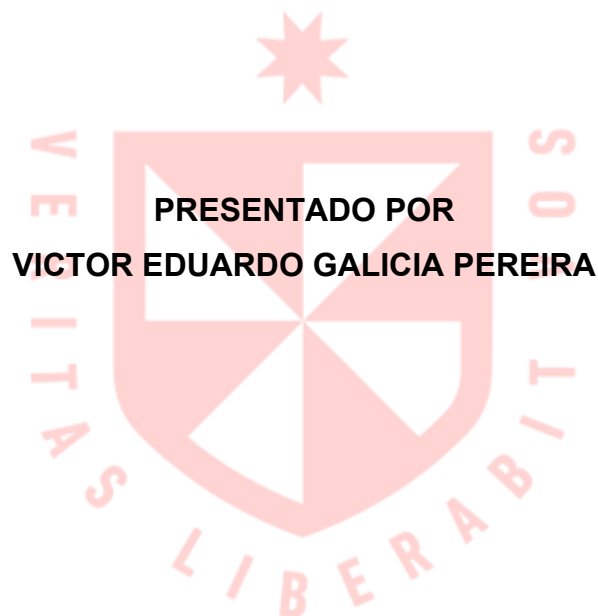




FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DEL PROCESO JUDICIAL N° 5195-2014



**PRESENTADO POR
VICTOR EDUARDO GALICIA PEREIRA**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PROFESIONAL PARA OPTAR EL TÍTULO
PROFESIONAL DE ABOGADO**

LIMA – PERÚ

2024

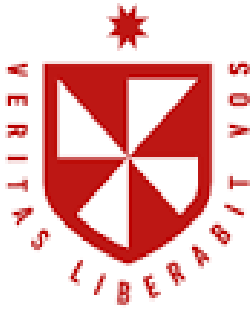


CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



USMP
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTÍN DE PORRES

Facultad
de Derecho

Trabajo de Investigación Profesional para optar el Título de Abogado

Análisis del Proceso Judicial N°5195-2014

- Materia** : Acción Contencioso Administrativo.
- Entidad** : 22° Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la CSJL
- Bachiller** : Victor Eduardo Galicia Pereira
- Código** : 2016128893

LIMA – PERÚ

2024

Por la presente, se analizará un proceso contencioso administrativo, en la vía del procedimiento especial, iniciado por la SUNAT contra el Tribunal Fiscal, en donde la primera, de conformidad con el artículo 10, numeral 1 de la Ley 27444, solicita al Poder Judicial que se declare parcialmente la nulidad de la RTF N°2622-1-2014, específicamente respecto a uno de sus extremos, donde se revocó la improcedencia de la solicitud de prescripción de deuda de un pago a cuenta del Impuesto a la Renta (en adelante, IR), interpuesto por el contribuyente J.A.R.Q. el 16 de noviembre de 2009.

La SUNAT alega que el Tribunal Fiscal aplicó incorrectamente el artículo 44 del Código Tributario al decidir que su numeral 2 corresponde ser aplicado a los pagos a cuenta del IR. El demandante menciona que los pagos a cuenta del IR son accesorios y dependen del tributo principal, es decir, el pago del IR anual, por lo tanto, el cómputo del plazo de prescripción comenzaría a correr desde el 01 de enero del año 2005, finalizando el 31 de diciembre del año 2009.

En la contestación de demanda, el Ministerio de Economía (en adelante, MEF), representando al Tribunal Fiscal dentro del proceso, desvirtuó los argumentos planteados por el demandante, alegando que los pagos a cuenta del IR resultan exigibles a partir del día siguiente a vencer, es decir dentro del mes próximo correspondiente, pues se tratan de obligaciones tributarias de periodicidad mensual. En ese sentido expresa que no procede la renuncia tácita de la prescripción ya ganada.

Luego, según sentencia de primera instancia, el juzgado declaró que la demanda es INFUNDADA, al haber determinado que los pagos a cuenta del IR cuentan con un plazo mensual de vencimiento, a diferencia de la obligación sustantiva, es decir, el pago anual del IR. Asimismo, la sentencia expresó que el plazo de prescripción no fue interrumpido por la presentación de la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento con fecha 25 de agosto de 2008, puesto que, en el Código Tributario, no se aprecia algún precepto que declare la pérdida de la prescripción ya ganada al presentar una solicitud de aplazamiento con fraccionamiento.

Posterior a ello, la SUNAT apela la sentencia de primera instancia, y el juez superior ampara la pretensión planteada por la demandante, alegando que la normativa tributaria puede considerar a las solicitudes de fraccionamiento como de renuncia de prescripción voluntaria, teniendo presente que el artículo 1991 del Código Civil puede aplicarse, de forma supletoria a otros procedimientos administrativos, ello según la Norma IX del Código Tributario.

Finalmente, mediante casación, se produjo la conclusión del proceso judicial, donde la Corte Suprema sentenció que no resulta de aplicación supletoria las normas del Código Civil al ámbito tributario, por el principio de especialidad de la norma, pues el Código Tributario no presenta silencios, fisuras vacíos o lagunas en cuanto al régimen de prescripción de las obligaciones tributarias.

NOMBRE DEL TRABAJO

GALICIA PEREIRA.docx

RECUENTO DE PALABRAS

11049 Words

RECUENTO DE CARACTERES

58266 Characters

RECUENTO DE PÁGINAS

27 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

122.0KB

FECHA DE ENTREGA

Feb 16, 2024 12:25 PM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Feb 16, 2024 12:26 PM GMT-5**● 6% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 5% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 3% Base de datos de trabajos entregados
- 1% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)



Mg. Augusto Renzo Espinoza Bonifaz
Responsable Turnitin
Pregrado - FADE

GRP/
REB

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| 1. HECHOS PRINCIPALES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO | 5 |
| 1.1. Hechos principales del Tribunal Fiscal dentro del procedimiento administrativo tributario | 5 |
| 1.2. Hechos principales de las partes dentro del proceso judicial de primera instancia | 6 |
| 1.2.1. Principales argumentos de la SUNAT | 6 |
| 1.2.2. Principales argumentos del MEF | 8 |
| 1.3. Hechos principales de las partes dentro del proceso judicial de segunda instancia | 10 |
| 1.3.1. Principales argumentos de la SUNAT | 10 |
| 1.3.2. Principales argumentos del MEF | 11 |
| 1.4. Hechos principales expuestos durante el proceso de casación en la Corte Suprema..... | 11 |
| 1.4.1. Principales argumentos del MEF | 11 |
| 1.4.2. Principales argumentos de la SUNAT | 12 |
| 2. PRINCIPALES PROBLEMAS IDENTIFICADOS DENTRO DEL EXPEDIENTE ... 13 | |
| 2.1. Posición doctrinaria respecto a la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR. 13 | |
| 2.2. Problemática del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR según el artículo 44 del CT | 14 |
| 2.3. Aplicación de criterios jurisprudenciales distintos de Tribunal Fiscal respecto al pago a cuenta del IR..... | 15 |
| 2.4. Problemática respecto al uso del artículo 1991 del Código Civil referido a la renuncia de la prescripción ya obtenida | 16 |
| 3. FUNDAMENTOS JURÍDICOS RESPECTO A LAS PROBLEMÁTICAS IDENTIFICADAS EN EL EXPEDIENTE | 17 |
| 3.1. Fundamentos jurídicos respecto a la posición doctrinaria de la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR..... | 17 |
| 3.2. Fundamentos sobre la aplicación del artículo 44 del CT respecto al plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR | 18 |
| 3.3. Fundamentos sobre la aplicación de criterios jurisprudenciales distintos del Tribunal Fiscal respecto al pago a cuenta del IR | 19 |
| 3.4. Fundamentos respecto al uso del artículo 1991 del Código Civil sobre el supuesto de renuncia voluntaria de la prescripción..... | 20 |
| 4. ANÁLISIS FUNDAMENTOS RESPECTO A LOS PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL PODER JUDICIAL | 21 |

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 4.1. | Posición fundamenta sobre la sentencia de primera instancia emitida por el Juzgado..... | 21 |
| 4.2. | Respecto a la sentencia de vista emitida por la Sala..... | 22 |
| 4.3. | Respecto a la casación emitida por la Corte Suprema..... | 23 |
| 5. | CONCLUSIONES | 25 |
| 6. | BIBLIOGRAFÍA | 26 |
| 7. | ANEXOS (piezas procesales) | 27 |

1. HECHOS PRINCIPALES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1.1. Hechos principales del Tribunal Fiscal dentro del procedimiento administrativo tributario

Con fecha 23 de agosto de 2013, durante el procedimiento administrativo tributario entre el contribuyente J.A.R.Q. y la SUNAT, se emitieron las siguientes Resoluciones de Intendencia:

- Resolución de Intendencia N°0230200017745/SUNAT

La SUNAT falló en dejar SIN OBJETO el pedido sobre la prescripción, específicamente sobre la deuda tributaria del IGV de noviembre de 2003.

- Resolución de Intendencia N°0230200017746/SUNAT:

La SUNAT falló en declarar PROCEDENTE el pedido sobre la prescripción, específicamente sobre 1) el IGV de diciembre de 2003, 2) los pagos a cuenta del IR de los periodos setiembre a diciembre de 2003; febrero, mayo, julio y setiembre a diciembre de 2004; junio a agosto y octubre a diciembre de 2005; en consecuencia, declaró como prescritas las mencionadas deudas.

- Resolución de Intendencia N°0230200017747/SUNAT y 0230200017752/SUNAT:

La SUNAT declaró IMPROCEDENTE la solicitud de prescripción de deuda respecto al 1) IGV de abril y julio de 2002; febrero y agosto a octubre de 2003; febrero, marzo y noviembre de 2004; y agosto y noviembre de 2005; 2) pagos a cuenta del Impuesto a la Renta agosto 2003; enero, marzo, abril y agosto de 2004; y enero a mayo de 2005; 3) las multas de las Resoluciones N°023-002-0033114 y 023-002-01100237.

En virtud de los fallos de la Administración Tributaria, el contribuyente J.A.R.Q. presentó recurso de apelación contra las Resoluciones de Intendencia N°0230200017745/SUNAT, 0230200017746/SUNAT, 0230200017747/SUNAT y 0230200017752/SUNAT por no haber sido emitidas conforme a la normativa tributaria.

Que, en última instancia administrativa, el Tribunal Fiscal, emitió su fallo, la RTF N°2622-1-2014 materia de análisis, en la cual resolvió lo siguiente sobre las resoluciones de intendencia:

- Respecto a la N°0230200017745/SUNAT, se declaró nula la Resolución de Intendencia por la falta de pronunciamiento de la SUNAT sobre el pedido de prescripción formulado por el contribuyente J.A.R.Q. y ordena a la SUNAT emitir pronunciamiento sobre dicho pedido.

- Respecto a la N°0230200017746/SUNAT, se declaró prescritas las deudas apeladas, al no existir controversia que tenga que ser sometida a consideración, por lo tanto, se declara confirmar la Resolución de Intendencia apelada.
- Respecto a la N°0230200017747/SUNAT y N°0230200017752, se declaro que el contribuyente J.A.R.Q. presentó Declaraciones Juradas sobre las deudas tributarias mencionadas, por lo tanto, los plazos prescriptorios aplicables a estos son de cuatro años, conforme al artículo 43 del Código Tributario.

Sobre el pago a cuenta del IR de agosto de 2003, el Tribunal declaró que, como el contribuyente J.A.R.Q. presentó la respectiva Declaración Jurada por dicho pago y que dicha deuda se trata de un pago anticipado, el inicio del plazo prescriptorio para que la Administración Tributaria pueda cobrar la deuda comenzó el 01 de enero de 2004 y habría culminado el primer día útil del año 2009, siempre y cuando el contribuyente se hubiese abstenido de ejercer alguna acción interruptora del plazo prescriptorio.

Aunado a ello, precisa que, en la Resolución de Intendencia N°023200017727/SUNAT se señaló como acto interruptorio y como supuesto de renuncia tácita a la prescripción ya ganada, el hecho de que el contribuyente J.A.R.Q. haya presentado una solicitud de aplazamiento N°02300320159308 del 25 de agosto de 2008. Sin embargo, el Tribunal mencionó que acogerse a un fraccionamiento por tributos que ya prescribieron no significa que el contribuyente pierda la prescripción ya ganada, según jurisprudencia del propio Tribunal como el RTF N°13131-1-2012, 08869-1-2008 y 00451-5-2002, entre otras.

A pesar de que el contribuyente J.A.R.Q. solicitó el aplazamiento con fraccionamiento de deuda, ésta ya estaba prescrita, por lo tanto, el Tribunal declaró revocar dicho extremo la Resolución de Intendencia N°0230200017747/SUNAT.

1.2. Hechos principales de las partes dentro del proceso judicial de primera instancia

1.2.1. Principales argumentos de la SUNAT

El 12 de junio de 2014, la SUNAT, a través de su Procurador Público, interpuso demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N°2622-1-2014, respecto al fallo revocatorio de la improcedencia de la solicitud de prescripción de deuda sobre el pago a cuenta del IR de agosto de 2003, presentado por el contribuyente J.A.R.Q.

La SUNAT, como pretensión principal, solicito que el Poder Judicial del Perú (PJ) declare nulo uno de los extremos de la RTF N°2622-1-2014, en el cual se dispuso a revocar la declaratoria de improcedencia de prescripción de deuda del pago a cuenta del IR de agosto de 2003, el cual fue emitido por la Resolución de

Intendencia N°0230200017747/SUNAT; ello en virtud del artículo 10, numeral 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Asimismo, pidió accesoriamente, que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución, donde confirme la Resolución N°0230200017747/SUNAT respecto al pago a cuenta del IR de agosto de 2003. Aunado a ello, la SUNAT se ampara en el artículo 109, numeral 2 del Código Tributario, el cual expresa que todo acto expedido que esté en discordancia con una ley o con una norma de rango de ley será nulo de pleno derecho.

El demandante sustenta que los pagos a cuenta del IR son obligaciones accesorias del IR anual, por lo tanto, deberán aplicárseles lo que señala el artículo 44, numeral 1 del Código Tributario, el cual dice que el cómputo del plazo prescriptorio dependerá de cuál es el plazo que se establecerá según el artículo 43 del mismo dispositivo legal.

En ese sentido, menciona que, como el pago del IR es de liquidación anual, la prescripción deberá calcularse desde el primero de enero del año siguiente en que vence el plazo para que se presente la Declaración Jurada Anual (en adelante, DJA) respectiva, ello según el artículo 44, numeral 1 del Código Tributario.

