

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

**TEMA: PLAZO PRESCRIPTIVO EN MATERIA TRIBUTARIA
Y ADUANERA**

SUMILLA: Precedente vinculante:

6.1.1. Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en aplicación de la segunda disposición complementaria final, se permite la remisión a las normas contenidas en el Código Tributario, respecto al inicio del cómputo de los plazos de prescripción; lo cual resulta acorde a la norma IX del título preliminar del citado código.

6.1.2. De acuerdo a la interpretación sistemática de los artículos 43, 44, 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptivo de ambas facultades se realiza de forma secuencial.

6.1.3. El inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptivo de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113.

Palabras clave: prescripción, facultad para exigir el cobro de tributos y sanciones, aplicación supletoria del Código Tributario

Lima, diecinueve de enero de dos mil veintitrés

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

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO

Se trata del recurso de casación interpuesto por la demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), el veinte de enero de dos mil veintiuno (foja trescientos ochenta del expediente

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

judicial electrónico, en adelante EJE¹), contra la sentencia de vista del siete de diciembre de dos mil veinte (foja trescientos cincuenta y nueve), que **revoca** la sentencia de primera instancia, del uno de junio de dos mil veinte (foja doscientos veintiséis), que declaró **fundada** la demanda —en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019, emitida el seis de febrero de dos mil diecinueve, que resolvió revocar la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-000189, emitida el veintiocho de junio de dos mil diecisiete—, y, reformándola, declara **infundada** la demanda en todos sus extremos.

Causales de procedencia

Mediante resolución del dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno (foja doscientos cuarenta y nueve del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante SUNAT, conforme al siguiente detalle:

a) Interpretación errónea de los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

Señala que, de una interpretación aparentemente literal de la norma denunciada, la Sala Superior concluyó que el plazo de prescripción de las facultades para determinar tributos y aplicar sanciones, así como para cobrarlos, se computan e inician de forma simultánea, desde el uno de enero del año siguiente al nacimiento de la obligación tributaria o de la comisión o detección de la infracción, respectivamente; motivo por el cual, considerando que en este caso la obligación tributaria habría nacido con la numeración de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías (DAM's) —esto es, en el año dos mil diez—, el cómputo del plazo de prescripción para exigir su pago inició el uno de enero de dos mil once y culminó el primer día hábil del año dos mil quince.

Agrega que el texto legal contenido en los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, puede interpretarse de dos formas: **i)** Que ambas facultades son independientes, pero corren de forma simultánea, por lo que a cada una le corresponde aplicar su plazo de prescripción y su momento de inicio del cómputo; **ii)** Que ambas facultades corren de forma conjunta una de otra, pero de manera secuencial, por lo que al conjunto le corresponde aplicar el plazo de cuatro años de prescripción y el momento de inicio del cómputo; y, **iii)** Que como se regulan dos facultades, cada una corre de forma independiente pero secuencial, una a continuación de la otra, por lo que corresponde aplicar a cada una el plazo de cuatro años de prescripción, iniciando el cómputo del plazo de la primera conforme lo dispone la ley, y la segunda una vez ejercida válidamente la primera.

Sostiene que tanto el Tribunal Fiscal como la Sala Superior, apoyándose en un método de interpretación literal, asumen la existencia de dos facultades (determinar tributos y sancionar) y que el plazo de prescripción de cada una es independiente del plazo, pero el cómputo de ambos plazos inicia de forma simultánea, es decir, en único y mismo momento: el uno de enero del año siguiente al nacimiento de la obligación o comisión (o detección) de la infracción tributaria.

¹ Todas las citas se remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Aunado a ello, menciona que la interpretación literal conllevaría imposibles jurídicos y materiales, por citar: **i)** la administración aduanera estaría facultada a cobrar tributos y multas que no han sido determinadas ni cuantificadas, y que tributariamente no tienen el carácter de exigibles, **ii)** se podría cobrar tributos y multas sin que el deudor tenga oportunidad de ejercer su derecho de contradicción, y **iii)** acontecerían causales de interrupción del plazo de prescripción para determinar tributos y multas, pero al no detener el plazo para su cobro, perderían su propósito.

Refiere que, la interpretación literal o gramatical del artículo 155 de la Ley General de Aduanas genera situaciones imposibles e incongruentes, consigo misma y con el sistema jurídico; por lo que, se debe evaluar si dicho artículo puede ser salvado mediante interpretación sistemática, teniendo en cuenta el contexto de la misma ley y la forma cómo se reguló la obligación tributaria y la prescripción en el Código Tributario, así como la institución de la prescripción extintiva en el Código Civil.

Añade que es necesario fijarse en el diseño normativo de la regulación contenida en la Ley General de Aduanas, ya que el régimen tributario aduanero (Sección Sexta, Título I) primero prevé el nacimiento de la obligación tributaria, luego su determinación, seguidamente su exigibilidad y finalmente su extinción; esto es, evidencia que primero se determina la deuda tributaria y luego se exige su pago. Si bien, la multa no constituye obligación tributaria aduanera, conforme al artículo 148 de dicha ley, forma parte de la deuda aduanera (Capítulo II del Título I); de modo que, primero se produce el supuesto de hecho definido como infracción, luego se verifica su comisión y sanción; y, por último, al hacerse exigible, se puede ejercer la facultad de cobrar. También es importante verificar la regulación de la prescripción antes de la modificación de la acotada ley (Decreto Legislativo N° 1433), la modificación del Código Tributario dispuesta por Decreto Legislativo N° 1113 y el artículo 1993 del Código Civil.

Por último, agrega que las facultades de determinar y cobrar tributos y sancionar y cobrar multa están reguladas de forma secuencial, motivo por el cual, el cómputo del plazo prescriptorio debe entenderse también de forma secuencial, es decir, tal cómputo no puede iniciarse simultáneamente, menos aun cuando es la Administración Tributaria quien determina los tributos dejados de pagar o aplica la multa, claro está, después de un procedimiento de fiscalización. Esta distinción recién se dio con la modificación del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, introducida por el Decreto Legislativo N° 1433.

b) Inaplicación de lo previsto en la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas y del inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113.

Indica que, considerando que, ni la Ley General de Aduanas ni su reglamento contienen disposición alguna que regule el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para el cobro de una deuda tributaria aduanera determinada por la SUNAT, producto de una fiscalización; corresponde aplicar lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final de dicha ley y recurrir a lo contemplado en el Código Tributario.

Señala que la Sala Superior fundamentó que el cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la administración para cobrar la deuda tributaria aduanera se encuentra expresamente regulada en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas y que por ello no correspondía aplicar supletoriamente el Código Tributario, sino las causales de interrupción y suspensión de la prescripción previstas en el artículo 156 de la citada ley. No obstante, ello es errado porque, a la fecha en que sucedieron los hechos materia del presente proceso, únicamente el acotado código es el que reguló de forma expresa la forma de cómputo del plazo de prescripción para ejercer la facultad de exigir el pago de una deuda tributaria determinada en la fiscalización, lo que se encuentra específicamente en el inciso 7 de su artículo 44.

c) Afectación del principio del debido proceso y del deber de motivación, previsto por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.

Refiere que la Sala Superior no consideró los fundamentos expuestos en la demanda, por lo cual afectó el debido proceso por indebida motivación de la sentencia de vista; asimismo, agrega que el criterio de dicho órgano fue contrario a lo indicado por el Juzgado, quien

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

sustentó su posición en los siguientes fundamentos: **i)** la deuda tributaria aduanera materia del presente proceso, ha sido determinada por la Administración Aduanera en etapa de fiscalización, **ii)** la deuda tributaria aduanera sólo puede cobrarse cuando es exigible, **iii)** la Ley General de Aduanas no ha previsto desde cuando es exigible la deuda determinada en la fiscalización posterior, por lo cual corresponde recurrir a la norma supletoria, esto es, el Código Tributario.

ANTECEDENTES

Demanda

Mediante escrito del treinta y uno de mayo de dos mil diecinueve (foja cuarenta y siete), la **SUNAT** interpuso demanda contencioso administrativa contra el **Tribunal Fiscal** y contra **Petróleos del Perú (Petroperú S.A.)**, en la cual postuló las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019, emitida el seis de febrero de dos mil diecinueve, que resolvió revocar la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-00189.

Pretensión accesoria a la pretensión principal: Como consecuencia de la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019, se declare la plena validez de la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-00189, emitida el veintiocho de junio de dos mil diecisiete.

Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes:

- a) La determinación de la deuda tributaria aduanera y la exigibilidad de su pago no tienen un origen simultáneo, sino secuencial; ello implica que primero debe determinarse la deuda tributaria o aplicarse la sanción de multa, y luego exigirse su pago. Sin embargo, considerando que las declaraciones aduaneras de mercancías (DAM) fiscalizadas fueron numeradas en el año dos mil diez, erróneamente el Tribunal Fiscal asume que el nacimiento de la obligación tributaria se dio en dicho año, por lo que computa el plazo para exigir el pago de esta, desde el uno de enero de dos mil once, es decir, de forma simultánea con el plazo prescriptorio del nacimiento de dicha obligación.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

- b)** El diseño normativo de la Ley General de Aduanas y del Código Tributario establece la determinación de la deuda (tributo y multa) y luego la exigibilidad de su pago (voluntario o coactivo). No obstante, es errado que el Tribunal Fiscal no haya considerado los supuestos de interrupción o suspensión del plazo de prescripción para el cobro de la obligación tributaria aduanera, con lo que soslaya la fiscalización implementada desde el año dos mil catorce y el procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación), que duró desde agosto de dos mil dieciséis hasta marzo de dos mil diecinueve.
- c)** De acuerdo al artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al concluirse el proceso de fiscalización o verificación, la administración tributaria emite la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago; de modo que, a partir de ese momento, nace la obligación del contribuyente de pagar la deuda tributaria aduanera y el derecho de la SUNAT de cobrarla (exigir su pago). En consecuencia, desde ese momento puede hablarse de cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago, no antes.
- d)** El colegiado administrativo, al emitir la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019, omitió considerar que la deuda por concepto de tributo y multa no existía al uno de enero de dos mil once, en tanto esta se determinó recién al concluir el procedimiento de fiscalización, en el año dos mil dieciséis. Omitir ello implica entender que el inicio de la fiscalización no interrumpe el plazo de prescripción.
- e)** En este caso, la obligación tributaria nació en el año dos mil diez, por lo cual, según los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, el plazo para el cobro de esta prescribía el dos de enero de dos mil quince. Si bien la codemandada Petroperú S.A. declaró y pagó la deuda tributaria determinada con la numeración de las declaraciones aduaneras de mercancías, la administración tiene la facultad de revisar lo declarado mediante la fiscalización posterior; por lo que, ejerciendo dicha facultad, el treinta de diciembre de dos mil catorce, le notificó una carta a la empresa comunicándole el inicio de la fiscalización, con lo cual se

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

interrumpió el plazo prescriptorio. De este modo, como la notificación de la referida carta fue el treinta de diciembre de dos mil catorce, se inició un nuevo cómputo, que prescribiría el treinta de diciembre de dos mil dieciocho.

- f) El veintiuno de julio de dos mil dieciséis, se notificó a la fiscalizada las Resoluciones de División N° 000-393100/2016-00508 y N° 000-393100/2016-00509, mediante las cuales se determinaron tributos dejados de pagar y se aplicó sanción de multa. A partir de ese momento existe la deuda y se puede exigir su pago, no antes. Ello es acorde a lo previsto en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, motivo por el cual la proyección del nuevo plazo de prescripción habría vencido el veintiuno de julio de dos mil veinte. No obstante, de acuerdo al inciso 2 del artículo 46 del citado código, “el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende: a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario [...]”; es decir, en el caso, el plazo prescriptorio se suspendió hasta el cuatro de marzo de dos mil diecinueve. Considerando esta fecha, el plazo hubiera vencido en el año dos mil veintitrés.

Contestación de demanda del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal contesta la demanda el diecinueve de junio de dos mil diecinueve (foja setenta y cinco), sosteniendo principalmente lo siguiente:

- a) Los plazos de prescripción aduanera regulados en los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, son susceptibles de interrupción y suspensión bajo las causales contempladas en el Código Tributario, por explícito mandato del artículo 156 de la citada ley.
- b) El inciso a) del artículo 140 de la Ley General de Aduanas prevé que el nacimiento de la obligación tributaria aduanera en la importación para el consumo, se produce en la fecha de numeración de la declaración. En este caso, el plazo de prescripción de cuatro años para determinar dicha obligación inició el uno de enero de dos mil once, de acuerdo al inciso a)

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

del artículo 155 de la acotada ley; por tanto, de no haber acaecido algún acto de suspensión o interrupción, el plazo prescriptorio hubiera culminado el primer día hábil del año dos mil quince.

- c)** El veintinueve de diciembre de dos mil catorce, la Aduana inició un procedimiento de fiscalización, por lo que el plazo de prescripción fue interrumpido en dicha fecha, en aplicación del literal c) del numeral 1 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. De este modo, el plazo prescriptorio para determinar la deuda tributaria aduanera se reinició el treinta de diciembre de dos mil catorce y culminó el treinta de diciembre de dos mil dieciocho. Así, el veintiuno de julio de dos mil dieciséis, fecha en la que se notificó la Resolución de División N° 000 393100/2016-000508, la acción de la administración para determinar la obligación tributaria aduanera no había prescrito.
- d)** Por otro lado, el plazo de prescripción de cuatro años para cobrar (exigir) el pago de la obligación tributaria aduanera, según el inciso a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, inició el uno de enero de dos mil once; sin embargo, no se verifica que se haya configurado alguna causal de interrupción del plazo contemplada en el inciso 2 del artículo 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. De ahí que dicho plazo prescribiera el primer día hábil de dos mil quince.
- e)** Cabe añadir que el procedimiento contencioso tributario para cuestionar la multa se inició el diecinueve de agosto de dos mil dieciséis, con la interposición del recurso de reclamación contra la Resolución de División N° 000 393100/2016-000508; empero, ello no suspendió el plazo prescriptorio de la acción de cobro. Incluso, cuando el diecinueve de julio de dos mil dieciocho, se formuló la prescripción para exigir el pago de la obligación, la acción de la administración para exigirlo ya había prescrito.
- f)** Por último, el plazo de prescripción de cuatro años para aplicar la sanción de multa inició el uno de enero de dos mil once, de acuerdo al inciso c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas; no obstante, dicho plazo fue interrumpido el veintinueve de diciembre de dos mil catorce con el inicio del procedimiento de fiscalización, por lo cual el plazo se reinició el treinta de

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

diciembre de dos mil catorce. Si bien dicho plazo hubiera culminado el treinta de diciembre de dos mil dieciocho, al veintiuno de julio de dos mil dieciséis —que fue la fecha de notificación de la Resolución de División N° 000 393100/2016-000508—, la acción de la administración para aplicar la sanción de multa aún no había prescrito.

Contestación de la demanda de Petróleos del Perú (Petroperú S.A.)

La empresa Petroperú S.A. contesta la demanda el veinte de junio de dos mil diecinueve (foja noventa y cinco), sosteniendo principalmente lo siguiente:

- a) La regulación contenida en el inciso a) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas diferencia la facultad de la administración para determinar los tributos y la facultad para efectuar su cobro, iniciándose el cómputo del plazo de prescripción para ambos casos el uno de enero del año siguiente a aquel en que nació la obligación tributaria aduanera. En este caso, el plazo inició el uno de enero de dos mil once; sin embargo, en aplicación supletoria del Texto Único Ordenado del Código Tributario —específicamente del literal c) del numeral 1 del artículo 45— se tiene que el ejercicio de la facultad de fiscalización de la administración constituye causal de interrupción que afecta el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria aduanera, por lo cual, cuando el veintiuno de julio de dos mil dieciséis se notificó la Resolución de División N° 000 393100/2016-000508 y sus liquidaciones de cobranza, aún no había prescrito la facultad para determinar el monto de los impuestos vinculados a las declaraciones aduaneras de mercancías de números 028-2010-10-000039, 028-2010-10-000040, 028-2010-10-000044, 046-2010-10-002097 y 028-2010-10-000045.
- b) No ocurre lo mismo con la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, puesto que el supuesto regulado en el literal c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario no es aplicable a la facultad de cobro de la administración. De modo que, al no existir causal de interrupción, cuando el veintiuno de julio de dos mil dieciséis se notificó la citada resolución de división, la facultad para efectuar el cobro de los impuestos

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

correspondientes ya se encontraba prescrita. Es más, ninguna de las demás causales de interrupción previstas en el numeral 2 del precitado artículo 45 se presentaron antes del uno de enero de dos mil quince, menos aún las causales de suspensión del plazo prescriptorio reguladas en el artículo 46 del referido código.

