuencia de la notificación de la resolución de determinación notificada por SUNAT, que posteriormente ha sido revocada y/o dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N° 502014-SUNAT/5D1000, emitido por esta Gerencia, en el que se sustenta nuestra opinión para su consideración y los fines que estime convenientes.

Atentamente,

  
-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/jlv.