El demandante marca una distinción entre lo expresado entre los numerales 1 y 2 del artículo 44, donde el numeral 1 se refiere a los pagos del IR, por ser de liquidación anual, y el numeral 2 sobre tributos vencidos que debieron ser determinados por el contribuyente, siempre cuando estos no sean los referidos en el numeral 1. Entonces, según s lógica, un tributo comprendido en el numeral 2 no podría ser el pago a cuenta del IR, pues éste no es considerado como un tributo *per se*.

En ese sentido, menciona que el pago a cuenta del IR de 2003 no estaría comprendido en el supuesto del artículo 44, numeral 2, pues se está hablando de una obligación accesorio a la principal, es decir, está supeditada al pago anual del IR. Para ello, cita al Tribunal Constitucional, el cual dijo que:

(...) los pagos anticipados solo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible (...), se ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesorio y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta. (STC N°033-2004-AI/TC, 2004).

Agrega que, el Informe N°314-2002-SUNAT/K00000 del año 2002, en su sección ANÁLISIS, expresa que el pago a cuenta del IR no es considerado como un tributo por naturaleza propia, en cambio lo denomina como un “pago sujeto a la regularización de la obligación principal”. Señala que, debido a su carácter accesorio, el pago a cuenta del IR se encuentra dentro del mismo supuesto del plazo prescriptorio que el pago anual del IR: cuando se presenta la Declaración Jurada Anual del IR.

Asimismo, mencionó que el Tribunal Fiscal incurrió en un grave error al tratar de asimilar los pagos a cuenta del IR como si se tratasen de un tributo independiente y calzarlos dentro del artículo 44, numeral 2 del Código Tributario, cuando debió calzarlos dentro del numeral 1. En tal supuesto, el comienzo del cómputo del plazo

prescriptorio para que la SUNAT exija el pago a cuenta del IR debió iniciar el 1 de enero de 2005.

Como refuerzo de su pretensión, la SUNAT cita la jurisprudencia del propio Tribunal Fiscal, en específico las RTF N°746-398 Y 802-3-98, las cuales establecieron que los pagos mensuales del IR cuenta con la característica de ser pagos anticipados y como consecuencia de dicho razonamiento, el Tribunal Fiscal ha transgredido el principio de seguridad jurídica, pues modificó arbitrariamente el criterio por el cual el plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR corresponde de los tributos de liquidación anual. En esa línea de ideas, señala que el Tribunal se encontraba en la obligación de someter a debate la problemática mediante conformación de Sala Plena, con el fin de decidir cual debe ser el criterio jurídico por aplicar, de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario.

El demandante alega que se han afectado derechos constitucionales con la expedición de la RTF N°2622-1-2014, en el caso concreto, al principio de debido proceso e igualdad ante la Ley.

- Acerca del principio constitucional del debido proceso, la SUNAT invoca lo señalado en el artículo 139, inciso 3 de la Constitución, alegando que se trata de un derecho que no aplica únicamente a los procesos judiciales, sino también aplica a los organismos administrativo o incluso privados, por lo tanto, al resolver sobre un mismo tema bajo dos criterios distintos, el Tribunal Fiscal habría atentado contra el principio de debido proceso.
- Acerca del principio constitucional de igualdad ante la Ley, la SUNAT invoca la STC N°07298-2005-AA/TC, la cual hace referencia a las consecuencias de la infracción de dicho derecho por un cambio de criterio arbitrario, razonando que, al no haberse seguido el procedimiento establecido en el artículo 154 del Código Tributario, se produjo una afectación al derecho de igualdad. Cabe precisar que la SUNAT calificó dicha sentencia como una de observancia obligatoria.

1.2.2. Principales argumentos del MEF

El 30 de julio de 2014, el MEF, a través de su procurador público, presentó su contestación contra la demanda iniciada por la SUNAT. En dicha contestación el MEF solicita que el juez declare infundada la demanda en todos sus extremos.

El MEF se pronuncia respecto a la supuesta vulneración a la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Entonces, al haber la SUNAT citado el fundamento 17 de la STC del Expediente N°033-2004-AI/TC respecto a la naturaleza accesoria de los pagos del IR, la SUNAT desvirtúa dicho argumento señalando que dicha sentencia trataba sobre la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y no sobre sí el cómputo del plazo prescriptorio para los pagos a cuenta del IR debe ser el mismo que el que se aplica para el pago anual del IR.

Señala que la RTF N°02622-1-2014 no resulta aplicable lo dispuesto en la STC del Expediente N°033-2004-AI/TC, pues dentro de la mencionada sentencia se falló en declarar que el AAIR era inconstitucional mas no se cuestionó la naturaleza de los pagos a cuenta del IR, así como no se cuestionó cual era el ámbito de incurrancia respecto al cómputo de su plazo prescriptorio. En ese sentido, el MEF señala que el Tribunal Fiscal no ha transgredido la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Respecto al cómputo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR, el MEF señaló que éstos no resultan exigibles desde el vencimiento de la DJA del IR, sino desde el día siguiente a su vencimiento, esto es, habiendo transcurrido 12 días hábiles del mes siguiente desde la determinación del pago a cuenta del IR, según el artículo 29, inciso b del Código Tributario, y como fue determinado en diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, como son las RTF N°7217-3-2009, 3136-4-2011, 13961-3-2010, 11212-1-2011, entre otras.

Aunado a ello, precisa que, desde el año 2004, el Tribunal Fiscal vino aplicando dichos preceptos por medio de las RTF N°1761-5-2004, 9102-4-2009 Y 392-3-2011, estableciendo que el cómputo prescriptorio del pago a cuenta del IR de los periodos enero a noviembre de un determinado ejercicio, se inicia el 01 de enero siguiente en que la obligación sea exigible, por tal motivo, es correcto que se haya aplicado lo señalado en el artículo 44, numeral 2 del Código Tributario al caso concreto.

Siendo así, se ratifica lo señalado en la RTF N°02622-1-2014, en cuanto a la aplicación correcta del término prescriptorio del pago a cuenta del IR de agosto de 2003, siendo que empezó el primer día del año 2004 y finalizó el 01 de enero de 2008. En dicho lapso, agrega, no se produjo ningún acto de interrupción que afecte dicho cómputo, pues a la fecha de la solicitud de prescripción del contribuyente J.A.R.Q. (16 de noviembre de 2009) ya habían pasado en demasía los 4 años que establece el artículo 43 del Código Tributario.

Respecto a las supuestas contradicciones del Tribunal Fiscal en sus resoluciones, el MEF indica que la SUNAT incurrió en error al citar las RTF N°746-398 y 802-3-98, pues éstas no corresponden ser aplicadas al caso concreto, por tratarse de una materia distinta al cómputo de prescripción de los pagos a cuenta del IR. Si bien en dichas resoluciones quedó sentado el hecho de que dichos pagos cuentan con el carácter de pagos anticipados, no se menciona en las partes considerativas de dichas resoluciones acerca de cual es el cómputo prescriptorio que se le aplica. Por tanto, concluye que el Tribunal Fiscal actuó conforme a Ley y no realizó un cambio de criterio arbitrario en el presente caso, pues no se aprecia en su actuación alguna contravención a las normas tributarias, ni una indebida motivación de las resoluciones emitidas.

Finalmente, señala el MEF que la RTF N°02622-1-2014, materia de autos, no ha incurrido en las causales del artículo 109 del Código Tributario ni en las del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo *General*, pues la referida resolución fue emitida por órgano competente (Tribunal Fiscal) y revocó conforme a Ley el extremo de la Resolución de Intendencia N°0230200017747/SUNAT.

1.3. Hechos principales de las partes dentro del proceso judicial de segunda instancia

1.3.1. Principales argumentos de la SUNAT

Mediante recurso de apelación presentado el 05 de junio de 2015, la SUNAT contradice lo resultado por el juzgado de primera instancia en su sentencia del 29 de mayo de 2015.

La demandante contradijo los argumentos por los cuales el juez determinó en su fallo que, si se desea realizar la determinación del cómputo del plazo de prescripción respecto a los pagos a cuenta del IR, debe aplicarse lo señalado del artículo 44 numeral 2 del Código Tributario, debido a que se trata de una obligación periódica mensual. Menciona que el *A-quo* no ha considerado la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del IR, clasificándolos erróneamente como un tributo independiente y diferente al pago del IR anual.

Reitera su posición en cuanto a la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR, clasificándolo como subordinado y accesorio al pago anual del IR, en cuanto su existencia depende únicamente del tributo principal. Asimismo, insiste en citar lo señalado en la RTF N°746-3-98, en la cual se clasifica para el pago a cuenta del IR como un pago parcial o anticipado del IR ANUAL. Por tanto, el IR resulta exigible en el momento que vence el plazo para presentar la DJA respectiva, es decir, de forma anual y no mensual.

La SUNAT afirma que el *A-quo* interpretó y aplicó erradamente el artículo 44 del Código Tributario al presente caso, puesto que debió aplicarse el numeral 1 por cuanto este menciona cual es el “término” de la prescripción del tributo, siendo que es computable a partir del primero de enero del año siguiente en que vence la fecha para presentar la DJA, considerando de forma general, que el IR es de periodicidad anual. En cambio, el numeral 2 aplica para tributos que deben ser determinados por el deudor tributario distintos del numeral 1 precedente. Es importante mencionar, que la SUNAT resalta el concepto “tributos”, haciendo énfasis en que es incorrecto que el pago a cuenta del IR sea considerado como un “tributo”.

Agrega que, los pagos a cuenta son anticipos de un tributo, es decir, no se pagan porque se haya verificado algún hecho imponible gravado en la realidad, sino se pagan para facilitar el procedimiento del pago del IR anual por las rentas de tercera categoría, Siedo así, la justificación práctica del pago a cuenta del IR radica en que el pago anual del mismo suele tornarse abultado y complicado, en cuanto a su pago y declaración, si se lo dejara todo el cálculo para el ejercicio siguiente.

La SUNAT finaliza sus alegatos señalando que el cómputo de plazo prescriptorio del pago a cuenta del IR de agosto de 2003 debió iniciarse el 1 de enero de 2005 y culminarse el primer día hábil del año 2009, de acuerdo con el artículo 44, numeral 1 del Código Tributario, siempre y cuando no mediaran actos de interrupción o de suspensión. Pero, como el deudor tributario presentó una solicitud de aplazamiento con fraccionamiento el 25 de agosto de 2008, dicho periodo se interrumpió y, por tanto, la Resolución de Intendencia N°0230200017747/SUNAT fue válidamente

expedida y su decisión sobre el extremo de la improcedencia de la solicitud de la prescripción tributaria no debió ser revocada por el Tribunal Fiscal.

1.3.2. Principales argumentos del MEF

El MEF no contestó el traslado del recurso de apelación, a pesar de haber sido debidamente notificado de la Resolución N°09, que se encuentra en el folio 186 del expediente.

1.4. Hechos principales expuestos durante el proceso de casación en la Corte Suprema

1.4.1. Principales argumentos del MEF

El MEF presentó un recurso extraordinario de casación el 07 de agosto de 2016, bajo el Expediente N°17206-2016-0-5001-SU-DC-01. Siendo así, la entidad cuestionó que el fallo del juzgado y aplique indebidamente el artículo 1991 del Código Civil al expedir su sentencia de vista de fecha 21 de julio de 2016, pues no ha tenido en consideración el hecho de que, a lo largo del proceso judicial, se discute la virtud de validación respecto a resoluciones administrativas. En ese sentido, los preceptos normativos que deberán aplicarse al caso concreto, de acuerdo con el principio de especialidad de la norma, aquellas que justamente están insertadas dentro del Código Tributario.

Lo mencionado va en contradicción con lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario, en cuanto ha dispuesto literalmente que no se usen normas que son diferentes a las normas especiales, es decir, a las tributarias, siempre que las desnaturalicen o tengan un grado de oponibilidad. El MEF señala además que el mencionado artículo no resulta aplicable en materia tributaria, al no ser una norma especial para efectos tributarios, puesto que ya existe legislación especial que regula dicha “figura”, la prescripción, como se puede apreciar dentro del Código Tributario, específicamente por *númerus clausus*, es decir, insertado dentro del Capítulo IV del Título III del Código Tributario.

En esa línea de ideas, el MEF señala que el concepto de renuncia tácita de la prescripción ya ganada solo puede ser aplicada por un único supuesto y éste es que sea producto de la acción de un acto que no tenga interés específico con favorecerse con la prescripción, entonces, el artículo 1991 del Código Civil indica que debió haber transcurrido obligatoriamente un plazo de prescripción ya vencido.

Entonces, como el artículo 1991 exige que la renuncia tácita de la prescripción tenga que ejecutarse para ser activado, dicha ejecución solo podría darse en el supuesto de que el contribuyente cancele voluntariamente el pago del tributo, ya sea en forma parcial o total. El MEF pone en manifiesto la diferencia entre los actos declarativos y los actos de ejecución, estableciendo, por ejemplo, que las presentaciones de solicitudes de aplazamiento con fraccionamiento de la deuda tributaria no implican la ejecución de algún acto, pues ello no significa que la deuda tributaria fue cancelada voluntariamente por el deudor tributario sino hubo una declaración por parte del mismo en reconocer la deuda y solicitar un beneficio tributario, y ello no acredita que el contribuyente haya realizado un pago voluntario de la deuda.

En el caso concreto, señala que la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento del contribuyente J.A.R.Q., presentada el 25 de agosto de 2008, no hizo que éste pierda automáticamente su tiempo previo prescriptorio, pues dicha solicitud fue presentada cuando ya se había vencido el plazo legal, de conformidad con el artículo 43 del Código Tributario, por tanto, lo mencionado hizo todo menos interrumpir el plazo prescriptorio pues este ya estaba vencido, En ese sentido, no se puede hablar de un reinicio del plazo, pues se entendería que se pueden extender los plazos de prescripción infinitamente.

El MEF también argumenta que la supuesta renuncia por haber presentado la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento no genera un nuevo plazo como mencionó la segunda instancia, pues no está previsto en ningún cuerpo normativo peruano que nazca un nuevo plazo de prescripción cada vez que transcurra el plazo del artículo 43 del Código Tributario, así como no existe la figura de “reinicio” de la prescripción, debido a que su plazo no puede ampliarse deliberada y arbitrariamente por la SUNAT, sino únicamente por mandato de Ley. Siendo así, la solicitud presentada por el Contribuyente J.A.R.Q. se efectuó cuando ya había vencido el plazo para que la SUNAT pueda cobrar los tributos pendientes, siendo el día final el 01 de enero de 2008.