- c)** La regulación contenida en el inciso c) del artículo 155 de dicha ley diferencia la facultad de la administración para aplicar multas y la facultad para efectuar su cobro, iniciándose el cómputo del plazo de prescripción para ambos casos el uno de enero del año siguiente a aquel en que se cometió la infracción. En este caso, considerando que los Cuadros Insumo Producto con los cuales se elaboraron los Certificados de Reposición de Mercancías en Franquicia objeto de controversia, fueron transmitidos en el año dos mil diez, el plazo de prescripción de la facultad de aplicar multas y efectuar su cobro se inició el uno de enero de dos mil once. Asimismo, de no configurarse causal alguna de interrupción o suspensión, tal plazo vencería el uno de enero de dos mil quince.
- d)** Según el literal a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario, la facultad para aplicar sanciones se interrumpe con la notificación de cualquier acto de la administración tributaria dirigido, entre otros, al ejercicio de la facultad de fiscalización. En el presente caso, el plazo prescriptivo se interrumpió con la notificación del inicio de la fiscalización, por lo que, cuando se notificó la Resolución de División N° 000 393100/2016-000509 y sus liquidaciones de cobranza, dicho plazo aún no había prescrito. No obstante, ello no ocurre con la facultad para efectuar el cobro de la multa, ya que el supuesto contenido en el citado numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario no es aplicable.
- e)** A partir de la lectura del artículo 155 de la Ley General de Aduanas se observa la distinción entre la facultad para determinar la obligación tributaria y la facultad para efectuar su cobro, así como la facultad para aplicar sanciones y la facultad para efectuar su cobro; sin embargo, el cómputo del plazo de prescripción de tales facultades se inicia en un mismo momento. Igual situación ocurriría con el Código Tributario antes de

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

la modificación realizada mediante Decreto Legislativo N° 1113, publicado el cinco de julio de dos mil doce, puesto que, recién con este decreto se incorporó el inciso 7 al artículo 44 del código citado, que estableció un nuevo supuesto de inicio de cómputo de prescripción.

- f)** A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, el plazo de prescripción de la facultad de determinación de la obligación tributaria y de la facultad de aplicación de sanciones, no inicia conjuntamente con el plazo de prescripción de la facultad recaudatoria, toda vez que el cómputo de este último plazo se inicia con posterioridad, específicamente con la notificación de la resolución de determinación o de la resolución de multa. No obstante, dicha regulación no es aplicable a las deudas aduaneras, por las siguientes razones: **i)** el artículo 155 de la Ley General de Aduanas aplicable al caso establece que ambos plazos de prescripción (determinación de tributos y aplicación de multas, y el cobro de estas) se inicia en un mismo momento; **ii)** la aplicación supletoria del Código Tributario únicamente se da respecto de las causales de interrupción y suspensión de la prescripción, pero no sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción.
- g)** En materia aduanera, los plazos de prescripción y las reglas sobre su inicio se encuentran regulados en la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053. La remisión al Código Tributario únicamente se refiere a las causales de interrupción y suspensión del cómputo de la prescripción; por tanto, la interpretación de la SUNAT vulnera los principios de legalidad y predictibilidad o de confianza legítima, máxime si lo que en realidad pretende es que se aplique el inicio del plazo de prescripción regulado en el inciso 7 del artículo 44 del acotado código, norma que no resulta aplicable por principio de temporalidad y porque dicho aspecto está regulado expresamente en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas.
- h)** No procede aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Civil en materia de prescripción, puesto que, como se ha indicado, el precitado artículo 155 regula claramente en qué momento inicia el cómputo de los plazos de prescripción. Para determinar el momento exacto corresponde

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

remitirse a las reglas previstas en la norma XII del título preliminar del Código Tributario.

Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del uno de junio de dos mil veinte (foja doscientos veintiséis), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada** la demanda. El Juzgado sustentó su decisión en los siguientes fundamentos:

- a) Según el inciso a) del artículo 140 de la Ley General de Aduanas, el nacimiento de la obligación tributaria ocurre en la fecha de numeración de la declaración respectiva; sin embargo, la controversia se circunscribe a la determinación del inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria y de la multa vinculada, por lo que no se discute el cómputo del plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria aduanera y aplicar sanciones.
- b) Para definir si, tal como alega la codemandada Petroperú S.A., los plazos de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria y para exigir su cobro se computan en forma simultánea, se debe analizar la exigibilidad de dicha obligación. Así las cosas, el artículo 150 de la Ley General de Aduanas regula la exigibilidad de la deuda tributaria aduanera en la importación para el consumo, bajo despacho anticipado y en el despacho excepcional; empero, no establece específicamente la exigibilidad de la deuda determinada al concluir un procedimiento de fiscalización, por lo cual, en aplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, corresponde aplicar la segunda disposición complementaria final de la acotada ley, que dispone: “En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario”.
- c) El artículo 3 del citado código regula tres supuestos respecto a la exigibilidad de la obligación tributaria: **i)** cuando es determinada por el deudor tributario, **ii)** cuando se trata de tributos administrados por la

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

SUNAT, y **iii**) cuando la obligación tributaria debe ser determinada por la SUNAT. El segundo supuesto se relaciona con el caso concreto, en tanto la obligación tributaria está supeditada al vencimiento del plazo que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda.

- d)** De acuerdo al artículo 75 del Código Tributario, la facultad de la SUNAT para exigir el cobro de los tributos recién puede ser ejercida desde que la obligación tributaria ha sido determinada mediante la fiscalización tributaria —con la emisión de la resolución de determinación, de la resolución de multa o de la orden pago—, de modo que la exigibilidad de la deuda está vinculada a que previamente haya sido determinada. Es por esta razón que las facultades de determinación y de exigir el cobro de la obligación tributaria no inician su cómputo de forma simultánea.
- e)** Resulta un imposible jurídico sostener que la administración exija el pago de una deuda tributaria que aún no ha sido determinada y que, por tanto, no tenga la condición de ser exigible. Por ello, en el presente caso, debe considerarse la fecha de notificación de las resoluciones de División, que es el veintiuno de julio de dos mil dieciséis. En consecuencia, a partir del día siguiente —veintidós de julio de dos mil dieciséis— inició el cómputo del plazo prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda, el cual se cumpliría el veintidós de julio de dos mil veinte, de no mediar causales de interrupción o suspensión del plazo de prescripción. Por tanto, la solicitud de prescripción presentada el diecinueve de julio de dos mil dieciocho fue antes de que opere el plazo de los cuatro años correspondientes al plazo prescriptorio.
- f)** Del mismo modo, teniendo en cuenta que el plazo de prescripción inició con la notificación de las resoluciones de División, no pudo haberse interrumpido con el inicio del procedimiento de fiscalización.
- g)** Por último, los cambios introducidos por los Decretos Legislativos N° 1113 y N° 1433 respecto del término prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria, no constituyen modificaciones sino una aclaración del tema.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista del siete de diciembre de dos mil veinte (foja trescientos cincuenta y nueve), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **revoca** la sentencia de primera instancia, que declaró fundada la demanda, y, reformándola, declara **infundada** la demanda en todos sus extremos. El colegiado superior sustentó su decisión en los siguientes fundamentos:

- a) Únicamente se discute la prescripción de la facultad para cobrar tributos y multas, ya que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019 se resolvió que las facultades para determinar tributos y aplicar sanciones no prescribieron, porque el plazo prescriptorio fue interrumpido por la fiscalización respectiva.
- b) La regulación del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, vigente a la fecha de ocurridos los hechos (Decreto Legislativo N° 1053), no distinguía el cómputo del plazo de prescripción de las facultades de la administración aduanera para determinar y cobrar tributos ni el de aplicar sanciones y cobrar multas; por tanto, todas esas facultades (determinar, aplicar y cobrar) tenían la misma fecha de inicio del plazo prescriptorio.
- c) Considerando que las declaraciones aduaneras de mercancías de números 028-2010-10-000039, 028-2010-10-000040, 028-2010-10-000044, 046-2010-10-002097 y 028-2010-10-000045 fueron numeradas, respectivamente, el seis y diecinueve de octubre, y el cuatro, cinco y dieciocho de noviembre del año dos mil cinco, conforme a lo previsto en el artículo 140 de la Ley General de Aduanas, la obligación tributaria aduanera nació en tales fechas; por lo que, en aplicación del precitado artículo 155, el cómputo del plazo de prescripción de las facultades de determinar, aplicar y cobrar tributos y multas inició en un mismo momento, esto es, el uno de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la mencionada obligación: el uno de enero de dos mil once; y como no existió causal alguna de interrupción y/o suspensión de dicho plazo, este culminó el primer día hábil del año dos mil quince.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