1.4.2. Principales argumentos de la SUNAT

Dentro del expediente materia de sustentación, no se aprecian alegatos y/o escritos presentados por parte de la SUNAT respecto al recurso de casación interpuesto por el MEF. Es importante recordar que, en el año 2016, estaba vigente una versión antigua del artículo 394 del Código Procesal Civil (según el artículo 1 de la Ley N°29354), el cual mencionaba que las partes solo pueden presentar documentación durante la etapa de vista de la causa. No obstante, no se aprecia en el expediente los actuados de dicha actividad procesal por parte de la SUNAT, considerando que se señaló fecha de vista para el 30 de mayo de 2018 a las 10:30 de la mañana, como se puede apreciar en la siguiente imagen obtenida del CEJ Supremo:

Figura N°01: Constancia de decreto de señalamiento de vista de la causa. Expediente N°05195-2014-0-1801-JR-CA-22.

| | | | |
|---|---|-----|----------|
| 19/04/2018 | DECRETO DE SEÑALAMIENTO DE VISTA DE CAUSA - FONDO | S/N | Fojas: 0 |
| Sumilla: En virtud a lo dispuesto por las R.A. N° 343-2016-CE-PJ y R.A N° 003-2017-CE-PJ; encontrándose la presente Causa expedita para resolver, señálese fecha de vista para el día MIERCOLES TREINTA DE MAYO del año en curso, a horas DIEZ Y TREINTA DE LA MAÑANA, concediendo cinco minutos a los letrados para el informe oral, en caso de haberlo solicitado oportunamente; Notificándose.- | | | |
| DESCARGADO POR: GENG ORELLANA ELMA VICTORIA SOLANGE | | | |

Fuente: Consulta de Expedientes Judiciales de la Corte Suprema
– Casación N°17206-2016.

Elaboración: Poder Judicial.

2. PRINCIPALES PROBLEMAS IDENTIFICADOS DENTRO DEL EXPEDIENTE

Según la lectura del presente expediente, se identificaron los siguientes problemas jurídicos, los cuales serán analizados a continuación:

2.1. Posición doctrinaria respecto a la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR

Respecto a la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR, existen dos posiciones que generan una problemática de interpretación: si el pago a cuenta del IR es una obligación dependiente o se encuentra vinculada al pago anual del IR.

Por un lado, la SUNAT realiza una interpretación literal del artículo 44 del Código Tributario, específicamente sus numerales 1 y 2, en el cual, el numeral 2, según la SUNAT, está haciendo referencia exclusivamente a “tributos” que estén en la obligación del contribuyente de ser determinados, pero no incluye a “tributos” que estén comprendidos en el numeral 1. Es importante resaltar lo señalado en el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del IR (versión original), el cual regulaba el modo de aplicación del pago a cuenta del IR de tercera categoría, no obstante, no hace referencia a su naturaleza jurídica como tributo independiente o accesorio.

Sin perjuicio de lo anterior y según los argumentos de la SUNAT, los pagos a cuenta del IR no son tributos, sino son pagos accesorios que dependen de un tributo principal, el IR, y este tributo es de periodicidad anual; por lo tanto, podría decirse que aplicarle lo que dice el artículo 44 del CT no correspondería a dichos pagos, pues estos no son considerados como tributos. Para justificar sus argumentos, la

SUNAT cita las RTF N°746-3-98 y 802-3-98, en las cuales se determinó, de forma expresa, que dichos pagos a cuenta del IR cuentan con la característica de pagos anticipados.

Por otro lado, según el MEF, este no niega los argumentos planteados por la SUNAT; sin embargo, fundamenta su posición sobre la base de reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en la cual se determinó cual es el plazo prescriptorio de los pagos anticipados del IR, independientemente si se trata de obligaciones independientes o dependientes de los tributos principales. En tal sentido, el MEF no busca justificar sus argumentos en base a interpretación literal de la norma sino por medio de jurisprudencia como fuente del derecho.

2.2. Problemática del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR según el artículo 44 del CT

Respecto a dicha problemática, la aplicación del artículo 44 del CT cuenta con un detalle en particular, ello es en la posibilidad por interpretar que el pago a cuenta del IR podría calzar tanto en el numeral 1 como el 2, pues tanto en el Código Tributario y la Ley del IR, no puede apreciarse una definición específica sobre la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta del IR, por lo tanto, bajo una interpretación literal de la norma, no se podría diferenciar en que supuesto está regulado.

En tal caso, en el presente expediente se presentaron dos tesis, una en la cual el cómputo del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR están desarrollados y normados bajo lo dispuesto en el artículo 44, numeral 1 del CT (tesis de la SUNAT) y otra en la cual está regulado bajo el numeral 2 (tesis del MEF).

Desde la apreciación jurídica de la SUNAT, el término prescriptorio del pago a cuenta del IR de agosto de 2003 inició el 01 de enero de 2005, configurándose oficialmente la prescripción el 01 de enero de 2009. En tal supuesto, se podría decir que el 25 de agosto de 2008 se interrumpió el plazo prescriptorio del pago a cuenta del IR debido a que el contribuyente J.A.R.Q tuvo la intención de presentar una solicitud de aplazamiento con fraccionamiento. Entonces, a partir del 26 de agosto de 2008 inició un nuevo plazo prescriptorio y, por lo tanto, la solicitud de prescripción del contribuyente J.A.R.Q., presentada el 16 de noviembre de 2009, habría sido válidamente declarada improcedente por parte de la SUNAT, pues el plazo prescriptorio aun estaría vigente.

Ahora, desde la apreciación jurídica del MEF, el término prescriptorio del pago a cuenta del IR de agosto de 2003 inició el 01 de enero de 2004, configurándose oficialmente la prescripción el 01 de enero de 2008. En tal supuesto, se podría decir que el 25 de agosto de 2008 no se interrumpió el plazo prescriptorio del pago a cuenta del IR con el hecho de que el contribuyente J.A.R.Q. haya presentado una solicitud de aplazamiento con fraccionamiento, pues el ya había ganado la prescripción. Por lo tanto, según lo dispuesto en el Código Tributario, solo se puede perder la prescripción haciendo efectivo el pago directo del tributo, siendo el único supuesto permitido por las normas tributarias.

2.3. Aplicación de criterios jurisprudenciales distintos de Tribunal Fiscal respecto al pago a cuenta del IR

En este punto, tanto la SUNAT como el MEF citaron diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de Tribunal Constitucional para sustentar sus posiciones. La problemática radica en que los criterios jurisprudenciales citados por las partes no necesariamente ayudan a sustentar los argumentos expuestos.

Por el lado de la parte demandante, la SUNAT cita al TC, específicamente en su STC N°033-2004-AI/TC (fundamento 17), respecto a la naturaleza de los pagos anticipados, la cual dice que estos solo se legitiman y justifican en relación con un tributo. Aunado a ello, cita las RTF N°746-3-98 y 802-3-98, donde el Tribunal Fiscal declara que los pagos a cuenta del IR cuentan con la característica de ser pagos parciales, es decir, es un tributo que es liquidable de firma mensual y, por lo tanto, le correspondería al contribuyente pagarlo en el ejercicio fiscal que le toca. Siendo así, el demandante reclama que, en la RTF N°02622-1-2014, el TF no mantuviese su coherencia jurisprudencial y permita que los pagos anticipados del IR sean considerados como tributos independientes, como se observa en la RTF N°2622-1-2014, materia de análisis.

Por otro lado, cita los fundamentos 21 al 26 del STC del Expediente N°07289-2005-AA/TC, alegando una vulneración del derecho fundamental a la igualdad, al haberse adoptado arbitrariamente un cambio de criterio por parte del TF, ello según el artículo 154 del CT. El demandante pone en cuestión que el TF emita un fallo sin considerar la jurisprudencia relevante para el caso concreto, por tal motivo, al existir fallos contradictorios sobre un mismo caso, el Tribunal debió convocar a Sala Plena y someter a debate el criterio jurisprudencial que debe prevalecer.

Ahora, por el lado de la parte demandada, el MEF cita las RTF N°1761-5-2004, 9102-4-2009 y 392-3-2011 para defender su posición en el proceso, ya que los cómputos de los pagos anticipados del IR, respecto a los meses de enero a noviembre de un determinado ejercicio inician el 01 de enero siguiente en que sea exigible la obligación para la Administración Tributaria, ello en virtud del artículo 44, numeral 2 del CT. En ese sentido, el Tribunal no vulneró el artículo 154 del Código Tributario, pues no realizó un cambio de criterio arbitrario en cuanto a la determinación del inicio del cómputo del plazo de prescripción de los pagos anticipados del IR. De igual forma, el Tribunal Fiscal señaló que: "(...) los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta resultan exigibles desde el día siguiente a su vencimiento, esto es, a partir del mes siguiente al que corresponden, (...)" (RTF N°11212-1-2011, 2011)

Ahora, respecto a la vulneración del debido proceso, el MEF cita los fundamentos 2, 3, 4 y 5 de la STC del Exp. N°4289-2004-AA/TC, donde se dio a conocer el ámbito de aplicación del derecho al debido proceso, el cual debe respetarse tanto en el fuero administrativo como el jurisdiccional y, por tanto, el Tribunal Fiscal debe establecer criterios para temas singulares, lo cual no vulnera el debido proceso, toda vez que el criterio sobre el plazo prescriptorio de los pagos anticipados del IR se mantiene uniforme desde el año 2004, conforme las RTF ya citadas anteriormente.

2.4. Problemática respecto al uso del artículo 1991 del Código Civil referido a la renuncia de la prescripción ya obtenida

En este punto, la problemática no proviene de ni de la SUNAT ni del MEF, sino de los magistrados que emitieron la sentencia de vista, toda vez que invocaron la Norma IX del CT para aplicar el artículo 1991 del Código Civil, con la finalidad de sustentar los fundamentos de derecho respecto a la renuncia voluntaria del plazo de prescripción, siendo que, en un caso hipotético, un contribuyente presente ante la Administración Tributaria, una solicitud de aplazamiento con fraccionamiento, renunciando de esa forma al plazo prescriptorio obtenido.

La Norma IX del CT establece que los jueces podrán aplicar normas que sean diferentes a otras ramas del derecho, como las tributarias, pero solo en el caso que dichas normas hagan todo menos desnaturalizan o regular algún aspecto dentro del ámbito tributario. La Sala manifestó que el CT no define expresamente la ficción jurídica de la prescripción, sin embargo, infiere que dicho cuerpo normativo regula la prescripción extintiva, pues extingue la capacidad de la SUNAT en poder hacer la determinación de la deuda tributaria del contribuyente, así como la exigencia del pago y la aplicación de sanciones.

En tal sentido, menciona que el artículo 1991 trata la renuncia de la prescripción ya ganada, previendo que es posible renunciar a dicha prescripción; para tal efecto, puede entenderse que existe una renuncia tácita en el momento que es resultado de la acción de un acto que va en contra de la intención de beneficiarse con la prescripción. La Sala interpreta que, el contribuyente J.A.R.Q. al presentar su solicitud de aplazamiento, activó la figura de la renuncia prescriptorio, por lo tanto, lo califica como un *acto incompatible* a favorecerse de ella.

Dicho artículo además establece: “Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada. Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción”. En el recurso de casación presentado por el MEF, este hace énfasis en el verbo “ejecutar”, puesto que el artículo señala que procederá la renuncia tácita en cuanto se ejecute algún acto por parte del contribuyente.

Menciona que el escrito presentado por el contribuyente J.A.R.Q. no es la ejecución de un acto para evitar favorecerse con la prescripción ya ganada. En efecto, el MEF señala que hay una diferencia entre los actos declarativos y los actos de ejecución, entonces, no bastaría que la deuda se reconozca, sino que se ejecute; y si dicha ejecución se materializaría mediante el pago de la deuda tributaria, ya sea en forma parcial, o total, situación que no se produjo dentro del caso.

Además, el MEF menciona que los magistrados infringieron el principio *lex specialis derogat generali* toda vez que no consideraron que dentro del caso está en discusión la validez de resoluciones tributarias, en ese sentido, los preceptos jurídicos aplicables deben ser las que están contenidas en el CT, debido a que “la norma específica prima sobre la norma general”. También menciona el hecho de que no es factible aplicar el artículo 1991 al y existir normativa especial que regula la prescripción en materia tributaria por *numerus clausus*, siendo que el mismo CT

ya lo proscribire, por ende, la aplicación del mencionado artículo no es jurídicamente válido.

3. FUNDAMENTOS JURÍDICOS RESPECTO A LAS PROBLEMÁTICAS IDENTIFICADAS EN EL EXPEDIENTE

3.1. Fundamentos jurídicos respecto a la posición doctrinaria de la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR

Como dijo Raúl Valencia Puma (2020) sobre la legislación tributaria:

“La falta de claridad en la redacción del artículo 44° del Código Tributario y del artículo 155° de la Ley General de Aduanas, respecto del inicio y cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la SUNAT para exigir el pago o cobro de los tributos; agravada por las diversas modificaciones realizadas a las causales de interrupción y suspensión reguladas en los artículos 45° y 46° del Código Tributario; han generado diversas controversias en las instancias administrativas y judiciales, así como la emisión de normas con rango de ley que buscaban solucionar el problema, y hasta la interposición de una demanda de inconstitucionalidad actualmente en trámite.” (Pág.1).

En efecto, tal como mencionó el jurista, durante los años 90 hasta el año 2010 el CT y el TUO de la Ley del IR recibieron numerosas modificaciones legislativas con el objetivo de generar seguridad jurídica a los contribuyentes. No obstante, respecto a la naturaleza, jurídica de los pagos a cuenta del IR, García Mullín (1980) ya mencionaba desde los años 80 que: “los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación sustantiva (...)” (Pág. 183). Lo anterior supone el consenso doctrinario acerca del significado jurídico de los pagos a cuenta del IR, es decir, para los operadores jurídicos los pagos a cuenta del IR siempre constituyeron obligaciones tributarias, siendo diferentes de la principal, pero estando en vinculación permanente, en ese sentido, se puede decir que estamos ante prestaciones que el deudor tributario está en la obligación de ejercer su determinación y cancelarlas por mandato legal.

Considerando que la doctrina es una fuente del derecho y ayuda a entender y explicar el derecho tributario, concordamos con lo señalado por el autor, pues el pago a cuenta del IR cuenta con un hecho generador y una base de cálculo propia, lo cual lo define como una obligación tributaria que está vinculada al pago anual del IR, pero, a su vez, es merecedora de regulaciones específicas en las leyes tributarias.

Por otro lado, consideramos que la SUNAT hizo mal uso de la STC del Expediente N°033-2004-AI/TC, pues dicha sentencia trata sobre la demanda de inconstitucionalidad que presentó un conjunto de ciudadanos acreditados contra el AAIR (“Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta”), el cual es un impuesto que tenía como función principal establecer la obligación de pagar anticipadamente el IR, sea al contado o en nueve cuotas mensuales; se pagaba el IR antes que tuviera lugar a su generación y se procedía a la cancelación del saldo luego de haber determinado cuales serán las ganancias que se obtuvieron en un determinado ejercicio. Siendo

así, el contenido de los dispuesto en dicha sentencia no es de aplicación al caso concreto porque no discute la naturaleza de los pagos a cuenta del IR ni el cómputo del plazo de prescripción de dichos pagos.