- d)** Como la solicitud de prescripción fue presentada el diecinueve de julio de dos mil dieciocho, se tiene que en tal fecha la acción de la administración aduanera para cobrar los tributos ya había prescrito.
- e)** En setiembre de dos mil dieciocho, el artículo 155 de la Ley General de Aduanas fue modificado mediante Decreto Legislativo N° 1433, estableciéndose la separación de los plazos prescriptorios para determinar tributos y aplicar sanciones, y para cobrar los tributos y cobrar las multas. No obstante, por temporalidad, dicha modificación no es aplicable.
- f)** Si bien, la SUNAT alegó en su demanda la aplicación del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113, del cinco de julio de dos mil doce, se debe tener en cuenta que el artículo 156 de la Ley General de Aduanas autoriza la aplicación del acotado código, pero únicamente respecto de las causales de suspensión e interrupción de la prescripción, y no para determinar el inicio de la prescripción. Ello porque, por razones de especialidad, rige el artículo 155 de dicha ley.
- g)** El Juzgado considera que las modificaciones al Código Tributario y a la Ley General de Aduanas efectuadas por los Decretos Legislativos N° 1113 y N° 1433 únicamente constituyen una aclaración normativa; sin embargo, según la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0002-2006-PI/TC, tales decretos no cumplen con los requisitos fijados, por lo que resultan normas innovativas y su aplicación a hechos anteriores a su dación debe considerarse de carácter retroactivo.
- h)** Por último, la norma originaria (artículo 155 de la Ley General de Aduanas), no distinguió el inicio, transcurso y conclusión del plazo prescriptorio de las acciones de determinar, aplicar y cobrar los tributos y multas, por lo cual los tres plazos iniciaban y culminaban al mismo tiempo. En consecuencia, aplicar la norma posterior en el tiempo para modificar el inicio del plazo de prescripción ya iniciado representa una aplicación retroactiva vetada por nuestro ordenamiento jurídico.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

CONSIDERANDO

PRIMERO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. Entonces, no basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional.”², y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho

² HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

1.5. Por último, considerando que en el recurso de casación objeto de análisis se ha formulado una infracción normativa de carácter procesal (error *in procedendo*) y dos infracciones normativas de carácter material (error *in iudicando*), corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a la denuncia de carácter procesal, toda vez que, de ser estimada carecería de objeto pronunciarse sobre las demás causales. Solo en caso se desestime la infracción normativa de carácter procesal, se analizarán las infracciones normativas de carácter material.

SEGUNDO. Marco referencial de los hechos generados en sede administrativa, fijados por las instancias de mérito

En línea con la actuación jurisdiccional fijada por esta Sala Suprema, tenemos que las judicaturas de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes:

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

2.1. El seis y diecinueve de octubre, y el cuatro, cinco y dieciocho de noviembre del año dos mil diez, Petroperú S.A. numeró las Declaraciones Aduaneras de Mercancías de números 028-2010-10-000039, 028-2010-10-000040, 028-2010-10-000044, 046-2010-10-002097 y 028-2010-10-000045, importando para el consumo mercancías denominadas “*oriente crude oil*” y “*vasconia crude oil*”.

2.2. El veintinueve de diciembre de dos mil catorce, la administración aduanera inició una fiscalización a la mencionada empresa, con la finalidad de verificar el correcto acogimiento al régimen de reposición de mercancías en franquicias. Producto de dicha fiscalización, se emitieron las Resoluciones de División N° 000-393100/2016-00508 y N° 000-393100/2016-00509, ambas del doce de julio de dos mil dieciséis (fojas cuatrocientos uno y trescientos noventa y ocho del tomo II del expediente administrativo electrónico - EAE), respectivamente. En la primera, se dispuso la cobranza de S/ 17 945,072.00 (diecisiete millones novecientos cuarenta y cinco mil setenta y dos soles con cero céntimos) por concepto de tributos dejados de pagar en las importaciones; mientras que en la segunda resolución se impuso la sanción de multa ascendente a S/ 30 364,308.00 (treinta millones trescientos sesenta y cuatro mil trescientos ocho soles con cero céntimos), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas.

2.3. Ante ello, el diecinueve de agosto de dos mil dieciséis, la empresa interpuso recurso de reclamación (foja trescientos cuarenta y ocho del tomo II del EAE), el cual fue resuelto mediante la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-00189, del veintiocho de junio de dos mil diecisiete (foja doscientos doce del tomo II del EAE), que resolvió declarar infundado dicho recurso respecto a la Resolución de División N° 000-393100/2016-00508 y fundado en parte respecto a la Resolución de División N° 000-393100/2016-00509.

2.4. Seguidamente, el ocho de agosto de dos mil diecisiete, la empresa interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

00189 (foja ciento cincuenta y cuatro del tomo II del EAE). No obstante, el diecinueve de julio de dos mil dieciocho, esta presenta un escrito ampliatorio (foja setenta y ocho del tomo II del EAE), a través del cual opone la prescripción para exigir el pago de los tributos y multas vinculadas a las declaraciones aduaneras de mercancías de números 028-2010-10-000039, 028-2010-10-000040, 028-2010-10-000044, 046-2010-10-002097 y 028-2010-10-000045 (foja setenta y ocho del tomo II del EAE).

2.5. Por último, el recurso de apelación fue resuelto a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019 (foja veinte del tomo II del EAE), la cual revocó la resolución apelada. De esta forma, se agotó la vía administrativa.

TERCERO. Análisis de la causal de casación de naturaleza procesal

3.1. La recurrente SUNAT denuncia la vulneración de su derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, alegando principalmente que la sentencia de vista adolece de indebida motivación, puesto que la Sala Superior no habría considerado en su análisis los argumentos que dicha parte procesal expuso en su oportunidad —específicamente en su escrito de demanda—. Adicionalmente, se entiende que cuestiona que el órgano de segundo grado se haya apartado de la postura sustentada por el Juzgado, sin explicar sus motivos.

3.2. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales está regulado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, conforme al siguiente texto: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan”. El acotado derecho se encuentra estrechamente vinculado al derecho al debido proceso, el cual se encuentra regulado en el inciso 3 de la norma constitucional, que a la letra dice: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”. Este último derecho reconoce la exigencia de la motivación suficiente como una garantía por la cual toda persona tiene derecho a obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron. De modo que el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no nace de una arbitrariedad de los magistrados, caso en el cual sería posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional.

Adicionalmente, resulta importante señalar que según la Corte Interamericana de Derechos Humanos la motivación es:

[...] la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad a las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática [...]. En este sentido, la argumentación de un fallo [...] debe permitir conocer cuáles fueron los hechos, motivos y normas en que se basó la autoridad para tomar su decisión, a fin de descartar cualquier indicio de arbitrariedad. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por todo ello, el deber de motivación es una de las “debidas garantías” incluidas en el artículo 8.1 para salvaguardar el derecho a un debido proceso.⁴

La garantía de la motivación de las resoluciones judiciales también está regulada en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que prevé lo siguiente:

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en

⁴ Fundamento 118 de la sentencia recaída en el caso Chocrón vs Venezuela.
https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_227_esp.pdf

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

De la misma forma, el Código Procesal Civil establece, en los incisos 3 y 4 de su artículo 122, que las resoluciones contienen:

*[...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico **correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;** [...]. [Énfasis agregado]*

3.3. En esa misma línea, es pertinente anotar que esta Sala Suprema entiende que **la idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la exigencia de un mínimo de motivación congruente**, en cuya *ratio decidendi* puedan observarse las razones por las que la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. Así, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 02050-2005-HC/TC (Caso Walter Lee), ha indicado que:

Uno de los contenidos del derecho al debido proceso es el de obtener una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente planteadas por las partes en cualquier clase de procesos. La Constitución no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión. (Fundamentos Jurídicos 9 y 11).

3.4. En el caso concreto, la sentencia de vista no contiene un análisis exhaustivo de cada uno de los argumentos esbozados en la demanda; sin embargo, para la delimitación de la materia controvertida se considera tanto la postura de la SUNAT (demandante) como la del Tribunal Fiscal y la empresa Petroperú S.A. (codemandados), conforme se aprecia del considerando cuarto:

*[...] la controversia radica en establecer si resulta procedente amparar la solicitud de prescripción formulada por Petróleos del Perú, debiendo precisar que lo que se discute en el presente proceso es la **prescripción de la facultad de cobrar tributos y multas**. En ese contexto, la citada empresa y el Tribunal Fiscal consideran que la deuda tributaria ha prescrito de conformidad con los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, normativa que preveía que es simultáneo el inicio del plazo prescriptorio de las facultades para determinar tributos, aplicar sanciones y cobrar tributos y sanciones. Por su parte, la **SUNAT en su demanda sostiene** que para que una **deuda tributaria aduanera sea exigible previamente debe ser determinada por la Autoridad Aduanera, por lo que primero debe transcurrir el plazo prescriptorio para determinar tributos y aplicar sanciones, y posteriormente el plazo para cobrar tributos y sanciones**, de conformidad con el inciso 7) del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012. [Énfasis agregado]*

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Así las cosas, de la lectura integral de la decisión judicial cuestionada, se depende que la Sala Superior sintetizó los argumentos de la SUNAT en el acotado considerando cuarto de su sentencia y los analizó en el desarrollo de los siguientes considerandos; por tanto, no se colige que tal pronunciamiento adolezca de indebida motivación.

A ello se añade que, de acuerdo al artículo 364 del Código Procesal Civil: “El recurso de apelación tiene por objeto que el órgano jurisdiccional superior examine, a solicitud de parte o de tercero legitimado, la resolución que les produzca agravio, con el propósito de que sea anulada o revocada, total o parcialmente”. Esto es, el análisis del colegiado superior gira en torno a la formulación de los agravios de los apelantes —en este caso, los codemandados Tribunal Fiscal y Petroperú S.A.—, de modo que no era imprescindible que en la sentencia recurrida se emita pronunciamiento sobre todos los argumentos expuestos en la demanda, sino únicamente sobre los que por su trascendencia coadyuvasen a la resolución de la materia controvertida, tal como sucedió en este caso.

3.5. Adicionalmente, es pertinente anotar que, conforme al criterio de esta Sala Suprema, la idea de motivación no alude a una justificación profusa, abundante o retórica, sino a la exigencia de un mínimo de motivación congruente en cuya *ratio decidendi* puedan observarse las razones por las cuales la Sala Superior llegó a la decisión correspondiente. No obstante, en el caso concreto, se verifica que la decisión judicial emitida en segunda instancia se centra en dilucidar la materia controvertida previamente delimitada en el considerando cuarto; por tanto, no se aprecia que esta adolezca de vicio transcendental que justifique su nulidad. De ahí que se ratifica que dicha resolución contiene las razones de hecho y derecho que la sustentan, esto es, respeta la garantía mínima de la debida motivación, máxime si fue emitida dentro de los parámetros de la lógica elemental y en cumplimiento del principio de congruencia procesal.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

3.6. Por las razones esbozadas, se concluye que corresponde **desestimar la infracción normativa de carácter procesal**. Se procederá, pues, con el análisis de las infracciones casatorias sobre normas de carácter material.

CUARTO. Análisis de las causales de casación de naturaleza material

4.1. La recurrente SUNAT ha denunciado dos infracciones normativas contra normas de carácter material, que por su vinculación merecen pronunciamiento conjunto por parte de este Tribunal Supremo. Por un lado, se alega la interpretación errónea de los incisos a) y c) del artículo 155 de la Ley General de Aduanas; y, por otro lado, la inaplicación de lo dispuesto en la segunda disposición complementaria final de la citada ley y del inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Sobre la prescripción en materia tributaria, incluida la que respecta a las normas reguladas por la Ley General de Aduanas

4.2. El primer párrafo del artículo 74 de nuestro texto constitucional establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo, con lo cual establece el principio de legalidad tributaria para la creación de tributos.

En lo que respecta a la prescripción tributaria, encontramos una definición muy precisa en el último párrafo del artículo 27 del Código Tributario: “La prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones”. Con lo cual, se desprende que la prescripción extingue la potestad tributaria del Estado tanto para la determinación de la deuda como para su cobro.

Al respecto, Juan Martín Queralt y otros señalan que debemos entender que, en el ámbito tributario, como sucede en otras ramas del ordenamiento jurídico, los

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

derechos se extinguen y las acciones jurídicas dejan de poder ejercitarse por el transcurso del tiempo, lo que se conoce con el nombre de prescripción extintiva o simplemente prescripción. El fundamento de este instituto se encuentra en el principio de seguridad jurídica, que justifica que las relaciones interpersonales y las responsabilidades que de ellas se deriven no deben eternizarse, trasmitiéndose incluso a generaciones futuras. En ese sentido, por el mero transcurso del tiempo prescribe el ejercicio en un caso concreto de los derechos (mejor dicho, potestades) que la administración tributaria ostenta para liquidar el tributo, exigir el pago del tributo ya liquidado, sancionar las infracciones tributarias y exigir el pago de las sanciones impuestas. Con lo cual —prosiguen los referidos especialistas—, este instituto afecta a la posición jurídica del titular del derecho o que puede ejercitar la acción, es decir, le perjudica el transcurso del plazo de prescripción; mientras que el que debe soportar el derecho o contra el que se podría ejercitar la acción, se ve favorecido por tal transcurso⁵.

4.3. En esa línea, el Tribunal Constitucional ha señalado en el Expediente N° 00004-2019-PI⁶, fundamentos jurídicos 37 al 39, lo siguiente:

37. Este Tribunal sostuvo que la prescripción extintiva se encuentra relacionada de modo inescindible con el principio de seguridad jurídica. Al respecto sostuvo que:

“[...] la figura jurídica de la prescripción no supone la denegatoria del derecho en cuestión, sino, en todo caso, la restricción del remedio procesal para exigirlo, lo cual no debe olvidarse, constituye también la defensa de otro bien constitucional en la medida que se protege por esta vía la seguridad jurídica” (Sentencia 4272-2006-AA/TC, fundamento jurídico 5).”

38. En el ámbito tributario, el transcurso del plazo legal específicamente establecido en el Código Tributario extingue la acción por parte de la administración tributaria para exigir legítimamente un derecho al deudor del tributo o la multa.

39. Dicho, en otros términos, la prescripción limita temporalmente el alcance de la potestad tributaria de la administración frente a los contribuyentes de modo que el transcurso del plazo legal impide que se requiera coercitivamente el cumplimiento de las obligaciones presuntamente omitidas.

⁵ QUERALT, Juan Martín y otros (2020). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid, Editorial Tecnos; pp. 578-579.

⁶ Tribunal Constitucional. Pleno Sentencia 556/2020 en el Expediente N° 00004-2019-PI, “Caso de la forma de cómputo del plazo de prescripción de obligaciones tributarias”.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00004-2019-AI.pdf>

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Aplicación supletoria del Código Tributario, respecto al cómputo de los plazos de prescripción establecidos en la Ley General de Aduanas

4.4. La norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala lo siguiente: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan 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”. Los alcances de la norma son claros, en tanto la permisibilidad de la aplicación supletoria de normas distintas a las de carácter tributario se condiciona a la prohibición de que no sean opuestas a estas, o que no las desnaturalicen, máxime si el artículo VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, establece: “1. Las autoridades administrativas no podrán dejar de resolver las cuestiones que se les proponga, por deficiencia de sus fuentes; en tales casos, acudirán a los principios del procedimiento administrativo previstos en esta Ley; en su defecto, a otras fuentes supletorias del derecho administrativo, y sólo subsidiariamente a éstas, a las **normas de otros ordenamientos que sean compatibles con su naturaleza y finalidad**” [Énfasis agregado].

Según lo desarrollado en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 047-2004-AI/TC⁷ (fundamento jurídico 54), emitida el veinticuatro de abril de dos mil seis, con relación al principio de especificidad: “Esta regla dispone que un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general. Ello implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima esta en su campo específico”.

⁷ Caso José Claver Nina-Quispe Hernández, en representación del Gobierno Regional de San Martín (demandante) contra el Congreso de la República (demandado).

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

En esa misma línea, el profesor Coviello⁸ concibe que las normas de derecho común o general son aquellas que abarcan una categoría muy amplia de relaciones, mientras que las de derecho especial son aquellas que comprenden una categoría más restringida frente a las primeras; por citar, las normas generales serían las que conciernen a los contratos en general y las normas especiales las que regulan cada uno de los contratos. De ahí que, conforme a lo desarrollado en la doctrina, el principio de especialidad en materia tributaria es un principio general de derecho “informador” que contiene un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento por parte de los operadores del derecho tributario, puesto que:

*[...] para **preferir una norma jurídico-tributaria sobre otra en base a dicho principio, debemos recurrir a un análisis exclusivamente jurídico** de las mismas, sin consideraciones adicionales subjetivas o que involucren otras áreas del saber. Para ello, debemos conceptualizar al Derecho Tributario como un sistema normativo coherentemente ordenado y a la norma tributaria como una proposición lógica. Sólo de esta manera podremos entender **cuándo el supuesto de hecho de una norma tributaria es más o menos específico en comparación con otro supuesto en aparente conflicto normativo.***⁹ [Énfasis agregado]

Así las cosas, en materia tributaria, tanto la Ley General de Aduanas como el Código Tributario resultan normas especiales de igual rango. La referida ley, en su artículo 1, prevé expresamente que tiene el objeto de regular la relación jurídica entre la SUNAT y las personas naturales y jurídicas que intervienen en el ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías hacia y desde el territorio aduanero; mientras que, en la norma I del título preliminar del acotado código, se establece que este contiene los principios generales, instituciones, procedimiento y normas del ordenamiento jurídico-tributario. Si bien ambos cuerpos normativos tienen la finalidad de regular determinadas relaciones jurídicas surgidas en el marco de la aplicación de normas tributarias y aduaneras, se debe precisar que en su integridad no se contraponen entre sí; por el contrario, existen aspectos regulados por la Ley General de Aduanas que perfectamente pueden ser complementados con las disposiciones del Código

⁸ COVIELLO, Nicola. (1938). *Doctrina general del derecho civil*. Cuarta Edición. México D.F.: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana; p. 18.