3.2. Fundamentos sobre la aplicación del artículo 44 del CT respecto al plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR

Con la finalidad de dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, el 9 de diciembre de 2016, por medio del artículo 1 del DL N°1263, fue modificado el artículo 44, numeral 2 del CT con el siguiente texto:

Artículo 44.- Cómputo de los plazos de prescripción:

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 y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Si bien determinar el supuesto normativo por aplicar respecto al cómputo del pago a cuenta del IR es incuestionable en los tiempos actuales, no lo fue durante el transcurso del presente contencioso administrativo, es por ello que corresponde analizar la aplicación del artículo 44 del Código Tributario desde la situación legislativa del año 2003.

Lo que decía originalmente el numeral 2 era lo siguiente: “Desde el uno (01) 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”. Mediante una lectura sumaria de este numeral, no se podía determinar si este aplica para los pagos a cuenta del IR, puesto que las normas se interpretan de forma literal en primera instancia; en tal caso, de existir duda, correspondería realizar una interpretación jurisprudencial del numeral citado.

Tal como el TF se pronunció en sus resoluciones; los pagos a cuenta del IR son exigibles a partir de la fecha de su vencimiento, es decir, vencido los doce primeros días hábiles del mes siguiente a su determinación, según lo dispuesto en el artículo 29, inciso b del CT. Por consiguiente, y de conformidad con la doctrina tributaria peruana, el cómputo del plazo de prescripción de un pago a cuenta comenzaría el primero de enero del siguiente año en que se cumple la fecha final, ello quiere decir que el plazo prescriptorio del contribuyente J.A.R.Q. comenzó el 01 de enero de 2004.

Por lo tanto, consideramos que es inobjetable que la disposición aplicable que únicamente lo señalado en el numeral 2 sea el precepto jurídico aplicable para que inicio del plazo prescriptorio de los pagos anticipados del IR. Lo mencionado quedó confirmado mediante la modificación legislativa del artículo 3 del Decreto Legislativo N°1263, en donde ahora se menciona, de forma literal, que los pagos a cuenta del IR aplican dentro del numeral 2 del artículo 44 del CT.

3.3. Fundamentos sobre la aplicación de criterios jurisprudenciales distintos del Tribunal Fiscal respecto al pago a cuenta del IR

Se había comentado que tanto la SUNAT como el MEF citaron diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional, para sustentar sus posiciones, es importante recordar que dicha sentencia trata sobre la inconstitucionalidad del AAIR, en cuanto dicho tributo vulnera el principio de capacidad económica del contribuyente. En ese sentido, el vínculo argumental que la SUNAT intentó formular con el pago a cuenta del IR de tercera categoría no encuentra sustento, toda vez que la sentencia mencionada analizó un tributo distinto a través del fuero constitucional.

Respecto a las RTF N°746-398 y 802-3-98 donde el Tribunal Fiscal declara que dichos importes anticipados tienen la característica de ser pagados mensualmente, ante ello, es importante mencionar que dichas resoluciones mencionan específicamente que los pagos a cuenta del IR cuentan con esa calidad dentro del fuero tributario; empero, no se pronuncian sobre cual es el criterio que debe seguir la Administración Tributaria en cuanto a la determinación del inicio del plazo prescriptorio del IR, Al respecto compartimos la posición del MEF sobre este punto, ya que la SUNAT realizó una interpretación estrictamente literal sobre la naturaleza jurídica del pago a cuenta del IR, sin reparar en lo que dice el Código Tributario y sus implicancias.

Estimamos que la SUNAT se equivoca al mencionar que los fundamentos 21 al 26 del STC del Expediente N°07289-2005-AA/TC (sobre la vulneración al derecho fundamental a la igualdad) son considerados como precedentes vinculantes. Para ello, es importante citar el fundamento 6.8 de un precedente de observancia obligatoria de la Corte Suprema, que dice:

Cabe señalar que no toda sentencia emitida por la Corte Suprema tiene el carácter de vinculante y es de obligatorio cumplimiento, sino aquella ejecutoria que fijen principios jurisprudenciales. Se advierte que tanto el precedente emitido por la Corte Suprema en procesos contencioso-administrativos, son de obligatorio cumplimiento cuando fijen en sus sentencias reglas jurídicas y/o principios jurisprudenciales. (Casación N°11947-2022, 2022)

Si bien la STC del Expediente N°0789-2005-AA/TC analiza los aspectos relacionados al derecho a la igualdad, ello no significa que el Tribunal Fiscal deba adoptar obligatoriamente dicha decisión, pues todo fallo del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema solo será de obligatorio cumplimiento en cuanto establezca principios jurisprudenciales en materia contencioso-administrativa, y sean señalados expresamente en la sentencia.

Con respecto a la jurisprudencia señala por el MEF, ésta cita las RTF N°1761-5-2004, 9102-4-2009 y 392-3-2011 para defender su posición en el proceso. En nuestra opinión, consideramos que dichas resoluciones fueron citadas de forma precisa al caso concreto, pues justifican el hecho de que pueda ser aplicada el artículo 44, numeral 2 del CT sobre los pagos a cuenta del IR. Se puede evidenciar

que durante al año 2004, aproximadamente, el Tribunal Fiscal estableció el criterio jurisprudencia a seguir, indicando que el comienzo del plazo prescriptorio de los pagos anticipados del IR (periodos enero a noviembre de un determinado ejercicio), inician el 01 de enero del año siguiente.

3.4. Fundamentos respecto al uso del artículo 1991 del Código Civil sobre el supuesto de renuncia voluntaria de la prescripción.

Acerca de la mencionada problemática, consideramos que la Sala aplicó dicho artículo de forma indebida, pues no tuvo en consideración el principio de especialidad de la norma al momento de emitir su fallo.

Respecto a la prescripción en materia tributaria, Bravo Cucci (2009) menciona que:

(...) consiste en la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria, así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria, mas no el derecho de crédito, y siempre que la declaración de prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo. (Pág. 408).

Es decir, se trata de una extinción de acción, no de derecho; si bien ganar el plazo prescriptorio impide que la Administración Tributaria puede exigir el pago de un tributo, dicha deuda aún persiste en la ficción jurídica, Entonces, en el caso concreto, la deuda tributaria del contribuyente J.A.R.Q. solo puede ser cancelada por voluntad propia del mismo contribuyente, ya que la Administración Tributaria se encuentra impedida de exigir su cobro al haberse acontecido la prescripción.

Adicionalmente, consideramos menester mencionar lo señalado por la Queja N°460-Q-2019, donde el TF hace la diferenciación de aquellos actos que representan como pagos voluntarios de una deuda prescrita. En tal supuesto, el colegiado menciona el supuesto en el que el contribuyente es forzado a pagar una deuda tributaria que ya prescribió, dicho pago no da a lugar a la pérdida de la prescripción ya ganada, por ende, el contribuyente podrá solicitar su devolución a la Administración Tributaria.

Por lo tanto, coincidimos con los argumentos del MEF, en cuanto al hecho de que la pérdida de la prescripción ya ganada solo surtirá efecto cuando el deudor tributaria cancele la deuda tributaria por voluntad propia, sin mediar presiones externas o forzosas, Por otro lado, el principio de especialidad de la norma es determinante dentro de los procedimientos tributarios, pues, aunque este regulada la prescripción de forma similar tanto en el código Civil como el Código Tributario, ello no da a entender que sus reglas sean idénticas o vinculadas, pues evidentemente las normas tributarias y civiles son reglas distintas y son aplicadas a contextos diferenciales.

4. ANÁLISIS FUNDAMENTOS RESPECTO A LOS PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL PODER JUDICIAL.

4.1. Posición fundamenta sobre la sentencia de primera instancia emitida por el Juzgado

El juzgado de primera instancia (en adelante, el “*A-quo*”) estableció los siguientes puntos controvertidos en su sentencia:

- 1) Si corresponde declarar la nulidad de la RTF N°02622-1-2014, respecto a la decisión que dispuso revocar la Resolución N°0230200017747/SUNAT respecto al pago a cuenta del IR de agosto de 2003.
- 2) Si corresponde declarar improcedente la solicitud de prescripción del pago a cuenta del IR de agosto de 2003 y,
- 3) Si corresponde ordenar accesoriamente al TF emitir una nueva resolución en la cual se confirme la Resolución N°0230200017747/SUNAT.

Refiriéndonos al punto 1, el juzgado de primera instancia desestimó el argumento de la SUNAT al expresar que el cómputo que se le aplica a los pagos a cuenta del IR están regulados bajo lo señalado en el artículo 44, numeral 2 del CT, toda vez que estamos tratando con obligaciones tributarias que deben de ser determinables por el contribuyente y toda vez que su plazo de presentación es realizado de forma mensual, cosa muy distinta a la obligación principal (Impuesto a la Renta) que es de manera anual.

A consideración nuestra, el juzgado de primera instancia resolvió acertadamente el primer punto controvertido pues realizó una interpretación doctrinaria sobre el fondo del asunto pues evidentemente el legislador (en su momento) no tomó en consideración cual sería el cómputo aplicable a los pagos a cuenta del IR, obligando al juez a citar doctrina tributaria peruana, en particular a García Mullin (1980), el cual dice que: “los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (...)”. A criterio del Juzgado, dichos pagos son obligaciones que cuentan con un hecho generador propio, así como su propia base de cálculo, características que las diferencian de la obligación sustantiva, es decir, del pago anual del IR.

A diferencia de lo que esperaba la SUNAT sobre el fallo del juez, este no realizó un análisis literal del artículo 44, numeral 2 del CT. El demandante no pudo convencer al *A-quo* que privilegie la interpretación literal del texto, el cual no deja de ser un argumento válido para defender los intereses de la Administración Tributaria.

Adicionalmente, consideramos que el *A-quo* realizó un análisis innecesario en el desarrollo de su considerando OCTAVO, en cuanto a la interrupción del plazo prescriptorio del pago a cuenta del IR de agosto de 2003. Consideramos que éste simplemente debió señalar que el plazo prescriptorio no se interrumpió pues éste ya había vencido, por consiguiente, la solicitud de aplazamiento presentado por el contribuyente J.A.R.Q. no resultaba relevante al procedimiento administrativo, no siendo imperioso poner en conocimiento los conceptos jurídicos de supuesto de

renuncia a la prescripción, conceptos que mas adelante utilizó la Sala para justificar su fallo en su sentencia de vista.

Respecto a los puntos controvertidos 2 y 3, el Juzgado indicó que, al haberse desestimado la pretensión principal, concluye que no corresponde amparar la pretensión accesoria según el artículo 87 del CPC. En nuestra opinión, consideramos que es correcta la decisión impuesta por el juez, pues quedó acreditado de forma incuestionable que el plazo prescriptorio de los pagos anticipados del IR es únicamente aplicable a lo dispuestos por el artículo 44, numeral 2 del CT.

4.2. Respecto a la sentencia de vista emitida por la Sala

Los magistrados de la Sala (en adelante, el *Ad-quem*) estableció los siguientes puntos controvertidos en su sentencia:

- 1) Si corresponde que se aplique, para resolver la controversia, el artículo 1991 del Código Civil, respecto a la renuncia voluntaria de la prescripción ganada

El *Ad-quem*, en su fundamento tercero, determina que la controversia versa respecto a que si la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento que presentó el contribuyente J.A.R.Q. constituye una acción contraproducente a la intención de verse favorecido con la prescripción ya ganada; en caso dicho supuesto sea comprobado, la SUNAT se encontraría con todas las garantías posibles para poder hacer la cobranza de la deuda correspondiente al pago a cuenta del IR de agosto de 2003.

Sin perjuicio de lo anterior, el *Ad-quem* coincide con lo señalado por el A-quo acerca de lo que significa la naturaleza de los pagos anticipados del IR, señalando que estos son obligaciones tributarias de periodicidad mensual, donde el contribuyente se encuentra obligado por Ley a “cumplir” con cancelar los mismos, siendo estos canceladas de forma independiente del pago anual del IR. La Sala resuelve categóricamente que, respecto al comienzo del plazo prescriptorio de los pagos anticipados del IR, resulta de aplicación el artículo 44, numeral 2 del CT, desestimando los argumentos proyectados por la SUNAT.

Respecto a la renuncia de la prescripción ya ganada el *Ad-quem* señaló de forma directa que dicha renuncia esta contemplada dentro del artículo 1991 del Código Civil, donde se prevé que es posible expresar su renuncia a dicha prescripción obtenida, para tal efecto, se puede entender que existirá renuncia cuando resulte de la acción “voluntaria y contraproducente” en beneficiarse de la prescripción. La Sala, a su criterio, entiende que renunciar a la prescripción opera cuando un contribuyente expresa directamente su deseo de no favorecerse con la prescripción, así como reconocer su deuda por la ejecución de un acto diferente a favorecerse con la prescripción.

Agrega que, como la renuncia no ha sido regulada en el Código Tributario, el *Ad-quem* consideró necesario aplicar el artículo 1991 en virtud de la Norma IX del CT para dictar sentencia. Siendo así, en vía de interpretación sistemática, aplicó el

mencionado artículo para resolver cuestiones de índole tributario, es decir, aplicó la renuncia tácita de la prescripción en materia civil al presente caso.

A consideración nuestra, podemos decir que, si bien el artículo 36 del CT concede al contribuyente la facultar de solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria, ello no da a entender que dicho acto represente una renuncia expresa al plazo prescriptorio obtenido, pues según el artículo 27 del CT, dicha deuda solo puede cancelarse mediante el pago y/o compensación, entre otros, Entonces al haber obrado la prescripción del contribuyente J.A.R.Q., la presentación posterior de su solicitud de aplazamiento con fraccionamiento ante la Administración Tributaria no representó una renuncia expresa a su prescripción ya ganada, pues el contribuyente no realizó voluntariamente el pago de la deuda prescrita, el cual es el único supuesto en el que un contribuyente puede perder su prescripción ya ganada.

4.3. Respecto a la casación emitida por la Corte Suprema

La Corte Suprema expidió la Casación N°17206-2016, en la cual estableció los siguientes puntos controvertidos en su sentencia:

- 1) Determinar si la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento de una obligación tributaria presentada, después de vencido su plazo de prescripción puede entenderse como un supuesto de renuncia tácita.