⁹ ZEGARRA VÍLCHEZ, Juan Carlos (2005). “Aplicación del ‘principio de especialidad’ en las normas tributarias”; p. 134.

<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b3399-Aplicacion-del-principio-de-especialidad-en-las-normas-tributarias.pdf>

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Tributario, tal como sucede en el caso del inicio del cómputo del plazo de prescripción para determinar y cobrar tributos, y para aplicar sanciones y cobrar multas. Precisamente, lo indicado en la segunda disposición complementaria final de la citada ley, en su versión primigenia, que no ha sufrido modificación alguna, que regula que “en lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario”, debe ser interpretado conjuntamente con la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

4.5. Lo indicado anteriormente tiene sustento en las siguientes consideraciones:

4.5.1 La Ley General de Aduanas aplicable por temporalidad (Decreto Legislativo N° 1053) regula en el título I (Obligación tributaria aduanera) de su sección sexta (Régimen tributario aduanero), el siguiente diseño normativo: en el capítulo I, regula el nacimiento de la obligación tributaria aduanera; en el capítulo II, la determinación de dicha obligación; en el capítulo III, la exigibilidad de la referida obligación; y en el capítulo IV, la extinción de la obligación tributaria aduanera, siendo relevante citar los artículos 154, 155 y 156 previstos en este último apartado:

Artículo 154.- Modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera
La obligación tributaria aduanera se extingue además de los supuestos señalados en el Código Tributario, por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento.

Artículo 155°.- Plazos de prescripción
La acción de la SUNAT para:
a) Determinar y cobrar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140° de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera;
b) Determinar y cobrar los tributos, en el supuesto del inciso d) del artículo 140° de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la conclusión del régimen;
c) Aplicar sanciones y cobrar multas, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción;

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

- d) *Requerir la devolución del monto de lo indebidamente restituido en el régimen de drawback, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución;*
e) *Devolver lo pagado indebidamente o en exceso, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de efectuado el pago indebido o en exceso.*

Artículo 156°.- Causales de interrupción y suspensión de la prescripción
Las causales de suspensión y de interrupción del cómputo de la prescripción, se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario.

4.5.2 El Texto Único Ordenado del Código Tributario regula el siguiente diseño normativo: en el título I (Disposiciones generales), artículos 2 y 3, el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad de esta; en el capítulo I (Disposiciones generales) del título III (Transmisión y extinción de la obligación tributaria), artículo 27, se establece la extinción de la obligación tributaria; en el capítulo IV del acotado título III, artículos 43, 44, 45 y 46, se prevén los plazos de prescripción, el cómputo de estos, y las causales de interrupción y suspensión de dichos plazos. Es relevante citar tales normas:

Artículo 43.- Plazos de prescripción
La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.
[...]

Artículo 44.- Cómputo de los plazos de prescripción
El término prescriptorio se computará:
1. *Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.*
2. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.*
3. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.*
4. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.*
5. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.*
6. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.*
7. *Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.*

Artículo 45.- Interrupción de la prescripción
1. *El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:*

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

[...]

c) *Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.*

[...]

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

[...]

3. *El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:*

a) *Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.*

[...]

El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Artículo 46.- Suspensión de la prescripción

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

a) *Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.*

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

[...]

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

a) *Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.*

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

[...]

4.5.3 En el capítulo IV de la Ley General de Aduanas se hacen dos remisiones expresas al Código Tributario. Ello ratifica que ambos dispositivos normativos no se contraponen entre sí. Al contrario: **pueden complementarse siempre que la regulación en discusión verse sobre aspectos coincidentes, como es el caso del inicio del cómputo de los plazos de prescripción**, al tratarse de una institución jurídica aplicable en distintas materias del derecho, es decir, que no es exclusivamente regulada en el marco de normas aduaneras.

4.5.4 Si bien en la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas se establece que la aplicación supletoria del Código Tributario procede ante la falta de regulación de determinados aspectos que contenga la acotada ley; debe considerarse que el artículo 155 de la norma aduanera — antes de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1433,

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Decreto Legislativo que modifica la Ley General de Aduanas, publicado el dieciséis de noviembre de dos mil dieciocho— no hacía una distinción clara entre el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de las facultades de la administración para determinar y cobrar tributos, y el inicio del cómputo prescriptorio de las facultades referidas a la aplicación de sanciones y el cobro de las multas correspondientes, como sí lo hacía el artículo 44 del Código Tributario, interpretado en concordancia con lo dispuesto en los artículos 45 y 46, de los cuales se desprende la clara **diferenciación entre el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones, y el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria** (en el caso, aduanera).

4.6. En la Sentencia del Tribunal Constitucional N° (fundamento jurídico 23), se estableció lo siguiente:

*[...] en consideración que la Constitución (artículo 74) establece que sólo por ley o decreto legislativo —en caso de delegación de facultades—, se realiza la creación, modificación, derogación y exoneración; pero prevé también, por otro lado, que los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo. Esto no quiere decir, en modo alguno, que los principios constitucionales tributarios no tengan efectos sobre los aranceles y tasas; todo lo contrario, **dichos principios son de aplicación en la materia aduanera, claro está con los matices que impone su propia naturaleza.** [Énfasis agregado]*

De ahí que, conforme a lo indicado, la deficiencia en la regulación de la norma contenida en el artículo 155 de la Ley General de Aduanas habilita para que, en aplicación de su segunda disposición complementaria final, nos remitamos supletoriamente al Código Tributario. Ello es acorde al principio de especificidad o especialidad, según el cual la norma especial debe primar sobre la norma general, siempre que tengan la misma jerarquía y que no se contrapongan entre sí o, en su defecto, establezcan alternativas de solución; puesto que, así como sucede en este caso, la regulación contenida en la Ley General de Aduanas sobre el inicio del cómputo de los plazos de prescripción debe ser entendida conforme a las disposiciones del Código Tributario.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Inicio del cómputo de los plazos prescriptorios

4.7. Hasta aquí, se tiene que el artículo 155 de la Ley General de Aduanas carece de logicidad, en tanto, de acuerdo al diseño normativo de la norma aduanera y de la norma tributaria, se tiene que existen momentos claramente diferenciados: el primero es el nacimiento de la obligación tributaria aduanera; el segundo es la determinación de dicha obligación; el tercero es la exigibilidad de la referida obligación; y el cuarto es la extinción de la obligación tributaria aduanera, que se puede materializar mediante la prescripción. De esta forma, es claro que las **facultades de determinar tributos y aplicar sanciones, y las de cobrarlas, no inician de forma simultánea, sino secuencial**, una después de la otra; por lo que, siguiendo esa misma lógica jurídica, el **inicio de los plazos prescriptorios de cada facultad debe entenderse de forma secuencial**.

4.8. La conclusión a la que se ha arribado responde a la aplicación del método de interpretación sistemática por ubicación de la norma, toda vez que, ante la deficiencia normativa del precitado artículo 155 y la remisión que la propia norma hace refiriéndose al Código Tributario, resulta trascendente averiguar y determinar el sentido de la norma aduanera. Respecto al método de interpretación utilizado, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 03088-2009-PA/TC ha indicado lo siguiente: “[...] 15. Solo a través de la interpretación se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la norma jurídica o del mandato judicial para la solución del caso concreto, a efectos de optimizar el valor justicia [...]”. A partir de ello y considerando la doctrina, se tiene que el método sistemático por ubicación de normas implica que se realice la interpretación que corresponda teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto y grupo normativo al cual se haya incorporado la norma, a fin de que el “qué quiere decir” sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa.

4.9. Únicamente de forma ilustrativa, se deben considerar las modificaciones posteriores de la Ley General de Aduanas, por citar las dispuestas mediante el Decreto Legislativo N° 1433, Decreto Legislativo que modifica la Ley General de

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Aduanas, con relación a los nuevos plazos para la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera (artículo 150) y los plazos de prescripción de dicha obligación (artículo 155). Ello ratifica la postura de esta Sala Suprema, motivo por el cual resulta importante citar las mencionadas modificaciones:

Artículo 150.- Exigibilidad de la obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria aduanera, es exigible:

a) En la importación para el consumo:

a.1) Sin garantía, bajo despacho anticipado, a partir del día calendario siguiente de la fecha del término de la descarga, y en el despacho diferido, a partir del día calendario siguiente a la fecha de la numeración de la declaración, con las excepciones contempladas por el presente Decreto Legislativo.