La Corte Suprema señala que la prescripción en sí obedece al principio de seguridad jurídica, pues tutela a los deudores tributarios a solicitar la extinción de la obligación de cobrar por parte de la Administración Tributaria con el objetivo de liberarse del pago de la deuda. En un sentido más amplio, el principio de seguridad jurídica otorga un clima previsible en las relaciones jurídicas, habilitando a ambas partes de la relación en estar dotados de certidumbre, seguridad y confianza en el desarrollo procesal o procedimiento de sus pretensiones.

Respecto a la prescripción en materia tributaria, la Corte Suprema señala que, si bien ciertas instituciones jurídicas del derecho tributario provienen del derecho civil, no significa que las instituciones del derecho civil puedan ser trasladadas al ámbito tributario de forma automática en una controversia, En ese sentido, la prescripción en materia tributaria tiene sus propias reglas que se distinguen del ámbito civil.

En términos comparativos, menciona que el Código Civil regula en forma general los aspectos de la prescripción, tanto extintiva como adquisitiva, como se puede apreciar en su Libro VIII; lo cual resulta aplicable a cualquier área del derecho. En cambio, el Código Tributario, de forma específica, regula la prescripción en su Libro Primero, Título III, Capítulo IV, artículos 43 al 49. En ese marco, la Corte Suprema pone en cuestión si los alcances de la prescripción en materia tributaria solo se aplican utilizando exclusivamente la norma especial o si cabe la posibilidad de aplicar la norma general por razón de supletoriedad.

Al respecto, como lo explicaba el jurista Zegarra Vilchez (2005), cuando se habla del principio de especialidad en materia tributaria se refiere a un principio "informador", que dota de sentido de urgencia a los juristas en priorizar la norma especial por encima de las normas generales, es decir, los preceptos de la norma

especial se aplican imperativamente cuando se produzca un choque entre normas de diferentes ramas del derecho sobre un mismo supuesto.

La Corte Suprema ratifica que el Código Tributario, en materia de prescripción tributaria, no se encuentra en condición con el Código Civil, toda vez que el legislador ha sustraído la regulación de la prescripción del régimen general para trasladarla al régimen especial (Código Tributario). Entonces, como el Código Tributario ya regula de forma expresa la prescripción de las obligaciones tributarias, no siendo resultante que se aplique supletoriamente las normas del Código Civil al ámbito tributario, pues el único supuesto válido para aplicar dichas normas supletoriamente sería en el caso que el Código Tributario guardara silencio absoluto sobre la materia o que se contradiga a sí misma. En ese sentido, concluye que el CT, en los temas sobre renuncia a prescripción obtenida, no presenta fisuras, vacíos o lagunas, que permitan ser integradas con las disposiciones previas sobre la prescripción en la normativa civil, por lo tanto, no corresponde aplicar el principio de supletoriedad en el caso concreto.

Al respecto, compartimos el análisis expuesto por la Corte Suprema en este aspecto, pues evidentemente el CT trata íntegramente los alcances de la prescripción en el ámbito tributario, por lo que aplicar las regulaciones del Código Civil al caso concreto vulneraría el principio de supletoriedad, ya que no se cumplieron con los preceptos que permitan la aplicación supletoria de la norma general. En tal sentido, la interpretación que realizó la Sala en su sentencia de vista es equivocada y fue debidamente corregida por la Corte Suprema, pues aplicó una norma impertinente al motivar su fallo.

Respecto a la renuncia a la prescripción, la Corte Suprema señala que el CT regula dicha situación en su artículo 49, estableciendo que el pago por voluntad propia de una obligación que ya prescribió no otorga el derecho a que se pueda solicitar la devolución de lo que se pagó. Dicha regulación constituye una fórmula especial por renuncia en caso de que haya operado la prescripción de una deuda tributaria. Entonces, se puede decir que el Código Tributario ha regulado únicamente que el contribuyente tenga la posibilidad de pagar la deuda tributaria prescrita, pero que, al hacerlo, no le será posible solicitar su devolución.

Sobre la seguridad jurídica, el jurista Aguayo López (2021) menciona: “La seguridad jurídica, como principio constitucional que justifica la prescripción, busca otorgar lineamientos de predictibilidad y certeza (...), a todo el ordenamiento en su conjunto” (Pág. 34). En efecto, aunque el Código Tributario hubiese regulado expresamente los alcances de la prescripción ya ganada, el legislador no tomó dicha decisión por motivos de seguridad jurídica, ya que el contribuyente podría generar inestabilidad en la recaudación y, por consiguiente, gastos innecesarios que incurriría la Administración Tributaria por motivos de numerosos procedimientos de devolución.

Agrega que, si en el supuesto de interrupción de la prescripción de la deuda tributaria se requiere el reconocimiento expreso del contribuyente para que opere, con mucha mayor razón se requerirá una manifestación más intensa cuando el contribuyente pretenda renunciar a la prescripción ya ganada, en ese sentido, tal

manifestación intensa se expresaría en el hecho que el contribuyente pague voluntariamente su deuda tributaria.

En nuestra opinión, coincidimos con lo señalado por la Corte Suprema, toda vez que las normas tributarias son de derecho público, y, por ende, es de especial cuidado e importancia para la sociedad el establecer normas claras y congruentes sobre dicha materia. Adicionalmente, concordamos en que, tanto la SUNAT como la Sala, vulneraron el literal 139.9 del artículo 139 de la Constitución, porque dicho cuerpo normativo no acepta la analogía de normas que restrinjan derechos, por ende, es equivocado aplicar un criterio que no se ajusta a derecho, como lo es aplicar de manera supletoria un dispositivo legal que restrinja el derecho del deudor tributario al impedirle que la prescripción obtenida pueda operar a su favor, producto de la inoperancia en el cobro de tributos por parte de la Administración Tributaria.

5. CONCLUSIONES

Ya habiéndose realizado el análisis del expediente materia de informe, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- a) Que, los pagos a cuenta del IR de agosto de 2003 del contribuyente J.A.R.Q son obligaciones tributarias particulares, sin embargo, se encuentran vinculadas a la obligación principal, es decir, al pago anual del IR, Aunque ni en la Ley del IR ni en otro cuerpo legal existe una definición específica de la naturaleza de los pagos a cuenta del IR, por doctrina y jurisprudencia nacional, se definió que estos cumplen con las características de un impuesto independiente y, por tanto, no se les debe inaplicar aquellos preceptos normativos que les corresponden.
- b) Que, el punto de partida del plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del IR de agosto de 2003 del contribuyente J.A.R.Q. empezó el 01 de enero siguiente a día en que dicha obligación estaba expedita para exigir, en otras palabras, dicho plazo inició el 01 de enero de 2004, de conformidad con el artículo 44, numeral 2 del CT, siendo que al tratarse de un impuesto de periodicidad mensual, no le corresponde ser regulado bajo los preceptos del numeral 1 del artículo mencionado, La conclusión expuesta quedó confirmada cuando se publicó el artículo 3 del DL N°1263.
- c) Que, el criterio utilizado por el Tribunal Fiscal en su RTF N°2622-1-2014 no vulneró el artículo 154 del Código Tributario, pues no se encontraba obligado a seguir los criterios jurisprudenciales citados por la SUNAT, ya que no toda jurisprudencia expedida por entidades jurisdiccionales representa un precedente de observancia obligatoria. Una jurisprudencia en materia contencioso-administrativa solo tendrá el carácter de observancia obligatoria en cuanto establezcan expresamente principios jurisprudenciales en la parte resolutive del fallo.
- d) Que, la renuncia a la prescripción ya ganada del contribuyente J.A.R.Q. solo pudo activarse si este hubiese pagado voluntariamente su deuda tributaria,

según lo señalado del artículo 49 del CT. La presentación de solicitudes de aplazamiento con fraccionamiento no puede interpretarse como supuestos de renuncia tácita de la prescripción obtenida.

- e) Siendo así, se puede decir que las normas del Código Civil, referentes a la prescripción, difieren de las del Código Tributario, a pesar de existir similitud. El código Tributario es un conjunto de normas de carácter fiscal que regulan derechos públicos, lo cual lo dato de un tratamiento especial por parte de los operadores de derecho. En ese sentido, según el principio de especialidad, las normas contenidas en el Código Civil no pueden aplicarse supletoriamente a un caso concreto en materia de prescripción tributaria, pues el Código Tributario no presenta silencios, fisuras, vacíos o lagunas respecto a los alcances de la prescripción tributaria, por ende, no existió justificación de parte del *Ad-quem* en aplicar una norma general a un caso en materia tributaria.

6. 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*. Obtenido de Asociación Civil de Derecho y Sociedad PUCP:
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/24022>
- Bravo Cucci, J. (2009). Fundamentos de Derecho Tributario. *Editora Grijley*, pág. 408.
- Casación N°11947-2022, 11947-2022 (Corte Suprema 2022).
- García Mullin, J. R. (1980). *Manual del Impuesto a la Renta*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria.
- RTF N°11212-1-2011, 11212-1-2011 (Tribunal Fiscal 2011).
- STC N°033-2004-AI/TC, 033-2004 (Tribunal Constitucional 2004).
- Valencia Puma, R. (2020). La prescripción regulada en el Código Tributario y el principio constitucional de irretroactividad de las normas. *Revista Cedetri*, pág. 6.
- Zegarra Vilchez, J. C. (2005). *Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias*. Obtenido de Instituto Peruano de Derecho Tributario:
https://www.ipdt.org/uploads/docs/00_Rev43.pdf

7. ANEXOS (piezas procesales).

- ANEXO 1** : Demanda y anexos presentados por la SUNAT el 12 de junio de 2014.
- ANEXO 2** : Contestación de la demanda y anexos presentados por el MEF el 30 de julio de 2014.
- ANEXO 3** : Sentencia emitida por el juzgado de primera instancia con fecha 29 de mayo de 2015.
- ANEXO 4** : Recurso de apelación de sentencia de la SUNAT el 05 de junio de 2015.
- ANEXO 5** : Sentencia de vista emitida por la Sala con fecha 21 de julio de 2016.
- ANEXO 6** : Recurso de casación interpuesto por el MEF el 04 de agosto de 2016.
- ANEXO 7** : Resolución emitida por la Corte Suprema donde resuelve la casación con fecha 30 de mayo de 2018.
- ANEXO 8** : Resolución que declara ejecutoriada la sentencia con fecha 07 de junio de 2019.

272
doscientos
setenta
y dos

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

Sumilla: La renuncia a la prescripción ya ganada de la obligación tributaria puede hacerse mediante el pago de la misma, no así con la presentación de la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento.

Lima, treinta de mayo
de dos mil dieciocho

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

VISTA: La causa número diecisiete mil doscientos seis, guion dos mil dieciséis, guion Lima; de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con la intervención de los señores Jueces Supremos: Pariona Pastrana, Arias Lazarte, Vinatea Medina, Toledo Toribio y Cartolin Pastor; producida la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

I. MATERIA DEL RECURSO

Se trata del recurso de casación¹ interpuesto por el **Tribunal Fiscal**, mediante escrito de fecha cuatro de agosto de dos mil dieciséis, contra la **sentencia de vista**² de fecha veintiuno de julio de dos mil dieciséis, que revocó la **sentencia apelada**³ de fecha veintinueve de mayo de dos mil quince que declaró infundada la demanda, y reformándola, la declaró fundada.

II. CAUSALES DEL RECURSO

Por auto calificador⁴ de fecha catorce de febrero de dos mil diecisiete, se ha declarado procedente las causales de casación siguientes:

- a) **Aplicación indebida del artículo 1991 del Código Civil.**
- b) **Inaplicación de los artículos 48° y 49° del Código Tributario; y,**

¹ Fojas 243 del expediente principal.
² Fojas 224 del expediente principal.
³ Fojas 132 del expediente principal.
⁴ Fojas 82 del cuaderno de casación.

273
Decreto N° 3
setiembre
tres

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

III. CONSIDERANDO:

Primero: Antecedentes del proceso

A fin de contextualizar el análisis y respuesta judicial a las causales de casación declaradas procedentes, este Supremo Colegiado considera oportuno dar cuenta de los antecedentes del proceso en la forma siguiente:

a) Acto administrativo impugnado⁵

El Tribunal Fiscal, a través de la Resolución N° 02622-1-2014, de fecha veinticuatro de febrero de dos mil catorce (en adelante 'RTF'), entre otras, revocó las Resoluciones de Intendencia N.ºs 0230200017747/SUNAT y 0230200017752/SUNAT de veintitrés de agosto de dos mil tres, en los extremos referidos al impuesto general a las ventas de abril y julio de dos mil dos y octubre de dos mil tres, al pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres y la Resolución de Multa N° 023-002-0033114 por encontrarse prescritas dichas obligaciones.

En la RTF el Tribunal Fiscal, para emitir la decisión mencionada, invocó como argumentos los siguientes:

- Sobre el pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres e impuesto general a las ventas de Octubre de dos mil tres, como se presentaron las declaraciones juradas por los anotados tributos y periodos, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda correspondiente se inició el uno de enero de dos mil cuatro y habría culminado el primer día hábil del mes de enero de dos mil ocho, siempre que no se hubiera producido ningún acto de interrupción o suspensión del plazo prescriptorio.
- Añade que en la Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT apelada se señala como primer acto interruptorio y como un supuesto de renuncia a la prescripción, la presentación de la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento N° 0230320159308 del veinticinco de agosto de dos mil ocho; no obstante, cabe indicar que el acogimiento a fraccionamiento que incluyan periodos ya prescritos no ocasionan la pérdida de la prescripción ya ganada, de conformidad con el criterio adoptado en diversas resoluciones.

⁵ Fojas 5 del expediente principal.

274
Diciembre
Setiembre
WATR

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

- Agrega que al dieciséis de noviembre de dos mil nueve, fecha en la cual el recurrente solicitó la prescripción respecto de la deuda por pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres e impuesto general a las ventas de octubre de dos mil tres, esta ya había prescrito, por lo que procede revocar en dicho extremo la Resolución de intendencia N° 0230200017747/SUNAT, siendo irrelevante el análisis de los siguientes actos interruptorios alegados por la Administración, puesto que habrían acontecido con posterioridad a la culminación del plazo prescriptorio.

b) Demanda⁶

La Sunat interpone demanda planteando las siguientes pretensiones:

- Pretensión principal: que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02622-1-2014, de fecha veinticuatro de febrero de dos mil catorce, en el extremo que dispuso revocar la Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT respecto al pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres.
- Pretensión accesoria: que se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT, respecto al pago.

Sostiene como argumento que tratándose de pagos a cuenta del impuesto a la renta insolutos, el término de prescripción se debe computar desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva, de acuerdo al numeral 1) del artículo 44° del Código Tributario y el criterio adoptado en las RTF N° 746-3-98 y 802-3-98, debido a que la propia naturaleza jurídica de los pagos a cuenta no constituyen propiamente un tributo puesto que estos tienen un carácter accesorio e instrumental tal como lo indica el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 033-2004-AI/TC.