[...]

Artículo 155.- Plazos de prescripción

La acción de la SUNAT para:

a) Determinar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140, prescribe a los cuatro años contados a partir del 1 de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera;

b) Determinar los tributos, en el supuesto del inciso d) del artículo 140, prescribe a los cuatro años contados a partir del 1 de enero del año siguiente de la conclusión del régimen;

c) Aplicar sanciones, prescribe a los cuatro años contados a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción;

[...]

f) Cobrar los tributos, en los supuestos del artículo 140 de este Decreto Legislativo y el monto de lo indebidamente restituido, prescribe a los cuatro años contados a partir del día siguiente de realizada la notificación de la resolución de determinación;

g) Cobrar las multas, prescribe a los cuatro años contados a partir del día siguiente de realizada la notificación de la resolución de multa.

4.10. De igual forma, es importante considerar que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1433, Decreto Legislativo que modifica la Ley General de Aduanas¹⁰, mencionó lo siguiente:

C. Exigibilidad de la obligación tributaria aduanera. *De acuerdo al artículo 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación; y conforme al artículo 150 de la LGA, la obligación tributaria aduanera es exigible de acuerdo a los momentos previstos en dicha norma. De este modo, el nacimiento de obligación tributaria y su exigibilidad son dos supuestos diferentes, y como tal ocurren en momentos distintos; mientras que la obligación tributaria nace cuando ocurre el acaecimiento del hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación, esta tendrá la calidad de exigible desde algunos de los momentos indicados. [...]. [Énfasis agregado]*

4.11. Adicionalmente, en la exposición de motivos en comentario se indica que la modificación del artículo 155 de la Ley General de Aduanas se sustenta

¹⁰ CONGRESO DE LA REPÚBLICA (2018). "Expediente del Decreto Legislativo N° 1433-2018". https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/expvirt_2011.nsf/vf07web/D7A810A6D4C0BF6C0525830B006AFD71?opendocument

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

principalmente en la modificación introducida al Código Tributario, a través del Decreto Legislativo N° 1113, por la cual se incorporó el inciso 7 al artículo 44 de dicho código, según el cual el cómputo de término prescriptorio de la facultad de la administración para la exigencia del pago de la obligación tributaria inicia desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa. Así, con relación al Decreto Legislativo N° 1113, se precisa que:

*En la exposición de motivos del Decreto Legislativo mencionado se señala que “se modifica el artículo 44 del Código Tributario a fin de señalar que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción para exigir el pago de una deuda tributaria contenida en una resolución de determinación o de multa se produce desde el día siguiente de notificada la resolución que corresponda, toda vez **que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado**, siendo recién con la notificación de la resolución de determinación que se agota la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y por tanto debe iniciarse el término prescriptorio de la acción que pueda ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en dicha resolución de determinación [...]”. [Énfasis nuestro]*

Respecto al principio de razonabilidad y del deber de contribuir

4.12. En la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4677 -2004-PA/TC (fundamento jurídico 26), se ha indicado que: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad, previstos en el último párrafo del artículo 200 de la Constitución son pues el parámetro de determinación de validez de los actos (normativos y no normativos) que establezcan límites a los derechos fundamentales”. Ello concuerda con lo mencionado en la sentencia emitida en el Expediente N° 2235-2004-AA/TC (fundamento jurídico 6), que a la letra dice:

Por virtud del principio de razonabilidad se exige que la medida restrictiva se justifique en la necesidad de preservar, proteger o promover un fin constitucionalmente válido. Es la protección de fines constitucionalmente relevantes la que, en efecto, justifica una intervención estatal en el seno de los derechos fundamentales. Desde esta perspectiva, la restricción de un derecho fundamental satisface el principio de razonabilidad cada vez que esta persiga garantizar un fin legítimo y, además, de rango constitucional.

A partir de lo indicado, debe quedar claro que toda norma jurídica debe ser regulada respetando el principio de razonabilidad, máxime si media la justificación de la protección, preservación o promoción de un fin constitucionalmente importante.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

4.13. Aunado a ello, el aludido principio debe ser leído acorde al deber de contribuir a los gastos públicos —este último también es concebido como un principio constitucional implícito del Estado democrático de derecho—. Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC (fundamento jurídico 9), en la cual deja claro que a todo tributo le:

[...] es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución). Se trata pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social.

4.14. En ese orden de ideas, en lo que respecta a las normas que regulan el instituto de la prescripción, justamente se deben interpretar a la luz del principio de razonabilidad antes descrito y del deber de contribuir, que tiene su correlato en los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, y en el principio de seguridad jurídica, en el sentido de que, si bien todos los derechos y acciones (en este caso, las potestades de la administración tributaria para la determinación y el cobro de la deuda tributaria) pueden extinguirse por el mero transcurso del tiempo, esto debe analizarse cuidadosamente sobre la base de una interpretación sistémica de las normas y a la luz de los principios citados en el presente párrafo.

Cómputo de los plazos prescriptorios en el caso concreto

4.15. Siguiendo el razonamiento expuesto, se ha determinado que las facultades de la administración para determinar tributos y aplicar sanciones, así como para cobrarlas, no inician de forma simultánea, sino secuencial; y, por ende, que el cómputo de los plazos prescriptorios de cada facultad también inicia de forma secuencial, lo que a su vez resulta acorde al principio de razonabilidad y al deber de contribuir. De esta forma, en consideración a la base fáctica asumida por las instancias de mérito, y teniendo como sustento los actuados administrativos, se arriba a las siguientes conclusiones respecto al caso concreto:

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

4.15.1 Si bien, las declaraciones aduaneras de mercancías objeto de controversia fueron numeradas en el año dos mil diez, la administración aduanera inició un procedimiento de fiscalización en el año dos mil catorce; por lo que el artículo 150 de la Ley General de Aduanas (aprobado por Decreto Legislativo N° 1053), que señala: “La obligación tributaria aduanera, es exigible: a) En la importación para el consumo, bajo despacho anticipado, a partir del día calendario siguiente de la fecha del término de la descarga, y en el despacho excepcional, a partir del día calendario siguiente a la fecha de la numeración de la declaración, [...]”, no resulta aplicable, en tanto, remitiéndonos a lo previsto en los artículos 2 y 3 del Código Tributario —en aplicación de la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas—, se tiene que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley (como generador de dicha obligación), empero resulta exigible después de que sea determinada por la administración, lo cual, en el marco de un procedimiento de fiscalización —de acuerdo a los artículos 60 y 61 del citado código—, se materializa con la **emisión de la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa**, ya que: “La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada”.

4.15.2 En la Casación N° 3648-2018 Lima, del once de julio de dos mil diecinueve, se hicieron precisiones respecto a la diferenciación entre la “determinación de la obligación tributaria” y la “exigibilidad del pago de la obligación”, indicándose lo siguiente:

***Determinación de la obligación tributaria**, cuando aún se desconoce el monto que debe pagar el contribuyente; esto se encuentra relacionado con la **inacción por parte de la administración tributaria para iniciar la fiscalización** que culminará con la dación de un valor tributario. **Exigibilidad del pago de la obligación**, se entiende que en este caso, ya existe un monto, por el cual, el contribuyente **se encuentra obligado a cancelar y el mismo ya ha sido puesto en su conocimiento (como puede ser, una resolución de determinación y/o de multa)**; pero, la administración tributaria no procura efectuar dicho cobro [...]. [Énfasis agregado].*

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

A partir de ello se concluye que: “[...]la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para exigir el cobro de los tributos recién puede ser ejercida desde la notificación de la obligación tributaria, la misma que ha sido “determinada” mediante la fiscalización tributaria”. Similares argumentos se esgrimieron también en la Casación N° 12357-2017 Lima, del nueve de mayo de dos mil diecinueve.

4.15.3 Bajo ese contexto y considerando que la fiscalización¹¹ iniciada por la administración aduanera se dio en el año **dos mil catorce**, y que las Resoluciones de División N° 000-393100/2016-00508 y N° 000-393100/2016-00509, mediante las cuales se determinaron tributos dejados de pagar y se aplicó sanción de multa, fueron emitidas el doce de julio del año **dos mil dieciséis** producto de dicha fiscalización; queda claro que el Código Tributario aplicable por temporalidad incluye las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1113, que data de septiembre de dos mil doce.

4.15.4 Conforme ha sido determinado por el Juzgado y la Sala Superior, únicamente se encuentra **en discusión si el plazo de prescripción de la acción de la administración aduanera para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera** (tributos dejados de pagar y multas vinculadas) se encontraba prescrita o no al momento en que dicha entidad emitió las mencionadas resoluciones de división. Ello implicaba previamente analizar si el cómputo de dicho plazo iniciaba simultáneamente con aquel referido a la determinación de tributos y aplicaciones de sanciones; sin embargo, tal aspecto ya ha sido dilucidado.