Añade que el pronunciamiento del colegiado vulnera los principios de predictibilidad, igualdad en la aplicación de la ley y debido proceso ya que expresa un criterio diferente para el presente caso cuando existen criterios ya antes establecidos, como

⁶ Fojas 38 del expediente principal.

275
doscientos
setenta
cinco

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

es el caso de las RTF N.ºs 746-3-98 y 802-3-98. Además el cambio de criterio no ha seguido el procedimiento descrito en el artículo 154° del Código tributario.

c) Contestación de demanda⁷

El Tribunal Fiscal contestó la demanda mencionando que el plazo de prescripción del pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres se encuentra regulada en el numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario y no es de aplicación el numeral 1 del mencionado artículo como erróneamente alega la demandante, tal como se ha establecido en diversa jurisprudencia del Colegiado, como por ejemplo en las RTF N.ºs 1761-5-2004; 9102-4-2009 y 00392-3-2011, toda vez que los pagos a cuenta son anticipos que constituyen una obligación distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del periodo cuyos pagos constituyen obligaciones tributarias que deben cumplirse conforme a lo establecido por el ordenamiento.

Añade que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley y en observancia de las normas de procedimientos administrativos. Las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la demandante no corresponden ser aplicadas al presente caso, ya que versan sobre una materia distinta al cómputo de prescripción respecto a pagos a cuenta. Asimismo, la STC N° 033-2004-AI/TC versa sobre la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la renta (AAIR) y no se refiere al caso materia de autos.

d) Sentencia de primera instancia⁸

El Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió sentencia que declara infundada la demanda, al considerar que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda correspondiente por pago a cuenta del impuesto a la renta del agosto de dos mil tres, se inició el uno de enero de dos mil cuatro y culminó el primer día hábil del mes de enero de dos mil ocho, en tanto no se hubiera producido ningún acto de interrupción o suspensión.

⁷ Fojas 84 del expediente principal.

⁸ Fojas 193 del expediente principal.

276
Desdiciem
Seten
y sei.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

Añade que la Administración Tributaria declaró improcedente la solicitud de prescripción de pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres, bajo el argumento de que el plazo prescriptorio se interrumpió con la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento N° 023030159308 de fecha veinticinco de agosto de dos mil ocho, considerando dicho acto como un supuesto de renuncia a la prescripción.

Agrega que el marco específico que regula la prescripción de obligaciones tributarias es el capítulo IV del título III del Código Tributario y en dicho régimen no existe disposición alguna que señale que la solicitud o acogimiento a un beneficio de fraccionamiento interrumpe o da lugar a la pérdida de la prescripción ganada. La única forma de perder la prescripción se presenta cuando el beneficiario de la misma paga voluntariamente el tributo prescrito (conforme lo dispone expresamente el artículo 49° del Código Tributario) situación que no se ha presentado en el caso materia de controversia.

Finalmente, sostiene que no existieron actos de interrupción o suspensión de la prescripción, razón por la cual la Administración Tributaria no debió denegar el pedido de prescripción del recurrente.

e) Sentencia de vista⁹

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima revocó la sentencia apelada que declaró infundada la demanda y reformándola, la declaró fundada al considerar que si bien el Código Tributario no define expresamente la figura de la prescripción, sin embargo, de su regulación se entiende que se trata de una prescripción extintiva, ya que extingue la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones. Por su parte, la renuncia a la prescripción ganada se encuentra recogida en el artículo 1991 del Código Civil, el cual prevé que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada, y que para tal efecto se entenderá que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción, norma aplicable al caso, en tanto no se encuentra regulado en el

⁹ Fojas 2204 del expediente principal.

277
Dosis mjes
setem 10
y 5/21

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

Código Tributario y no se opone ni desnaturaliza las normas tributarias, conforme a lo señalado en la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

Agrega que el artículo 49° del Texto Único Ordenado del Código Tributario prevé que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado, de lo que se desprende que se tienen por válidos los pagos efectuados por el contribuyente una vez ganada la prescripción, infiriéndose de su tenor la posibilidad de la renuncia a la prescripción. En ese sentido, si bien al primer día hábil del dos mil ocho había prescrito la facultad de la Administración Tributaria, el contribuyente presentó su solicitud el veinticinco de agosto de dos mil ocho, peticionando el aplazamiento con fraccionamiento de la deuda tributaria mencionada, hecho que constituye un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción, por lo que tal acto de aplazamiento con fraccionamiento implica la renuncia tácita a la prescripción en aplicación del artículo 1991° del Código Civil al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Segundo: Identificación del problema

La controversia, con motivo de absolver el recurso de casación, radica en determinar si la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento de una obligación tributaria presentada después de vencido el plazo de prescripción de la obligación tributaria, puede entenderse como una renuncia tácita a la prescripción ya ganada por el contribuyente, en aplicación del artículo 1991° del Código Civil y, consecuentemente, mantener vigente la obligación tributaria.

Tercero: La prescripción de la obligación tributaria

El análisis de las infracciones normativas denunciadas, nos obliga a hacer algunas precisiones teóricas previas sobre la prescripción de la obligación en materia tributaria.

3.1 Definición de la prescripción

3.1.1. En principio, podemos conceptualizar a la prescripción como un derecho subjetivo que se genera transcurrido el plazo establecido en la norma y ante la

278
doscientos
setenta
ocho

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

inacción de las partes en la relación jurídica; y para cuyo ejercicio se requiere que sea opuesto o solicitado por aquel que se beneficia de dicha institución¹⁰.

3.1.2. Sobre el particular, Vidal Ramírez precisa que la prescripción es "un derecho subjetivo que el ordenamiento jurídico reconoce a la parte pasiva de una relación jurídica para liberarse de las pretensiones del sujeto con el que la tiene entablada"¹¹.

3.1.3. Precisamente, la prescripción liberatoria o extintiva es una institución jurídica creada por el derecho a fin de que, ante la inacción del acreedor de una relación jurídica patrimonial durante el transcurso de un tiempo determinado por ley, se genere el nacimiento de un derecho potestativo a favor de su deudor, de modo tal que este último pueda destruir el derecho de exigir el crédito que el primero tenía en su contra.

3.1.4. De esta manera, la prescripción extintiva otorga al deudor de una relación jurídica patrimonial el derecho a no pagar su acreencia sin que ello le signifique incurrir en incumplimiento. Nuestra jurisprudencia casatoria ha recogido dicho criterio al señalar que la normativa referida a la prescripción está orientada a destruir la exigibilidad del derecho, esto es, a extinguir definitivamente la acción que permita exigir el derecho material.

3.2. Fundamentos de la prescripción

3.2.1. Existe un consenso en la doctrina al considerar como fundamento de la prescripción extintiva a la seguridad jurídica. Sobre el particular, Puig Brutau, señala lo siguiente:

"(...) la prescripción extintiva encuentra su justificación en la necesidad de poner término a la incertidumbre de los derechos y en la presunción de abandono por parte de su titular".

3.2.2. Por su lado, en doctrina nacional, Vidal Ramírez ha reseñado que "(...) se sustenta la prescripción en la necesidad de dotar de seguridad a las relaciones

¹⁰ Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/13306/13931>.

¹¹ Vidal Ramírez, Fernando. *Exposición de motivos y comentarios en prescripción y caducidad, Código Civil VI - Exposición de motivos y comentarios*, Comisión encargada del estudio y revisión del Código Civil (compiladora: Delia Revoredo de Debakey), 6, p. 110.

279
Diciembre
septiembre
y noviembre

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

jurídicas mediante la consolidación de situaciones latentes (...)”¹², por lo que, “la seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción”¹³.

3.2.3. Es pues el principio de seguridad jurídica el que, en últimas cuentas, se pretende tutelar al dotar del derecho subjetivo de prescribir a aquellos deudores (tributarios) sobre los que no se ha ejercido acción alguna en un determinado lapso de tiempo que la ley tiene establecido.

3.2.4. Sobre el particular, y en materia tributaria, Medrano¹⁴ ha indicado que la “seguridad jurídica puede identificarse con certeza”, lo que no es más que precisar cuál es -si se quiere- el objetivo principal de tal principio, en tanto que Villegas¹⁵ ha precisado que “el derecho es, por excelencia, instrumento nato de seguridad jurídica (con lo que) asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes (...)”; en esa línea, al menos preliminarmente, se puede indicar que el principio de seguridad jurídica con sus múltiples herramientas (y alcances) no busca otra cosa que otorgar un ambiente de previsibilidad a las relaciones jurídicas, permitiendo con ello, que ambas partes, tanto deudor, como acreedor tributario -y todo el sistema en sí- estén dotados de certidumbre, seguridad y con ello, confianza.

3.3. La prescripción en materia tributaria

3.3.1. Respecto a la figura de la prescripción en materia tributaria, debe señalarse que aun cuando exista autonomía normativa del derecho tributario respecto a ciertas instituciones jurídicas que provienen del derecho civil privado, lo cierto es que la naturaleza de dichas instituciones está relacionada al contenido del área del cual provienen. No obstante ello, también es cierto que tratándose de la regulación tributaria las instituciones del derecho civil no pueden ser trasladadas de forma automática a las controversias que en dicha área se producen.

3.3.2. En ese sentido, es claro que la regulación sobre la prescripción, existente en el Código Tributario tiene un significado semejante y próximo a su fuente civil. Al

¹² Vidal Ramírez, Fernando. *Exposición de motivos y comentarios en prescripción y caducidad, código civil vi - Exposición de motivos y comentarios*. Comisión encargada del estudio y revisión del Código Civil (compiladora: Delia Revoredo de Debakey), S/E, S/F, p. 812. Vidal Ramírez, Fernando, op. cit. 6, p. 108.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Medrano Cornejo, Humberto (1995). *El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. N° 26, p. 6.

¹⁵ Villegas, Héctor B (1995). *El contenido de la seguridad jurídica*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. N° 26, p. 33.

280
DOSCEN
ahern

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

respecto Vidal Ramírez ha sostenido que "La prescripción es el medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica" y su fundamento estaría relacionado al "orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones pendientes y favorecer su solución". De esta manera, la prescripción estaría asociada al interés de optimizar la seguridad jurídica, de modo que se genere certeza respecto a la forma en que debe de concluir un conflicto de intereses.

3.3.3. Siguiendo dicha línea conceptual, Aguayo López ha considerado que, "La prescripción en materia tributaria en el Perú (...) sin copiar los dispositivos contenidos en el Código Civil, la idea central de su funcionamiento –su lógica interna-, ha querido el legislador, sea bastante similar en ambas ramas"¹⁶.

3.3.4. En ese marco, queda claro que la regulación sobre la prescripción del Código Civil ha tenido influencia en el desarrollo de la prescripción contenida en el Código Tributario en el Capítulo IV del Título III del Libro Primero; sin embargo, debe tenerse en cuenta que existen reglas que las hacen distintas.

3.3.5. Si bien, por un lado, la prescripción tributaria y la civil comparten las mismas características, como el hecho de que la prescripción no es extintiva de derecho, sino de extinción de la acción, que se configura por la ausencia de actuación de las partes y el transcurso del tiempo; y que opera solo a solicitud de parte, sea cuando el administrado actúe en forma activa al solicitar la prescripción o en forma pasiva al oponer una excepción. También es cierto –como se ha indicado- que en materia tributaria la prescripción tiene sus propias reglas que se distinguen de las del Código Civil.

3.3.6. En efecto, el Código Civil ha regulado de modo general en su Libro VIII titulado 'Prescripción y Caducidad' (artículos 1989 a 2007) todos los aspectos relacionados con la prescripción tanto extintiva como adquisitiva, lo que resulta aplicable a cualquier área del derecho, salvo que exista algún régimen legal especial que regule sobre la institución de la prescripción en alguna materia específica. Precisamente, en el derecho tributario tenemos que el Código Tributario, en su Libro Primero relacionado con 'La Obligación Tributaria', Título III 'Trasmisión y Extinción de la

¹⁶ Revista derecho y Sociedad 35. Sociedad Civil. Pontificia Universidad Católica del Perú. Página 260.

282
DSC/2016
07/08/16
y am

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

Obligación Tributaria', Capítulo IV 'Prescripción' artículos 43° al 49°, ha regulado la prescripción de la acción de la Administración Tributaria tanto para determinar la obligación tributaria, como para exigir su pago y aplicar sanciones, estableciendo sus propios plazos, la forma del cómputo de los mismos, los supuestos de interrupción y de suspensión, reconociendo su naturaleza potestativa, las condiciones y oportunidad de oponibilidad frente al Estado, así como el supuesto a la renuncia de la prescripción ya ganada.

3.3.7. Por consiguiente, la regulación de la prescripción de la obligación tributaria encuentra en el Código Tributario la norma especial, no obstante, lo que estaría pendiente de analizar sería los alcances de la especialidad en esta materia, es decir, si solo se aplica el Código Tributario, con prescindencia absoluta de la norma general, o si cabe también la aplicación de la norma general como es el Código Civil, en razón de supletoriedad.

3.3.8. ¿El principio de especialidad o el de aplicación supletoria del Código Civil en materia de prescripción de la obligación tributaria?

Si atendemos al problema anteriormente identificado, es decir, si de lo que se trata es determinar si la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento de una obligación tributaria presentada después de vencido el plazo de prescripción de la obligación tributaria, puede entenderse como una renuncia tácita a la prescripción ya ganada por el contribuyente, en aplicación del artículo 1991° del Código Civil, debemos considerar que tanto el Código Civil, cuanto el Código Tributario, han legislado de modo expreso sobre la renuncia a la prescripción ya ganada, consecuentemente, en dicha materia el Código Tributario es la norma especial, y como tal, pertinente para la solución del conflicto, sin que el Código Civil pudiera aplicarse.

En efecto, el principio de especialidad en materia tributaria es un principio general de derecho 'informador'¹⁷ que contiene un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento por parte de los operadores del derecho tributario, que se debe aplicar cuando se produzca un 'conflicto normativo' inicial, esto es, cuando dos o más 'normas' regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho.

¹⁷ Zegarra Vilchez, Juan Carlos. *Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias*. Recuperado de: http://ipdt.org/editor/docs/05_Rev43_JCZV.pdf.

289
Descientes
obesitas
& dolor

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

La aplicación del referido principio puede darse en dos niveles distintos. Un primer nivel llamémosle 'de conjunto normativo' y un segundo nivel 'de núcleo normativo'¹⁸.