4.15.5 Sobre la base de los argumentos expuestos, se colige que resulta aplicable el inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que prevé: “El término prescriptorio se computará: [...] 7. Desde el día

¹¹ Véase el ítem 4 del Informe de Fiscalización N° 781 -2016-SUNAT/393100 (foja cuatrocientos veintidós del tomo II del EAE), en el cual se detallan los documentos generados durante el proceso de fiscalización y las fechas de notificación de estos.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

siguiente de realizada la notificación de las **Resoluciones de Determinación o de Multa**, tratándose de la acción de la Administración Tributaria **para exigir el pago de la deuda contenida en ellas**” [énfasis agregado], lo que concuerda con lo establecido en el artículo 43 de dicho código y el artículo 155 de la Ley General de Aduanas.

4.15.6 En este caso, las Resoluciones de División N° 000-3 93100/2016-00508 y N° 000-393100/2016-00509 fueron **notificadas el veintiuno de julio de dos mil dieciséis**; de modo que, en aplicación de la norma XII del título preliminar del Código Tributario¹², el cómputo del plazo de cuatro años al que se hace referencia en el precitado artículo 43¹³, inició el **veintidós de julio de dos mil dieciséis** y hubiera vencido el **veintidós de julio de dos mil veinte**.

4.15.7 De ahí que, considerando que el plazo de la administración para cobrar la obligación tributaria aduanera prescribe a los cuatro años contados a partir del día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de división antes mencionadas, es evidente que, al diecinueve de julio de dos mil dieciocho, cuando la empresa Petroperú S.A. formuló su solicitud de prescripción de la acción para exigir el cobro de la obligación tributaria aduanera (tributos dejados de pagar y multas vinculadas), **tal prescripción no se había producido**.

Sin perjuicio de lo indicado, se precisa que la conclusión a que arriba este Tribunal Supremo no responde a la aplicación del artículo 155 de la Ley General de Aduanas que incluye las modificaciones dispuestas por el Decreto Legislativo

¹² **NORMA XII: COMPUTO DE PLAZOS**

Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.

b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.

¹³ **Artículo 43.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN**

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. [...]

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

N° 1433, vigente desde septiembre de dos mil dieciocho, en tanto esta norma no es aplicable por temporalidad. Por el contrario, en aplicación de la segunda disposición complementaria final de la acotada ley (vigente al momento de los hechos), nos remitimos al Código Tributario —modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, que resulta aplicable por temporalidad— que en su apartado pertinente (inciso 7 del artículo 44) prevé expresamente que el cómputo del plazo prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera contenida en las resoluciones de determinación o de multa, inicia desde la notificación de estas.

4.16. En suma, se advierte que en la sentencia de vista la Sala Superior omitió aplicar la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, a fin de esclarecer los alcances del artículo 155 de dicha ley, lo que implica que se infringieron las normas denunciadas por la recurrente. En consecuencia, sobre la base de los fundamentos que preceden, se **estiman las causales casatorias formuladas.**

QUINTO. Actuación en sede de instancia

5.1. A partir de las consideraciones expuestas, queda claro que el recurso de casación interpuesto por la demandante SUNAT resulta fundado, por lo que, en aplicación del artículo 396 del Código Procesal Civil, corresponde casar la sentencia de vista, que revocó la sentencia de primera instancia. En consecuencia, actuando en sede de instancia, **esta Sala Suprema confirma la decisión del Juzgado.**

Si bien el órgano de segundo grado consideró que la demanda devenía infundada, sobre la base de que el artículo 155 de la Ley General de Aduanas no haría distinción entre el cómputo del plazo de prescripción de las facultades de la administración para determinar tributos y aplicar sanciones, y el plazo para cobrarlas, lo que a su criterio significaría que el cómputo de ambos plazos iniciaría de forma simultánea; es pertinente reiterar que, mediante la presente ejecutoria suprema, se ha determinado que, para esclarecer la regulación

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

contenida en el precitado artículo 155, se debe recurrir al Código Tributario, de acuerdo a lo dispuesto en la segunda disposición complementaria final de la Ley General de Aduanas, máxime si ello es acorde a la norma IX del título preliminar del acotado código.

5.2. En consecuencia, habiéndose establecido que el **plazo prescriptorio para determinar tributos y aplicar sanciones, así como el plazo para cobrarlas, se computa de forma secuencial**, en el caso concreto la facultad de la administración para exigir el cobro de la obligación tributaria aduanera no se encontraba prescrita al momento en que la empresa Petroperú S.A. presentó su solicitud de prescripción sobre la exigencia del pago de los tributos y multas vinculadas a las declaraciones aduaneras de mercancías de números 028-2010-10-000039, 028-2010-10-000040, 028-2010-10-000044, 046-2010-10-002097 y 028-2010-10-000045. Ello conlleva que la decisión del **Tribunal Fiscal** exteriorizada en su **Resolución N° 01068-A-2019**, mediante la cual revocó la Resolución de Gerencia N° 000-3 93000/2017-00189, **adolece de vicio de nulidad, conforme al artículo 10 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.**

SEXO. Precedente vinculante

6.1. El artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JU S, establece que:

*Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan **principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.** Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento [...]. [Énfasis agregado]*

Por tanto, a efectos a contribuir con la uniformidad de la jurisprudencia, la seguridad jurídica y la predictibilidad de las decisiones judiciales, esta Sala Suprema estima pertinente fijar principios jurisprudenciales con carácter de precedentes de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales, de conformidad con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS que señala: "Cuando la Sala

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. [...]”. En tal sentido, se fijan los siguientes principios jurisprudenciales:

6.1.1 Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en aplicación de la segunda disposición complementaria final, se permite la remisión a las normas contenidas en el Código Tributario, respecto al inicio del cómputo de los plazos de prescripción; lo cual resulta acorde a la norma IX del título preliminar del citado código.

6.1.2. De acuerdo a la interpretación sistemática de los artículos 43, 44, 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de ambas facultades se realiza de forma secuencial.

6.1.3. El inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113.

6.1.4. Las reglas jurídicas que anteceden son aplicables para controversias referidas al cómputo del plazo de prescripción establecidas en la Ley General de Aduanas y el Código Tributario, en lo que fueran pertinentes. Sin embargo, deben ser analizadas en cada caso concreto, a fin de no afectar el principio de proscripción de la retroactividad de las normas, conforme al artículo 103 de la Constitución Política del Perú.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

DECISIÓN

Por tales consideraciones, **SE RESUELVE:**

PRIMERO: DECLARAR FUNDADO el recurso de casación interpuesto por la demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, del veinte de enero de dos mil veintiuno (foja trescientos ochenta). En consecuencia, **CASAR** la sentencia de vista, del siete de diciembre de dos mil veinte (foja trescientos cincuenta y nueve), que revoca la sentencia de primera instancia, del uno de junio de dos mil veinte (foja doscientos veintiséis), que declaró fundada la demanda; y, **actuando en sede de instancia, CONFIRMAR** la sentencia de primera instancia del uno de junio de dos mil veinte (foja doscientos veintiséis), que declaró **fundada** la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01068-A-2019, emitida el seis de febrero de dos mil diecinueve, que resolvió revocar la Resolución de Gerencia N° 000-393000/2017-00189, emitida el veintiocho de junio de dos mil diecisiete.

SEGUNDO: ESTABLECER que constituye **precedente vinculante** los principios jurisprudenciales señalados en el considerando sexto de la presente resolución, los mismos que se detallan a continuación:

6.1.1 Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 155 de la Ley General de Aduanas, en aplicación de la segunda disposición complementaria final, se permite la remisión a las normas contenidas en el Código Tributario, respecto al inicio del cómputo de los plazos de prescripción; lo cual resulta acorde a la norma IX del título preliminar del citado código.

6.1.2. De acuerdo a la interpretación sistemática de los artículos 43, 44, 45 y 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria (aduanera) y aplicar sanciones, así como para exigir el pago de estas, no acontece de forma

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 7275-2021
LIMA

simultánea, sino en dos momentos diferentes e identificables; por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio de ambas facultades se realiza de forma secuencial.

6.1.3. El inciso 7 del artículo 44 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, respecto al inicio del cómputo del plazo prescriptorio de la facultad de la administración para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, se aplica ante la determinación de tributos y aplicación de sanciones que se hubieran dado después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113.

TERCERO: DISPONER 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 contra el Tribunal Fiscal y Petróleos del Perú (Petroperú Sociedad Anónima), sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

LLLH/rpg