En el primer caso, se refiere a que la comparación debe realizarse entre 'conjuntos normativos' ordenados o estructurados coherentemente, esto es, sistematizados, tales como clasificaciones o divisiones; y, en el segundo, a que la comparación debe efectuarse entre normas jurídicas concretas y específicas (la norma formalmente considerada). No se puede comparar un 'conjunto normativo' con una 'norma'¹⁹.

Luego, no habrá inconveniente en resolver el asunto cuando el intérprete detecte contradicciones e incompatibilidades entre una norma general (Código Civil) y una especial o entre dos especiales. Para ello se podrá utilizar el criterio cronológico en base al cual prevalece la norma posterior u otros como la jerarquía o la competencia. En cambio, si entre ellas no existe contradicción, sino una sustracción de determinadas relaciones que pasan a ser reguladas por la especial, habrá perdido eficacia la general y primará la norma especial.

Siendo ello así, este Supremo Colegiado considera que el Código Tributario, en materia de prescripción de la obligación tributaria, no tiene contradicción con el Código Civil, por cuanto el legislador ha sustraído esta materia del régimen general (Código Civil) para establecerla en legislación especial, de modo que en materia tributaria la regulación de la prescripción de la obligación tributaria es la que aparece en el Código Tributario. Este dispositivo legal, por regular de manera expresa la prescripción de la obligación tributaria ("principio de ley especial prima sobre la ley general"), resulta aplicable al caso de autos, en contraposición con lo que disponga al respecto el Código Civil en particular, respecto de la renuncia a la prescripción ganada.

De otro lado, es oportuno señalar como complemento de lo antes argumentado, que en materia de prescripción de la obligación tributaria no resulta de aplicación de modo supletorio las normas del Código Civil, por cuanto el principio de supletoriedad permite abordar la integración si la ley guarda silencio absoluto o dos leyes se contradicen y

¹⁸ Zegarra Vilchez, Juan Carlos. *Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias*. Recuperado de: http://ipdt.org/editor/docs/05_Rev43_JCZV.pdf.

¹⁹ Otárola Espinoza, Yasna. *La función supletoria de las normas de derecho civil*. Revista Chilena De Derecho Y Ciencia Política. Ver en <file:///D:/Usuarios/pjudicial/Downloads/Dialnet-LaFuncionSupletoriaDeLasNormasDeDerechoCivil-4095024.pdf>

983
Diciembre
odhce
y ve

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

ninguna de ellas tiene valor prevalente²⁰. El encuentro se explica —nuevamente— a través de la relación de la ley general y especial, desde el momento que la inicial aborda «los aspectos totalitarios del sistema» y la secundaria trata «los más singulares o especiales», habiendo entre ellas los mismos fundamentos.

Y paralelamente, en la plenitud que consiste «en creer que el derecho orden normativo es un sistema completo y sin fisuras, capaz de entregar soluciones jurídicas completas y satisfactorias cuando emerge el caso concreto»²¹. Por ello, ante la falta o carencias de la norma especial, opera en su remplazo la general. «De allí que se entienda, sin discusión, que la ley general —para el presente caso el Código Civil— es el derecho supletorio por antonomasia, ante las ausencias de la ley especial»²².

Sin embargo, el Código Tributario en materia de renuncia a la prescripción de la obligación tributaria ya ganada, no presenta silencios, fisuras, vacíos o lagunas, que permitan ser integradas con las disposiciones previstas sobre prescripción en el Código Civil, por ende, no corresponde aplicar el principio de supletoriedad previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario cuyo texto dice lo siguiente:

NORMA IX.- Aplicación supletoria de los principios del derecho. En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongán ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

²⁰ Fueyo agrega que existe laguna legal «cuando la ley establece una mera orientación general, vale decir un orden o valor en blanco» y también cuando «la norma se hace inaplicable por las consecuencias, a veces hasta perniciosas, que ello acarrearía, cosa que no ha habría querido el legislador». Fueyo (1992) p. 467. En Otárola Espinoza, Yasna. *La función supletoria de las normas de derecho civil*. Revista Chilena De Derecho Y Ciencia Política. Recuperado de: <file:///D:/Usuarios/pjudicial/Downloads/Dialnet-LaFuncionSupletoriaDeLasNormasDeDerechoCivil-4095024.pdf>

²¹ Así queda de manifiesto en el derecho español cuando la cláusula de supletoriedad establecida en la Constitución otorga vigencia al principio de unidad del ordenamiento jurídico español, ordenamiento dentro del que conviven los autonómicos, pero que no se basa en una separación absoluta de estos y aquel, sino en una situación en la que, ante un problema concreto, es posible encontrar una norma aplicable al caso. «El fundamento de la regla de supletoriedad establecida en la Constitución no es la mayor completitud del ordenamiento autonómico, sino la exigencia de completitud del ordenamiento estatal respecto del autonómico, en relación con el principio de unidad establecido en la Constitución». La definición del derecho estatal como supletorio constituye así una cláusula general de envío establecida por la Constitución para el caso de que las lagunas del derecho autonómico no puedan integrarse previamente a través de los procedimientos de auto integración». Balaguer (1991) p. 95 y ss. Torres (1998) p. 178.

²² Idem

284
DOSCENIT
overen
ycau

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

Consecuentemente, en el caso de la prescripción de la obligación tributaria, y particularmente en lo referente a la renuncia de la prescripción ganada, no resulta de aplicación el Código Civil, toda vez que este aspecto ha sido normado expresamente por el Código Tributario, de modo que remitirnos al Código Civil sería actuar de modo contrario a lo establecido en la norma especial.

3.4. La "Renuncia a la prescripción ganada"

3.4.1. En términos de Llambias "hay renuncia de la prescripción cuando el deudor se despoja a sí mismo de la facultad de oponer la prescripción, ya cumplida, de su deuda, y restablece la virtualidad de la obligación en su estado precedente"²³.

3.4.2. Ciertamente, la "renuncia a la prescripción ganada" es ampliamente aceptada en materia civil; tal es el caso que, en nuestro ordenamiento el Código Civil recoge dicho supuesto en el artículo 1991°, el mismo que estipula lo siguiente:

Artículo 1991°.- Renuncia a la prescripción ganada

Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada.

Se entiende que hay renuncia tácita cuando resulta de la ejecución de un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción.

3.4.3. Con relación a los efectos de la "renuncia a la prescripción ganada", López Herrera ha indicado que "una vez que tiene lugar la renuncia, el efecto principal es que el plazo de prescripción que se había cumplido se tiene por no sucedido y comienza a correr uno nuevo a partir del día en que tiene lugar la renuncia"²⁴, dicha tesis es compartida por Hinestrosa²⁵, y en la doctrina nacional por Ariano Deho²⁶.

3.4.4. De manera que, así como el derecho subjetivo de prescribir puede decidirse no ser ejercitado simplemente en la inacción, o como declaración expresa o tácita -a esta última se le conoce como "renuncia a la prescripción ganada"- y dicha voluntad no admite ser retractada; en contraparte, tras dicha declaración se entiende que se ha

²³ Llambias, Jorge Joaquín (1987). *Tratado de Derecho Civil, obligaciones*. Tomo 111, Buenos Aires: Editorial Perrot, p. 479.

²⁴ López Herrera, Edgardo (2007). *Tratado de la prescripción liberatoria*. Tomo 1, Buenos Aires: Editora Lexis Nexis, p. 476.

²⁵ Hinestrosa, Fernando (2003). *Tratado de las obligaciones, concepto, estructura, vicisitudes*. Segunda edición. Bogotá: editora de la Universidad Externado de Colombia, p. 854.

²⁶ Ariano Deho, Eugenia (2005). *Al comentar el artículo 1991 o en Código Civil Comentado, por los 100 mejores especialistas*. Lima: Gaceta Jurídica, p. 264.

285
Diciembre
2016

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

borrado el tiempo transcurrido, por lo que, en principio, ya no cabría que el beneficiario que se ha despojado del ejercicio de la prescripción pretenda oponerla.

3.4.5. No obstante, en el artículo 49° del Código Tributario se legisla sobre la renuncia a la prescripción ya ganada de la obligación tributaria estableciéndose que [...] el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado [...], constituyendo esta regulación una fórmula especial de renuncia en caso de haber operado la prescripción de una deuda tributaria.

3.4.6. En ese sentido, como marco distintivo de la prescripción tributaria, el legislador, en lugar de regular en toda su extensión el instituto de la renuncia a la prescripción ganada (expresa o tácita), ha regulado únicamente que el contribuyente tiene la posibilidad de pagar la deuda tributaria prescrita y, al hacerlo, no será posible que solicite su devolución.

3.4.7. La explicación a esta decisión legislativa se encuentra referida, antes que a reconocer la renuncia a la prescripción ya ganada, a buscar dotar de estabilidad al sistema de tributación, como decíamos anteriormente un principio de seguridad jurídica, de modo que el contribuyente no genere inestabilidad en la recaudación y gastos que inevitablemente se generarían por el procedimiento de devolución.

3.4.8. Cabe añadir que la normativa tributaria pertenece al derecho público, y en esta situación hace que se tenga especial cuidado al aplicar supletoriamente las normas civiles. En efecto, debe tenerse presente que las obligaciones del contribuyente no son de naturaleza privada sino pública, como efectivamente lo es la relación jurídica tributaria, que se sustenta en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, lo que conlleva a que los espacios de supletoriedad se encuentren en correspondencia plena con la autonomía normativa tributaria, esto es, que no se apliquen normas civiles a un supuesto ya regulado en la normativa especial y, que la aplicación supletoria no suponga la desnaturalización de la regulación tributaria.

3.4.9. En este marco de análisis, en el ámbito tributario, es claro que la prescripción en materia tributaria tiene características peculiares que lo distinguen del ámbito civil, y si bien esta institución constituye una limitación para la Administración Tributaria en relación a la exigibilidad de parte de esta al contribuyente, asimismo, constituye una

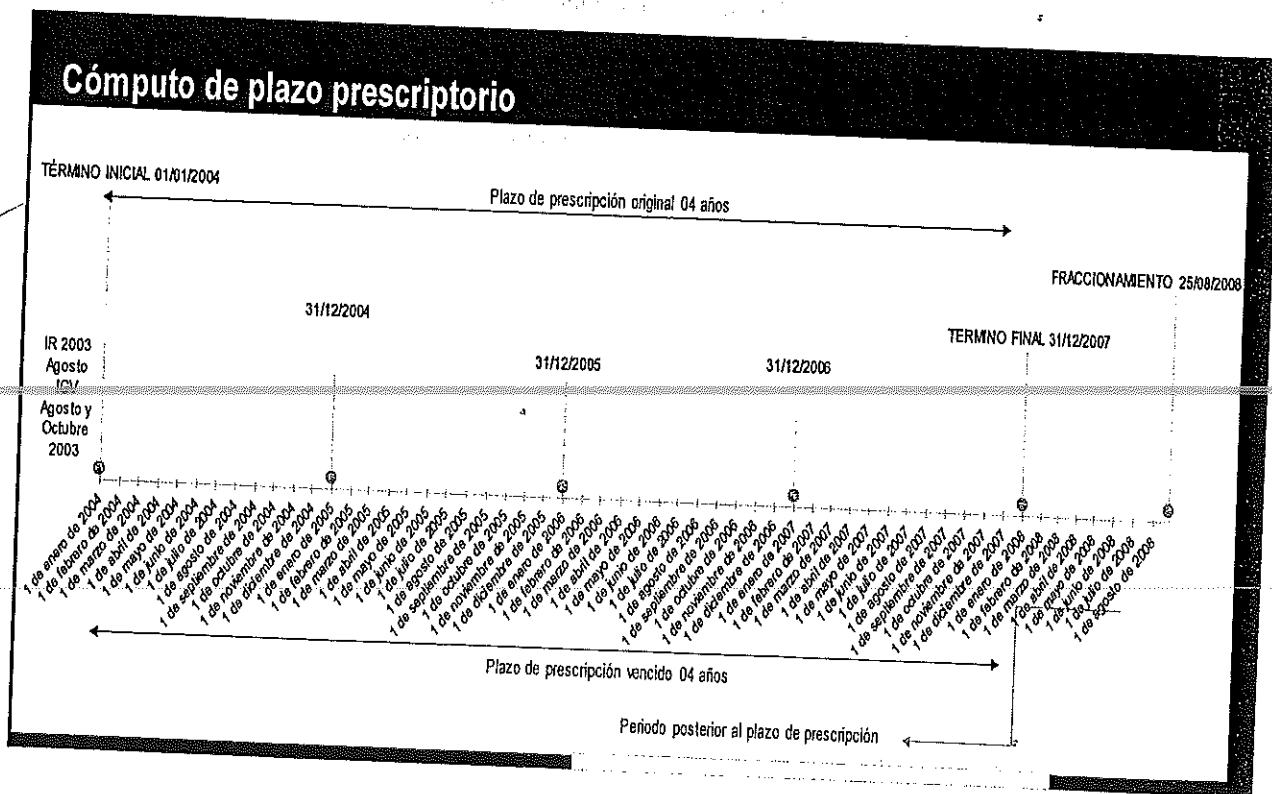
286
Documento
y se

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

limitación para este en relación al ejercicio de los derechos de acción que la norma ha diseñado, pero en ningún caso, la normativa tributaria ha previsto, cuando pudo haberlo hecho, que la prescripción ya ganada pueda ser materia de renuncia, sea expresa o tácita, que si se encuentra regulada en el artículo 1991° del Código Civil. Aún más si se tiene en cuenta que las normas especiales del Código Tributario regulan ampliamente el tema de la prescripción de la deuda tributaria (plazo de prescripción, cómputo de los mismos, suspensión, interrupción, declaración, sujeto quien puede solicitar la prescripción, momento en que se puede oponer, entre otras) y solo le ha reconocido el efecto del pago de la obligación tributaria prescrita.

3.5. Análisis de las causales del caso concreto

3.5.1. Luego de haber identificado el problema jurídico a dilucidar, en el contexto de la controversia que aparece de los antecedentes del proceso antes referidos, y conforme al derecho objetivo vigente, corresponde analizar las causales de casación declaradas procedentes, para lo cual resulta oportuno graficar una línea de tiempo, debidamente explicada, que permita justificar con mayor claridad el sentido y alcances de la respuesta judicial:



A partir del gráfico que antecede se puede sostener lo siguiente:

287
DSCAE/MI
OHE/MI
Y SE

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 – 2016
LIMA

a) El plazo prescriptorio de cuatro años de la obligación tributaria materia de litis (pagos a cuenta de impuesto a la renta e IGV) se inició el uno de enero de dos mil cuatro y venció el uno de enero de dos mil ocho, sin que se haya acreditado la existencia de acto de interrupción o suspensión alguna que se deba tener en cuenta.

b) Con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción, don ██████████ (deudor tributario) presentó ante la Sunat dos peticiones:

- El veinticinco de agosto dos mil ocho pide el aplazamiento con fraccionamiento N° 0230320159308 de la deuda tributaria; y,
- El 16 de noviembre 2009 por Solicitud de Prescripción N° 000-TI0004-2009-234869-8, y Expediente Reiterativo N° 000-2D1110-2013-251917-7 del dieciocho de abril de dos mil trece, pide la prescripción de la deuda tributaria.

c) El veintitrés de agosto de dos mil tres la Sunat emite la Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT que declara improcedente la Solicitud de Prescripción N° 000-TI0004-2009-234869-8, en consecuencia no prescrita la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, por cuanto la solicitud de aplazamiento con fraccionamiento importa un reconocimiento tácito de la deuda tributaria y como tal una renuncia tácita a la prescripción ya ganada de conformidad con el artículo 1991 del Código Civil.

d) El veinticuatro de febrero de dos mil catorce el Tribunal Fiscal emite la **RTF**, que se pronuncia entre otros, sobre la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT, revocando dicha resolución, al considerar que la deuda del pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres e impuesto general a las ventas de octubre de dos mil tres ya habría prescrito, al haber transcurrido los cuatro años señalados por la ley, el uno de enero de dos mil ocho, y al entender que el acogimiento a fraccionamiento no supone la pérdida de la prescripción ya ganada.

e) El doce de junio de dos mil catorce la Sunat interpone demanda solicitando que se declare la nulidad parcial de la **RTF**, en el extremo que dispuso revocar la

288
descuenter
advent
John

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT respecto al pago a cuenta del impuesto a la renta de agosto de dos mil tres y se ordene al Tribunal Fiscal que emita nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia N° 0230200017747/SUNAT, respecto a dicho pago.

f) En la sentencia de primera instancia se declaró infundada la demanda al sostener, esencialmente, que el marco específico que regula la prescripción de obligaciones tributarias es el capítulo IV del título III del Código Tributario y en dicho régimen no existe disposición alguna que señale que la solicitud o acogimiento a un beneficio de fraccionamiento interrumpe o da lugar a la pérdida de la prescripción ganada. La única forma de perder la prescripción se presenta cuando el beneficiario de la misma paga voluntariamente el tributo prescrito (conforme lo dispone expresamente el artículo 49° del Código Tributario) situación que no se ha presentado en el caso materia de controversia.

g) La Sala Superior, en la sentencia de vista, contradice el argumento del Juez sosteniendo que, si bien al primer día hábil del dos mil ocho había prescrito la facultad de la Administración Tributaria, el contribuyente presentó solicitud el veinticinco de agosto de dos mil ocho, peticionando el aplazamiento con fraccionamiento de la deuda tributaria mencionada, hecho que constituye un acto incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción, por lo que tal acto de aplazamiento con fraccionamiento implica la renuncia tácita a la prescripción en aplicación del artículo 1991 del Código Civil, al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.5.2. Frente a lo decidido por las instancias de mérito, la parte recurrente denuncia vía casación -de un lado- que la norma sustancial indebidamente aplicada es el artículo 1991° del Código Civil, cuyo texto es el siguiente:

"Renuncia a la prescripción ganada

Artículo 1991.- Puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada".

Sostiene que en el presente caso se discute la validez de las resoluciones administrativas referidas a obligaciones tributarias, por lo que las normas aplicables deben ser las contenidas en el Código Tributario y no en la normativa civil, dado que

289
Dossier
abon
Cm

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

de acuerdo al principio de especialidad de la norma, se tiene que la norma especial prima sobre la norma general.

Agrega que la aplicación del artículo 1991° del Código Civil, va en contra de lo dispuesto por la Norma IX del Código Tributario. Así pues, el Código Tributario ha dispuesto textualmente la prohibición de aplicar normas distintas a las tributarias cuando estas se opongan y las desnaturalicen.

Añade que la ejecución a la que se refiere el artículo 1991° del Código Civil, no tendría que ver con la manifestación escrita de declaración expresa de reconocimiento de deuda (fraccionamiento), sino que esta ejecución tendría que ver con el pago voluntario, eso sí es para efectos legales una ejecución o consecuencia de un reconocimiento de deuda tributaria, pese a que la obligación ya está prescrita y que es el comportamiento que alude el artículo 49° del Código Tributario, que evidentemente, el pago es incompatible con la voluntad de favorecerse con la prescripción, más aún, si se tiene en cuenta que en caso se procediera a la renuncia tácita con el pago, ello no implicaría eliminar el tiempo ya transcurrido, cuando hay una prescripción ya ganada.

De otro lado, denuncia la parte recurrente que se ha inaplicado los artículos 48° y 49° del Código Tributario que señalan:

Artículo 48.- MOMENTO EN QUE SE PUEDE Oponer LA PRESCRIPCIÓN
La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Artículo 49.- PAGO VOLUNTARIO DE LA OBLIGACIÓN PRESCRITA
El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

Refiere que la solicitud de acogimiento al fraccionamiento de la deuda tributaria por el contribuyente, al que alude la sentencia de vista, no puede significar una renuncia tácita a la prescripción ya ganada, en tanto el contribuyente no pagó dicha deuda, sino solo se refiere a un pedido de pago diferido. Agrega que al tratarse el presente caso de un supuesto de "renuncia de derechos" (ya que se discute si el fraccionamiento tributario significa una renuncia tácita a la prescripción ya ganada) se

29 Oct
Diciembre
novena

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

debe realizar una interpretación restrictiva de las normas tributarias, esto es, de los artículos 48° y 49° del Código Tributario.

3.5.3. Analizando la denuncia casacional corresponde precisar que la aplicación indebida de la ley se presenta cuando entendida rectamente la norma de derecho en su alcance y significado, se la aplica a un caso que no es el que ella contempla. De allí que el quebranto de una norma sustancial, por aplicación indebida, ocurra cuando, sin embargo de interpretarla el juzgador en su verdadera inteligencia, la aplica a un caso que ella no regula; es decir, cuando se aplica al asunto que es materia de la decisión una ley impertinente.

El ex magistrado de esta Suprema Corte, doctor Manuel Sánchez-Palacios enuncia al respecto que, "hay aplicación indebida cuando se actúa una norma impertinente a la relación fáctica establecida en el proceso. El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado y la hipótesis de la norma".

Es una realidad obvia que si el juez aplica la norma "A" cuando debió aplicar la norma "B", aplicó mal la primera y dejó de aplicar la que correspondía. Este es el error de juzgamiento que sustenta la causal de aplicación indebida de la ley.

Dicho error (aplicación indebida de la ley) puede ser de naturaleza *in judicando* o *in procedendo*. El caso que nos ocupa está relacionado con el error *in judicando*, es decir, se denuncia que la Sala Superior al dirimir el conflicto y emitir la sentencia de vista ha elegido mal la norma sustancial, lo que la lleva a aplicar una disposición impertinente, y como consecuencia de ello habría inaplicado las disposiciones pertinentes.

La sentencia de vista consideró que al haberse acogido el codemandado al procedimiento de fraccionamiento cuando su deuda tributaria había prescrito, renunció tácitamente a la prescripción ya ganada, bajo el argumento de que en dicho caso correspondía aplicarse el artículo 1991° del Código Civil, que regula la posibilidad de renuncia tácita a la prescripción ya ganada.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

En tal sentido, la interpretación realizada por el Colegiado Superior contraviene el texto expreso del artículo 49° del Código Tributario, el que solamente regula la imposibilidad de que el deudor tributario que pagó una deuda prescrita solicite su devolución.

Por otro lado, si bien la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que en lo no previsto por el referido Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, y, supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho; ello supone que previamente el Juzgador tiene que identificar, en principio, si existe o no una regulación referida a la problemática del caso y si al aplicarse supletoriamente no se afecta o desnaturaliza la normativa tributaria.

Lo contrario sería contravenir el artículo 139° literal 139.9 de la Constitución Política del Perú, que refiere expresamente que en nuestro ordenamiento jurídico se encuentra proscrita la analogía de las normas que restrinjan derechos, por lo que tanto la Sunat como la Sala de mérito aplican un criterio que no se ajusta a derecho y contraviene el mandato constitucional al aplicar de manera supletoria un dispositivo legal (artículo 1991 del Código Civil) que evidentemente restringe el derecho del contribuyente al no permitirle que opere la prescripción ya ganada a su favor, por el transcurso del tiempo como consecuencia de la inoperancia de la Administración Tributaria.

Conforme se ha expuesto precedentemente, en materia de prescripción el legislador ha regulado específicamente la institución de la prescripción, considerando que únicamente si el deudor pagó la deuda prescrita no puede solicitar la devolución de lo pagado, con lo cual excluye la posibilidad de que se renuncie a la prescripción de la deuda de manera tácita.

Coadyuva a esta argumentación el hecho que de acuerdo a la norma tributaria se puede interrumpir la prescripción, entre otros, por el **reconocimiento expreso** de la obligación por parte del deudor (literal c del artículo 45 del Código Tributario), advirtiéndose la distinción incorporada por el legislador respecto a la interrupción de la

292
doscientos
noventa
y dos

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

prescripción prevista en el Código Civil, el cual puede ser expresa o tácita. En ese sentido, la regla de renuncia tácita a la prescripción ya ganada del Código Civil no podría dar una respuesta satisfactoria a la controversia, ya que si para la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria se pide el reconocimiento expreso del deudor, con mucha más razón la renuncia a la prescripción ya ganada de la obligación tributaria debe estar condicionada a una manifestación más intensa por parte del deudor, como lo sería el pago de dicha deuda.

En ese orden de ideas, no puede soslayarse bajo ningún punto de vista, que la posibilidad de aplicación supletoria de las normas del Código Civil se encuentra supeditada a la existencia de vacíos en el Código Tributario y siempre que ello no se les oponga ni las desnaturalicen, lo que no sucede en el presente caso.

En suma, al existir regulación en el Código Tributario sobre la renuncia a la prescripción, debe considerarse el principio de ley especial que prima sobre la ley general, considerando además que en razón de la voluntad de no regular la renuncia tácita de una deuda ya prescrita, no cabe aparejar, sin más, las reglas del Código Civil aplicables a supuestos del derecho privado, a situaciones que son regidas por el derecho público y que, precisamente por ello, se exige mayor intensidad en su voluntad de renunciar a un derecho.

Siguiendo esa línea, lo argumentado por la Sala Superior no resulta acorde con la interpretación de la normativa tributaria en torno a la prescripción, y en tanto, el contribuyente solicitó expresamente que se declare la prescripción de la deuda tributaria, materia de la presente controversia, cuando su deuda había prescrito, independientemente a que se haya acogido a un traccionamiento en forma posterior a la prescripción de su obligación tributaria, correspondía que la Administración Tributaria resuelva dicho pedido de conformidad con el artículo 47° del Código Tributario el cual señala que la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

En ese marco de análisis, no sería posible la aplicación del artículo 1991° del Código Civil en la medida que, como hemos sostenido precedentemente, dicha norma forma parte del derecho civil y cuya aplicación excede el marco de especialidad de la

293
doscientos
noventa
y tres

SENTENCIA
CASACIÓN N° 17206 - 2016
LIMA

normativa tributaria, y al hacerlo, desnaturaliza las normas tributarias que regulan la prescripción de la deuda tributaria.

Por estas razones, al haber el Colegiado Superior aplicado el artículo 1991° del Código Civil a la resolución de la presente controversia se ha infraccionado dicha norma por indebida aplicación. En ese sentido, corresponde declarar fundado el recurso de casación, casar la sentencia de vista y actuando en sede de instancia debe confirmarse la sentencia apelada.

IV. FALLO:

Declararon **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Tribunal Fiscal**, mediante el escrito de fecha cuatro de agosto de dos mil dieciséis; en consecuencia, **CASARON** la **sentencia de vista** de fecha veintiuno de julio de dos mil dieciséis; y, **actuando en sede de instancia confirmaron** la sentencia apelada que declaró **infundada la demanda**. **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano" conforme a ley; en los seguidos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat** contra **Tribunal Fiscal y otro**, sobre nulidad de resolución administrativa. Notificándose por Secretaría. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Arias Lazarte**.
SS.

PARIONA PASTRANA

ARIAS LAZARTE

VINATEA MEDINA

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

SE PUBLICÓ CONFORME A LEY

CARMÉN ROYA DÍAZ ACEVEDO
SECRETARÍA
Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social
Transitoria de la Corte Suprema

22 ENE 2018

Beg/Mvf

Corte Superior de Justicia de Lima
Vigésimo Segundo Juzgado Contencioso Administrativo
con sub Especialidad Tributaria y Aduanera
Av. Nicolas de Piérola N° 608 -3er. Piso - Lima

295
Decreto
nave
Archivo

SEDE TRIBUTARIOS
Juez: RUIZ ZAMORA Idania
sede FAU 20159981216 soft
Fecha: 07/06/2019 15:14:25, Razón:
RESOLUCION JUDICIAL, D. Jud
LIMA / LIMA, FIRMA DIGITAL

EXPEDIENTE : 05195-2014-0-1801-JR-CA-22
MATERIA : NULIDAD DE RESOLUCIÓN O ACTO ADMINISTRATIVO
ESPECIALISTA : RUIZ ZAMORA IDANIA HATSUE
DEMANDANTE : SUNAT
DEMANDADO : TRIBUNAL FISCAL

RESOLUCIÓN N° DIECISEIS

Lima, siete de junio de dos mil diecinueve.-

DADO CUENTA en la fecha, al ingreso del veinticuatro de mayo de dos mil diecinueve. **TÉNGASE** por recibidos los autos remitido por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República conteniendo la Sentencia de Casación N° 17206-2016 del treinta de mayo de dos mil dieciocho, mediante el cual el colegiado declara **FUNDADO** el Recurso de Casación, en consecuencia CASARON la sentencia de vista y actuando en sede de instancia confirmaron la sentencia apelada, que declara **INFUNDADA la Demanda**. Siendo así: **CÚMPLASE LO EJECUTORIADO**, en consecuencia, **REMÍTASE los autos al Archivo Central de la Corte Superior de Lima para su conservación y custodia definitiva**.

NOTIFÍQUESE ELECTRÓNICAMENTE la presente resolución a quienes han consignado casilla electrónica, conforme a lo dispuesto en los artículos, 155-A, 155-C y 155-D del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

PODER JUDICIAL

Dr. PERCY CARLOS SALAS FERRO
JUEZ
22° Juzgado Contencioso Administrativo
con Subespecialidad Tributaria y Aduanera
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

PODER JUDICIAL

.....
IDANIA HATSUE RUIZ ZAMORA
SECRETARIA JUDICIAL
22° Juzgado Contencioso Administrativo con
Sub Especialidad Tributaria y Aduanera
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA