

# **PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN DISPUTA: GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE Y POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN A LA LUZ DE LOS CRITERIOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, PODER JUDICIAL, TRIBUNAL FISCAL Y EL LEGISLADOR**

## **TAX PRESCRIPTION IN DISPUTE: TAXPAYER GUARANTEES AND POWERS OF THE TAX ADMINISTRATION BASED ON THE CRITERIA OF THE CONSTITUTIONAL COURT, JUDICIARY, TAX COURT AND THE LEGISLATOR**

**Vicente Robles Ramírez\***

**Hernández & Cía**

**Nicol Huaynate Montano\*\***

**Hernández & Cía**

*Extinctive prescription in tax matters constitutes one of the main mechanisms for safeguarding legal certainty, as it establishes temporal limits on the exercise of the tax administration's powers of assessment, collection, and sanctioning. However, the amendments introduced by Legislative Decrees 981 and 1311 to article 46 of the Tax Code have given rise to significant interpretive controversies regarding the scope of the statute of limitations during the proceedings before the Tax Court and the judicial review proceedings in tax matters.*

*This paper examines the regulatory and jurisprudential evolution of these amendments, with particular emphasis on the differences among the approaches developed by the Constitutional Court, the Supreme Court, and the Tax Court concerning the degree of protection afforded to taxpayers. In doing so, it highlights the tensions among these approaches and their effects on legal certainty and the predictability of the tax system.*

*La prescripción extintiva en materia tributaria constituye uno de los principales mecanismos de protección de la seguridad jurídica al establecer límites temporales al ejercicio de las facultades de determinación, recaudación y sanción de la Administración Tributaria. Sin embargo, las modificaciones introducidas por los Decretos Legislativos 981 y 1311 al artículo 46 del Código Tributario han generado importantes controversias interpretativas respecto del alcance de la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario y del proceso contencioso-administrativo.*

*El presente trabajo desarrolla la evolución normativa y jurisprudencial de dichas modificaciones, con especial énfasis en las diferencias existentes entre los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal en torno al grado de protección al contribuyente. Con ello, se pone de relieve las tensiones existentes entre dichos criterios y sus efectos sobre la seguridad jurídica y la predictibilidad del sistema tributario.*

\* Abogado. Magíster con especialización en Derecho Tributario por The London School of Economics and Political Science. Profesor de Derecho Tributario General e Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas en la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional. Asociado principal del Estudio Hernández & Cía (Lima, Perú). Código ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-9064-4886>. Contacto: [vrobles@ehernandez.com.pe](mailto:vrobles@ehernandez.com.pe)

\*\* Abogada. Ex asistente de docencia del curso Instituciones del Derecho Privado. Miembro extraordinario de la Asociación Ius et Veritas de la PUCP. Asociada del Estudio Hernández & Cía (Lima Perú). Código ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-6397-9969>. Contacto: [nhuaynate@ehernandez.com.pe](mailto:nhuaynate@ehernandez.com.pe)

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Ejecutivo de THÉMIS-Revista de Derecho el 28 de marzo de 2026, y aceptado por el mismo el 10 de agosto de 2026.

*On this basis, the paper argues that the grounds for suspending statute of limitations must be interpreted in accordance with constitutional principles, so that delays attributable to administrative bodies or the annulment of the administrative acts do not result in an indefinite extension of the tax administration's powers.*

**KEYWORDS:** *Tax prescription; suspension of the statute of limitations; legal certainty; administrative tax dispute procedure; Constitutional Court; Supreme Court; Tax Court.*

*En ese orden de ideas, se sostiene que la interpretación de las causales de suspensión de la prescripción debe realizarse conforme a los principios constitucionales de modo que las demoras imputables a los órganos administrativos o la declaración de nulidad de los actos administrativos no produzcan una extensión indefinida de las facultades de la Administración Tributaria.*

**PALABRAS CLAVE:** *Prescripción tributaria; suspensión de la prescripción; seguridad jurídica; procedimiento contencioso-tributario; Tribunal Constitucional; Corte Suprema; Tribunal Fiscal.*

## I. INTRODUCCIÓN

La prescripción extintiva constituye una de las principales garantías del contribuyente frente al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria<sup>1</sup>. Su función consiste en establecer límites temporales al ejercicio de las facultades de determinación de la obligación tributaria, exigir el pago de la obligación tributaria e imponer sanciones, evitando así que estas permanezcan abiertas indefinidamente. Desde esta perspectiva, la prescripción encuentra su fundamento en la protección de la seguridad jurídica<sup>2</sup>.

No obstante, el régimen de la prescripción tributaria ha sido objeto de importantes modificaciones legislativas que han generado intensos debates interpretativos. En particular, los Decretos Legislativos 981 y 1311 modificaron el artículo 46<sup>3</sup> del Código Tributario con el propósito de regular los efectos

de la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario y del proceso contencioso-administrativo.

Estas modificaciones, lejos de eliminar la incertidumbre interpretativa, dieron lugar a posiciones divergentes respecto de tres cuestiones centrales que son materia de este trabajo: (i) la suspensión del plazo de prescripción durante el plazo establecido en el Código Tributario para resolver los recursos de reclamación y apelación; (ii) la suspensión del plazo de prescripción durante el plazo legal solo cuando se declaró previamente la nulidad del acto administrativo; y (iii) la suspensión del plazo de prescripción durante el procedimiento que concluye con la declaración de nulidad del acto administrativo o procedimiento que originó su emisión.

El principal aporte de este artículo consiste en poner de manifiesto las profundas tensiones inter-

<sup>1</sup> Véase a, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal 9789-4-2017 donde se desarrolla este criterio. El mismo criterio se puede encontrar en la Resolución del Tribunal Fiscal 1695-Q-2017.

<sup>2</sup> Véase a, por ejemplo, la Casación 17656-2016-Lima donde en su fundamento jurídico 3.4.11 se indica:

Este criterio se condice con lo señalado por el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia N° 04161-2010-PA/TC al establecer que: "Debe entenderse entonces que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43 del Código Tributario, con la prescripción se extingue la acción de la administración tributaria para determinar la obligación, la acción para exigir su pago y aplicar sanciones (...). Es decir, se hace responsable ante la despreocupación de la administración tributaria para exigir su derecho durante un lapso determinado de tiempo, constituyéndose en una institución jurídica que se fundamenta en los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva, entendiéndose que no procede ninguna retención o cobro por parte de la administración ante su operatividad". (2018)

<sup>3</sup> Artículo 46.- Suspensión de la prescripción

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:
  - a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario
  - b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
  - c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
  - d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
  - e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
  - f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A.
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:
  - a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
  - b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
  - c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
  - d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
  - e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.
3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende:
  - a) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución
  - b) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
  - c) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
  - d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62-A.

Para efectos de los establecido en el presente artículo la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. (2013)

pretativas que existen entre los distintos órganos encargados de aplicar y controlar la prescripción tributaria, haciendo especial énfasis en las incertidumbres derivadas de las modificaciones introducidas por los Decretos Legislativos 981 y 1311. Las respuestas ofrecidas por el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema, las Salas Superiores y el Tribunal Fiscal no han sido uniformes. Mientras el Tribunal Constitucional y determinadas Salas Superiores han privilegiado interpretaciones orientadas a proteger con mayor intensidad los derechos del contribuyente, sobre la base de los principios de seguridad jurídica, razonabilidad, plazo razonable y debido procedimiento; la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal han adoptado, en ciertos pronunciamientos, criterios predominantemente literales o históricos cuyos efectos resultan más favorables a la posición de la Administración Tributaria.

Este análisis permitirá identificar cómo los distintos órganos del Estado conciben el equilibrio entre las potestades de la Administración Tributaria y las garantías del contribuyente, así como evidenciar las consecuencias de sus divergencias sobre la seguridad jurídica y la predictibilidad de las decisiones administrativas y judiciales.

En este contexto, el presente trabajo desarrolla la evolución normativa y jurisprudencial del artículo 46 del Código Tributario, identificando los principales problemas interpretativos derivados de las reformas introducidas por los Decretos Legislativos 981 y 1311. Asimismo, se propone una interpretación constitucional de la regla de suspensión aplicable durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario. Para ello, se examinan los fundamentos constitucionales de la prescripción tributaria, la evolución legislativa de su regulación y los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal, con especial atención a las recientes sentencias recaídas en los casos Industrial Paramonga S.A.C. y Kallpa Generación S.A.

## II. PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

### A. Fundamento de la prescripción extintiva en materia tributaria

La prescripción extintiva en materia tributaria es una institución jurídica destinada a garantizar la

seguridad jurídica mediante la fijación de límites temporales al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago o imponer sanciones<sup>4</sup>. De este modo, se evita la posibilidad de la que la Administración Tributaria pueda ejercer dichas facultades de manera indefinida.

Desde una perspectiva general, la prescripción responde a la necesidad de dotar de certeza a las relaciones jurídicas mediante la consolidación de situaciones jurídicas derivadas del transcurso del tiempo. En palabras de Marcial Rubio, una vez, “cumplido el plazo prescriptorio, el interesado y los que se relacionen con él, podrán realizar sus actos en la seguridad que, quien antes tuvo un derecho, ya no puede reclamarlo activamente con éxito mediante la acción ante los tribunales” (1997, p. 31). De esta manera, la institución de la prescripción impide que se coloque al contribuyente en un estado de inseguridad y a merced de la Administración Tributaria.

Precisamente, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente 02407-2011-PHC/TC que la prescripción es la “institución jurídica mediante la cual, por el transcurso del tiempo, la persona adquiere derechos o se libera de obligaciones” (fundamento jurídico 2).

Asimismo, ha explicado que esta institución persigue evitar que la facultad de exigir, administrativa o judicialmente, el cumplimiento de una determinada prestación pueda ejercerse de manera indefinida en el tiempo, como se observa en la sentencia recaída en el Expediente 00004-2019-PI (2020, fundamento jurídico 68).

En ese sentido, la prescripción limita temporalmente el ejercicio de la acción de la Administración y refleja una tensión entre el principio de justicia, por un lado, y el principio de seguridad jurídica<sup>5</sup>, por el otro. En este caso, la declaración de la prescripción restringe la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda realizar la determinación o exigir el pago de la obligación tributaria, o aplicar sanciones.

En el ámbito tributario, el fundamento de la prescripción presenta particularidades que la distinguen de su regulación en el derecho civil. En este

<sup>4</sup> La Corte Suprema ha señalado que la prescripción en materia tributaria es de carácter extintivo. De esta manera:

[...] transcurridos los plazos fijados por este [el Código Tributario] y respetando las reglas para su cómputo [causales de interrupción o suspensión], el efecto producido es la extinción de la potestad o facultad de la Administración Tributaria para determinar la deuda, exigir el cobro, o imponer sanciones y no la extinción de la obligación tributaria. (Casación 25834-2017-Lima, 2020, fundamento jurídico 5.9)

<sup>5</sup> Cuestión también reconocida por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 00004-2019-PI (2020).

sentido, Aguayo (2021, pp. 11-12) sostiene que, desde una perspectiva constitucional, la única justificación legítima de la prescripción tributaria radica en el principio de seguridad jurídica. Así, las explicaciones tradicionalmente elaboradas por la doctrina civil, como la sanción al acreedor negligente, la presunción de pago o el abandono del derecho; resultan insuficientes para explicar una institución que opera en un contexto caracterizado por la existencia del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.

De esta manera, el transcurso del plazo legal sin que la Administración Tributaria ejerza sus facultades habilita al contribuyente a invocar la prescripción respecto de aquellas facultades que no fueron ejercidas oportunamente. La declaración de la prescripción constituye, así, la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del límite temporal previsto por el legislador y opera como una garantía destinada a preservar la seguridad jurídica.

En consecuencia, la prescripción extintiva en materia tributaria constituye una institución que equilibra el deber de contribuir y la necesidad de

que el ejercicio de las facultades tributarias se encuentre sometido a límites temporales razonables, de modo que se garantice la seguridad jurídica.

## B. Regulación de la prescripción en el Código Tributario y los Decretos Legislativos 981 y 1311

La prescripción extintiva en materia tributaria se encuentra regulada, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 816, en los artículos 43 al 49 del Código Tributario. Dicho régimen establece los plazos de prescripción, así como las reglas relativas a su cómputo, interrupción y suspensión, configurando un sistema normativo destinado a determinar el período durante el cual la Administración Tributaria puede ejercer sus facultades antes de que el contribuyente pueda alegar la prescripción.

En particular, el artículo 43<sup>6</sup> del Código Tributario regula los plazos dentro de los cuales la Administración puede ejercer las facultades de determinación de la obligación tributaria, exigir el pago de la misma e imponer sanciones. Por su parte, los artículos 45<sup>7</sup> y 46 establecen, respectivamente, las

<sup>6</sup> 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.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años. (2013)

<sup>7</sup> 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:

- a) Por la presentación de una solicitud de devolución.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.
- d) Por el pago parcial de la deuda.
- e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

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

- a) Por la notificación de la orden de pago.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por el pago parcial de la deuda.
- d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

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.
- b) Por la presentación de una solicitud de devolución.

causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción; instituciones que responden a finalidades distintas: mientras la interrupción implica volver a iniciar el cómputo del plazo, la suspensión únicamente detiene temporalmente el curso del plazo, reanudándose su cómputo una vez desaparecida la causa suspensiva.

Aunque este régimen ha sido objeto de diversas modificaciones legislativas, para efectos del presente trabajo resultan especialmente relevantes aquellas introducidas por los Decretos Legislativos 981 y 1311; pues ambas incidieron directamente en el tratamiento de la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

El 15 de marzo de 2007 se publicó el Decreto Legislativo 981 mediante el cual, entre otros, se sustituyeron los artículos 45 y 46 del Código Tributario. Antes de dicha modificación, las reglas sobre interrupción y suspensión eran aplicables de manera uniforme a todas las facultades de la Administración Tributaria, sin distinguir entre la facultad de determinar la obligación tributaria, exigir su pago o imponer sanciones. La modificación introdujo un tratamiento diferenciado para cada una de estas facultades.

Asimismo, el Decreto Legislativo 981 incorporó un último párrafo al artículo 46 del Código Tributario, estableciendo que la suspensión del plazo de prescripción, generada durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario o del proceso contencioso-administrativo, no se vería afectada por la posterior declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento que les dio origen. Ello se aprecia a continuación:

Para efectos de lo establecido en el presente artículo **la suspensión** que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, **no es afectada por la declaración**

**de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos.** (2007) [el énfasis es nuestro]

En virtud de esta disposición, por ejemplo, si se notifica una resolución de determinación y en etapa de reclamación se declara la nulidad de dicha resolución, el plazo de prescripción se habrá suspendido durante la etapa de reclamación a pesar de que luego el acto impugnado se declara nulo.

Posteriormente, el 30 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo 1311, mediante el cual el legislador mantuvo dicho criterio e incorporó una regla adicional de singular relevancia. En efecto, se estableció expresamente que, tratándose de los recursos de reclamación y apelación, la suspensión del plazo de prescripción opera únicamente durante los plazos legales previstos en el Código Tributario para resolver dichos recursos, tal como se señala a continuación:

Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. **En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera solo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.** (2016) [el énfasis es nuestro]

La incorporación de esta disposición representó un cambio en el régimen jurídico de la suspensión de la prescripción. Hasta entonces, podía sostenerse que la suspensión se extendía durante toda la tramitación efectiva del procedimiento, incluso cuando la demora era imputable exclusivamente a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal.

- 
- c) Por el reconocimiento expreso de la infracción.
  - d) Por el pago parcial de la deuda.
  - e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
  - 4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe:
    - a) Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.
    - b) Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.
    - c) Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

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

Con esta modificación, el legislador optó por establecer un límite temporal objetivo a dicha suspensión: en el caso de las reclamaciones, la suspensión operará durante un plazo máximo 9 meses (u otro plazo especial, según corresponda) y en el caso de las apelaciones, durante un plazo máximo de 12 meses (u otro plazo especial, según corresponda).

Precisamente, el alcance de las modificaciones introducidas por los Decretos Legislativos 981 y 1311 han dado lugar a diversas interpretaciones a nivel del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, particularmente respecto de su aplicación temporal y sus efectos sobre procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigencia. El análisis de dichas posiciones constituye el objeto del siguiente acápite.

### III. POSTURAS INTERPRETATIVAS RESPECTO A LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DURANTE LA TRAMITACIÓN DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Como se expuso en el apartado anterior, las modificaciones introducidas al artículo 46 del Código Tributario mediante los Decretos Legislativos 981 y 1311 han generado importantes controversias interpretativas tanto en sede administrativa como judicial y constitucional. Estas discrepancias no se circunscriben a la interpretación de una disposición legal aislada, sino que involucran cuestiones de mayor relevancia constitucional; como el alcance del principio de seguridad jurídica, el derecho al plazo razonable, la eficacia de los actos administrativos declarados nulos, entre otros.

En ese contexto, en el presente apartado se desarrollarán los principales criterios esgrimidos por el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal respecto de las modificaciones introducidas al régimen de suspensión del plazo de prescripción, poniendo especial énfasis en los problemas de interpretación que aún permanecen abiertos.

#### A. La suspensión del plazo de prescripción durante el plazo establecido en el Código Tributario para resolver los recursos de reclamación y apelación

Uno de los principales debates interpretativos derivados del artículo 46 del Código Tributario consiste en determinar si, desde la incorporación de dicho artículo, la suspensión del plazo de prescripción

—prevista durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario—, se extiende durante todo el tiempo que dure el procedimiento o únicamente durante los plazos máximos que el propio Código Tributario concede a la Administración Tributaria y al Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación.

#### 1. El problema del artículo 46 y el pronunciamiento de la Corte Suprema

La controversia surge porque el inciso a) de los numerales 1 y 2 del artículo 46 referidos a la facultad de determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, así como a la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria, disponía simplemente que el plazo de prescripción se suspendía “durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario” (2013). Sin embargo, no precisaba si la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio operaría durante todo el tiempo que tarde el procedimiento contencioso-tributario o solo durante el plazo legal para resolver los recursos de reclamación y apelación.

Ello dio lugar a dos interpretaciones distintas. Una primera interpretación entendía que la suspensión debía extenderse durante toda la duración efectiva del procedimiento. Mientras que una segunda interpretación sostenía que la suspensión únicamente podía operar durante los plazos legales previstos por el Código Tributario para resolver tales recursos, pues admitir lo contrario implicaría trasladar al contribuyente las consecuencias de la inactividad administrativa y vaciar de contenido la garantía que representa la prescripción.

Precisamente esta última preocupación fue advertida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema en la Casación 12754-2014-Lima<sup>8</sup>, publicada el 26 de mayo de 2015.

En dicha sentencia, la Corte Suprema sostuvo que permitir que la suspensión del plazo de prescripción se prolongue indefinidamente, incluso más allá del propio plazo prescriptorio, vulneraba el principio de seguridad jurídica. Por ello, exhortó expresamente al Poder Ejecutivo y a la Administración Tributaria a promover una modificación legislativa que estableciera un límite temporal objetivo para dicha suspensión, tal como se aprecia a continuación:

<sup>8</sup> Los jueces que suscribieron la sentencia fueron: Sivina Hurtado, Vinatea Medina, Morales Parraguez, Rodríguez Chávez y Rueda Fernández.

(...) dentro del procedimiento contencioso administrativo **la suspensión de plazo de prescripción no se debe mantener indefinidamente** (peor aún más allá del propio plazo prescriptorio), **pues implicaría la violación del principio de seguridad jurídica** concretizado constitucional y legalmente, el cual conlleva el principio de predictibilidad baluarte del interés general de los administrados y de un buen gobierno administrativo. Actuar en contrario, es decir, permitir que continúe el status jurídico imperante, respecto al artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario sobre la de la prescripción, **significa una actuación arbitraria por parte de la Administración Pública en perjuicio de los derechos e intereses de los administrados** consagrados por la Constitución Política del Estado (...). En consecuencia, **EXHORTAMOS** al Poder Ejecutivo y especialmente a la Administración Tributaria a fin de que a la brevedad **tramite ante el Poder Legislativo las modificaciones legales correspondientes al artículo 46** del Texto Único Ordenado del Código Tributario y demás normas pertinentes, **a fin de imponer un límite al periodo de suspensión del citado plazo de prescripción**. (2015, fundamento jurídico 26) [el énfasis es nuestro]

Este pronunciamiento es particularmente relevante porque demuestra que, incluso antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311, la propia Corte Suprema advertía que la regulación del artículo 46 del Código Tributario podía dar lugar a una suspensión indefinida del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario. A su juicio, esta situación podía afectar el principio de seguridad jurídica y propiciar actuaciones arbitrarias en perjuicio del contribuyente. Por ello, consideró necesario exhortar al legislador a establecer un límite temporal para dicha suspensión. Vemos aquí entonces que la Corte Suprema adopta una posición más garantista para el contribuyente.

## 2. El Decreto Legislativo 1311

Pocos meses después, el 30 de diciembre de 2016 se promulgó el Decreto Legislativo 1311 que incorporó, al penúltimo párrafo del artículo 46, una regla según la cual –tratándose de los recursos de

reclamación y apelación–, la suspensión del plazo de prescripción opera únicamente durante los plazos previstos en el Código Tributario para resolver dichos recursos:

En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera solo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo. (2016)

Sin embargo, el propio Decreto Legislativo estableció, mediante su Primera Disposición Complementaria Transitoria, que esta modificación únicamente sería aplicable a las reclamaciones interpuestas a partir de su entrada en vigencia y, de ser el caso, a las apelaciones formuladas contra las resoluciones que las resolvieran o contra las denegatorias fictas correspondientes.

Desde una interpretación estrictamente literal, dicha disposición transitoria conduce a considerar que la nueva limitación temporal únicamente resulta aplicable a los procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1311. Esta conclusión, además, encuentra respaldo en la Exposición de Motivos<sup>9</sup> de dicha norma, la cual no presenta la modificación como una norma meramente interpretativa o aclaratoria, sino como una regla destinada a regular los procedimientos futuros.

Esta disposición resultaba cuestionable por dos razones.

En primer lugar, si el Decreto Legislativo 1311 corrigió una deficiencia normativa que, como reconoció la propia Corte Suprema, podía generar actuaciones arbitrarias, no resultaba razonable que esa corrección se aplicara únicamente a los procedimientos futuros. Ello suponía mantener los efectos de dicha deficiencia respecto de procedimientos en trámite, pese a los riesgos que ello generaba.

En segundo lugar, como se desarrollará en los apartados siguientes, una interpretación del ar-

<sup>9</sup> La Exposición de Motivos señala que:

(...) se establece que la suspensión a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario se aplique durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en tanto éstos se resuelvan en los plazos establecidos en el Código Tributario, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento de los plazos antes mencionados.

Adicionalmente, se establece en la Única Disposición Complementaria Transitoria que la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario se aplique respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente Decreto Legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones. (2017)

título 46 del Código Tributario conforme con la Constitución conduce a concluir que la suspensión del plazo de prescripción solo puede operar durante los plazos máximos previstos para resolver los recursos de reclamación y apelación. En consecuencia, la norma debió ser interpretada siempre en ese sentido.

En suma, el legislador adoptó una posición más garantista para el contribuyente, aunque de alcance limitado. Si bien restringió la suspensión del plazo de prescripción, circunscribió esta protección a los procedimientos futuros, manteniendo para los anteriores la situación que la propia reforma buscaba corregir.

### 3. El Tribunal Constitucional replantea la aplicación del Decreto Legislativo 1311 en el Caso Paramonga

Años después de la promulgación del Decreto Legislativo, la aplicación temporal del criterio introducido por el Decreto Legislativo 1311 fue replanteado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC (caso Industrial Paramonga S.A.C.), como parte de la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 12 de noviembre de 2020. Mediante la misma, el Tribunal se pronunció sobre el límite de la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario bajo la redacción original del artículo 46 del Código Tributario.

En dicho caso, el Tribunal Constitucional reconoció que la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1311 no era aplicable al caso<sup>10</sup>; esto es, que no le era aplicable la disposición según la cual la suspensión opera únicamente durante los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para resolver los recursos de reclamación y apelación.

Entonces, el Tribunal Constitucional formuló una cuestión distinta: si resultaba compatible con la Constitución interpretar que, bajo la redacción original del artículo 46, la suspensión del plazo de prescripción podía mantenerse durante todo el tiempo, incluso excesivo, que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal demorara en resolver los recursos administrativos.

Así, en el fundamento jurídico 24 de la sentencia, el Tribunal Constitucional sostuvo que la suspensión únicamente podía operar durante los plazos legalmente establecidos para resolver los recursos administrativos, pues extenderla más allá de dichos límites implicaría desconocer los principios de razonabilidad, proporcionalidad y seguridad jurídica. En concreto señaló lo siguiente:

Consecuentemente, este Tribunal Constitucional considera que el penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario, **en su redacción original**, resulta válido cuando permite la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, pese a la declaratoria de nulidad de actos administrativos, **solo cuando se cumplen los plazos para resolver los recursos interpuestos por el administrado, establecidos en el TUO del Código Tributario**. Dicha suspensión, entonces, no debe operar respecto al lapso de tiempo, que en exceso, se toma la administración tributaria para resolver las impugnaciones planteadas. (2020) [el énfasis es nuestro]

Este razonamiento resulta particularmente relevante porque el Tribunal Constitucional no aplicó retroactivamente el Decreto Legislativo 1311. Por el contrario, realizó una interpretación constitucional del texto anterior del artículo 46 y concluyó que, aun antes de la modificación legislativa, la Constitución impedía entender que la suspensión pudiera prolongarse indefinidamente. Por lo tanto, estableció que no podría entenderse que la suspensión de la prescripción tributaria se mantenga después de transcurridos los plazos máximos que tienen los órganos resolutores para resolver estos expedientes; más aún cuando dicha demora en resolver es plenamente imputable a la Administración y no al contribuyente.

En otras palabras, para el Tribunal Constitucional el Decreto Legislativo 1311 no creó una nueva limitación temporal, sino que positivizó una consecuencia que ya derivaba de una interpretación constitucional de la norma. Bajo esta perspectiva, la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1311 únicamente estaría 'reafirmando' la interpretación que siempre se debió realizar respecto de dicho supuesto de suspensión.

<sup>10</sup> Fundamento jurídico 13:

Sin embargo, conforme a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1311, esta nueva regla se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas. Dado que en el presente caso a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311 ya estaba en trámite la apelación de la actora, la modificación reseñada no le es aplicable. (2020)

La importancia de este criterio se ve reforzada por los propios efectos que el Tribunal Constitucional atribuyó a su decisión. En los fundamentos jurídicos 62 a 64 de la sentencia, precisó que la interpretación desarrollada debía proyectarse sobre todos aquellos casos sustancialmente iguales que no hayan tenido acto o resolución firme, o en los que la Administración Tributaria no haya procedido a realizar el cobro de la deuda tributaria, como se puede advertir a continuación:

62. Finalmente, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la **aplicación de esta dedición a casos sustancialmente iguales**.

(...)

64. Si corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios. (2020) [el énfasis es nuestro]

Asimismo, debe tenerse presente que tanto la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley Orgánica 28301, 2004) como el artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional (Ley 31307, 2021) imponen a los jueces el deber de interpretar y aplicar las normas conforme a los principios constitucionales y a la interpretación desarrollada por el Tribunal Constitucional.

Por lo tanto, los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial deben interpretar las normas según los preceptos establecidos por el Tribunal Constitucional en sus resoluciones en tanto este es el órgano supremo de interpretación y control de constitucionalidad.

En este punto, el Tribunal Constitucional adopta una posición más favorable al contribuyente, al priorizar la seguridad jurídica frente a la posibilidad de que una demora imputable a la propia

Administración prolongue la suspensión del plazo de prescripción.

No obstante, este panorama cambió con la publicación de la Casación 11947-2022-Lima (2023).

#### 4. Casación 11947-2022-Lima y la Corte Superior

El 13 de setiembre de 2023, se publicó la Casación 11947-2022-Lima de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema. Esta se pronunció sobre la aplicación de la regla introducida mediante el Decreto Legislativo 1311 y estableció como procedente vinculante las reglas jurisprudenciales señaladas en su considerando noveno<sup>11</sup>.

En particular, la Corte Suprema estableció, con carácter de precedente vinculante, que la limitación temporal incorporada por el Decreto Legislativo 1311 únicamente resulta aplicable a las reclamaciones presentadas después de su entrada en vigencia, conforme a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del propio Decreto Legislativo y al principio de aplicación inmediata de la ley:

(...) conforme a la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma, debe entenderse que la regla (...) que establece que la suspensión opera solo dentro de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios tributarios, se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas, conforme a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311. (2023)

El criterio contenido en dicho precedente es, justamente, el que se desprende de una interpretación literal de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo, la cual, en su posición, es conforme con el principio de aplicación inmediata de la norma.

Sin embargo, es contrario al criterio que había adoptado el Tribunal Constitucional en la sentencia

<sup>11</sup> Considerando noveno:

9.3.1 Entiéndase que, por el principio de aplicación inmediata de la norma, la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigor, por lo que no tiene fuerza ni efectos retroactivos (salvo en materia penal) y, por ende, entra en vigencia y es obligatoria desde el día siguiente de su publicación, salvo que se postergue su vigencia en todo o en parte por la misma ley, conforme lo previsto en el artículo 103 y 109 de la Constitución Política del Perú.

recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC, según el cual, incluso antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo, la suspensión del plazo de prescripción debía operar únicamente durante los plazos máximos establecidos en la norma para resolver los recursos de reclamación y apelación (2020).

La Corte Suprema reconoció expresamente la existencia de la sentencia del Tribunal Constitucional, pero la descartó bajo el argumento de que no ostenta la calidad de precedente vinculante, esto es, que carece de reglas jurídicas con efectos normativos; por lo cual, no es de obligatorio cumplimiento.

Sin embargo, lo cierto es que la Casación 11947-2022-Lima no desarrolla un análisis constitucional sobre las razones expuestas por el Tribunal Constitucional respecto de la seguridad jurídica, la razonabilidad o el derecho al plazo razonable, limitándose esencialmente a privilegiar una interpretación literal de la norma transitoria.

Esta circunstancia generó un evidente conflicto interpretativo. Mientras el Tribunal Constitucional sostiene que la limitación temporal deriva directamente de la Constitución y resulta aplicable incluso bajo la redacción anterior del artículo 46, la Corte Suprema considera que dicha limitación constituiría una innovación legislativa cuya eficacia se cñe a la regla transitoria prevista por el Decreto Legislativo 1311.

Esta divergencia no solo evidencia un conflicto sobre el alcance temporal de la suspensión, sino también una diferencia más profunda en la forma en que ambos órganos interpretan las normas tributarias y las garantías de los contribuyentes. A nuestro juicio, el Tribunal Constitucional adopta una interpretación orientada a preservar con mayor intensidad los derechos del contribuyente, al derivar directamente de la Constitución la necesidad

de limitar la suspensión del plazo de prescripción. La Corte Suprema, en cambio, arriba a una conclusión que, con independencia de los fundamentos jurídicos que la sustentan, protege en mayor medida la posición de la Administración Tributaria, pues admite que dicha limitación solo resulte aplicable a partir de la reforma introducida por el Decreto Legislativo 1311.

Las consecuencias de esta discrepancia no tardaron en manifestarse. Mediante sentencia de 30 de septiembre de 2024, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera decidió apartarse expresamente del precedente establecido en la Casación 11947-2022-Lima y aplicar el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional en el caso Industrial Paramonga S.A.C. (Expediente 04357-2022, 2023).

La Séptima Sala sustentó su decisión en que las sentencias del Tribunal Constitucional tienen efectos vinculantes frente a los poderes públicos y los particulares, posición que la propia Quinta Sala Suprema validó en sentencias casatorias anteriores. Además, señaló que la Casación 11947-2022-Lima no explica las razones por las cuales sería constitucional lo dispuesto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1311. De esta manera, la Séptima Sala considera que la conclusión a la que se arriba coincide sustancialmente con el criterio jurisprudencial de la sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC respecto al límite de la suspensión del plazo de prescripción en virtud de los principios de razonabilidad, plazo razonable y legalidad.

Esta no es una innovación, pues en otras sentencias de la misma Séptima Sala se ha reconocido la plena aplicación del criterio desarrollado en la sentencia del caso Industrial Paramonga S.A.C. Para mayor abundancia se pueden revisar las sentencias

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

9.3.3 Además, no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N.º 1311, sino la aplicación inmediata de la norma respecto de aquellos casos en los que no se ha notificado con anterioridad a la vigencia de la citada norma el acto administrativo sancionador, como lo es una resolución de multa, en tanto que tal notificación se haya producido durante la vigencia del mencionado decreto legislativo, conforme al artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma. (2023)

recaídas en los Expedientes 12766-2018<sup>12</sup> y 07745-2021<sup>13</sup>.

Como se puede apreciar, incluso luego de la publicación de la sentencia de Casación 11947-2022-Lima, la Sala Séptima del Poder Judicial ha decidido apartarse del criterio de observancia obligatoria contenido en dicha sentencia. Y, por lo contrario, ha aplicado el criterio interpretativo expuesto por el Tribunal Constitucional en el caso Paramonga, esto es, que la suspensión del plazo prescripción opera solo dentro de los plazos para resolver los recursos de reclamación o de apelación, establecidos en el Código Tributario.

Este escenario confirma que los distintos órganos jurisdiccionales no mantienen una aproximación uniforme frente a las garantías del contribuyente. Mientras el Tribunal Constitucional y determinadas Salas Superiores del Poder Judicial adoptan una interpretación de mayor intensidad protectora, la Corte Suprema ha privilegiado una lectura más favorable a la posición de la Administración Tributaria. Esta disparidad revela la existencia de tendencias jurisprudenciales diferenciadas respec-

to del nivel de protección que corresponde otorgar a los contribuyentes en la resolución de controversias tributarias.

Por su parte, el Tribunal Fiscal también ha reconocido, en diversas oportunidades, la fuerza obligatoria de los criterios interpretativos desarrollados por el Tribunal Constitucional aun cuando estos no constituyan un precedente vinculante<sup>14</sup>. Sin embargo, a su vez, tal como fue establecido en la Casación 26385-2023-Lima, las sentencias casatorias con calidad de precedente judicial también deben ser observadas por los tribunales administrativos y la propia Administración Pública, en materia contencioso-administrativa (2024).

En consecuencia, el debate sobre el alcance de la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario continúa abierto. Más allá de la interpretación de una disposición específica del Código Tributario, la controversia revela un problema práctico ineludible: la resolución de casos respecto de los cuales existen pronunciamientos del Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema cuando

<sup>12</sup> Sentencia recaída en el Expediente 12766-2018:

OCTAVO: De igual manera, concordamos con la sentencia apelada en el sentido que también resulta pertinente al caso de autos el criterio desarrollado en la STC 02051-2016-PA/TC, fallo que consideró inaplicable el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario —que en su oportunidad estableció que la suspensión del plazo prescriptorio no se afectaba por la declaración de nulidad de los actos administrativos—, en caso la administración tributaria no cumpliera con los plazos para resolver los recursos de reclamación y/o apelación.

NOVENO: Como se aprecia de la cita expuesta en el fundamento precedente, el Tribunal Constitucional estimó que si bien la regla sobre la suspensión de la prescripción resultaba aplicable aún en el supuesto que la administración tributaria declare la nulidad de actos administrativos, tal aplicación no procedía cuando la autoridad no cumplía con resolver los recursos administrativos dentro de los plazos que la ley determina, por lo que, en ese escenario, durante el exceso de plazo sin resolver no opera la suspensión del plazo prescriptorio. Lo contrario significaría, de acuerdo al colegiado constitucional, una actuación irrazonable y desproporcionada en la medida que la actividad de la administración debe llevarse a cabo dentro del plazo fijado por la ley, que es lo que espera el administrado, siendo que, además, la facultad de declarar la nulidad de actos administrativos recae en la administración, por lo que el contribuyente no debe soportar los perjuicios producidos por el exceso de tiempo en resolver, debiendo considerarse tal exceso como un período de inactividad o mora administrativa. (Año)

<sup>13</sup> Sentencia recaída en el Expediente 07745-2021:

SÉTIMO: Respecto de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC (caso Paramonga)

A través de la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) N° 02051-2016-PA/TC de 12 de noviembre de 2020, el máximo intérprete de la Constitución ha resuelto aplicar el criterio ahora contenido en el Código Tributario, tras la modificación del artículo 46 de la citada normativa, a raíz de la emisión del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en diciembre de 2016, a un período anterior a su entrada en vigor, sosteniendo que el plazo en exceso que demora la Administración en resolver no puede considerarse indubitadamente como un período de actividad administrativa, sino calificarse como un período de inactividad de la Administración (...)

De lo expuesto, se desprende que el Tribunal Constitucional ha determinado que, durante el período de inactividad, no se produce la suspensión del plazo de prescripción, en tutela del derecho al debido procedimiento de los contribuyentes. (Año)

<sup>14</sup> A manera de ejemplo, en su Resolución No. 15012-10-2012, el Tribunal Fiscal reconoció

[q]ue la Primera Disposición Final de la Ley No. 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, señala que los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme con la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.

(...) este órgano en su calidad de Tribunal Administrativo se encuentra vinculado por lo resuelto por el Tribunal Constitucional y obligado a observar estrictamente lo dispuesto en las resoluciones dictadas por él.

(...) las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional que no constituyen precedente vinculante también tienen fuerza obligatoria respecto de los órganos administrativos (...).

ambos ofrecen soluciones incompatibles respecto de una misma cuestión jurídica. Mientras dicha tensión no sea resuelta de manera definitiva por los órganos competentes, persistirá un escenario de incertidumbre para los contribuyentes.

En definitiva, la controversia sobre el alcance temporal de la suspensión del plazo de prescripción revela un problema que excede la interpretación del artículo 46 del Código Tributario. Lo que se encuentra en discusión es el grado de protección que los distintos órganos del Estado están dispuestos a reconocer a las garantías del contribuyente frente a la inactividad de la Administración Tributaria.

5. Algunas consideraciones luego de lo revisado

Los párrafos siguientes no buscan formular una valoración jurídica sobre cuál de las interpretaciones expuestas es correcta. Su propósito es aportar a la discusión a partir de los efectos que esta controversia genera para el contribuyente.

La posición del legislador en el Decreto Legislativo 1311 transmite, en ese sentido, un mensaje difícil de conciliar. Por un lado, el legislador decidió limitar la suspensión de la prescripción a los plazos legales para resolver los recursos de reclamación y apelación. Con ello, buscó evitar que la demora de la Administración perjudicara al contribuyente. Sin embargo, decidió aplicar esta protección únicamente a los procedimientos futuros. Así, frente a una misma demora administrativa, el tratamiento del contribuyente depende de la fecha en que inició su procedimiento. La norma es clara en cuanto a este alcance temporal. Lo cuestionable es la decisión legislativa de corregir el problema solo hacia delante.

A ello se suma la falta de uniformidad entre los órganos encargados de interpretar y aplicar estas

reglas. El Tribunal Constitucional y determinadas Salas Superiores han considerado que la seguridad jurídica, la razonabilidad y el plazo razonable impiden que la demora administrativa prolongue indefinidamente la suspensión. La Corte Suprema, en cambio, ha privilegiado una lectura literal de la disposición transitoria que resulta contraria y menos proteccionista para el contribuyente. El Tribunal Fiscal queda así expuesto a criterios jurisprudenciales potencialmente incompatibles.

Nos parece que este escenario afecta la coherencia y predictibilidad del sistema. En la práctica, el alcance de la prescripción puede depender del órgano que resuelva el caso y del criterio interpretativo que adopte. De este modo, una institución destinada a limitar temporalmente el ejercicio de las potestades de la Administración queda sometida, precisamente, a un importante grado de incertidumbre.

A manera de resumen, en el siguiente cuadro se muestra la posición adoptada por el legislador, el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema respecto a si la suspensión del plazo de prescripción, prevista durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario, se extiende durante todo el tiempo que dure el procedimiento o únicamente durante los plazos máximos que el propio Código Tributario concede a la Administración Tributaria y al Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación.

Este cuadro resume lo expuesto hasta aquí y permite identificar rápidamente la posición asumida por cada uno de los órganos analizados en torno a la prescripción. Asimismo, permite advertir que, en esta materia, el sistema peruano ha mostrado un grado significativo de incertidumbre y falta de predictibilidad:

Tabla 1

|                         | Posición <sup>15</sup>                 | Norma / Resolución                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Legislador              | Menos garantista para el contribuyente | Decreto Legislativo 1311<br>Se establece la suspensión durante los plazos legales para resolver los recursos únicamente para procedimientos iniciados luego de su entrada en vigencia.                                                                                                                                                                                    |
| Tribunal Constitucional | Más garantista para el contribuyente   | Sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC (Caso Industrial Paramonga SAC)<br>El Decreto Legislativo 1311 no creó una nueva limitación temporal, sino que positivizó una consecuencia que ya derivaba de una interpretación constitucional de la norma, según la cual, la suspensión debió operar siempre durante los plazos legales para resolver los recursos. |

<sup>15</sup> Las referencias utilizadas en los cuadros a posiciones 'más o menos' garantistas para el contribuyente tienen una finalidad exclusivamente descriptiva. Con ellas no se pretende formular una valoración acerca de la corrección de los criterios analizados ni sostener que una mayor o menor protección del contribuyente resulte, por sí misma, jurídicamente preferible. En todo caso, el artículo presenta la posición de los autores sobre estos pronunciamientos. Esta clasificación busca únicamente sintetizar el efecto que cada interpretación produce sobre la posición del contribuyente frente al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria.

|                             |                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------------|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Corte Suprema <sup>16</sup> | Menos garantista para el contribuyente | <p>Casación 12754-2014-Lima</p> <p>Exhortó al legislador a establecer un límite temporal para la suspensión durante el procedimiento contencioso-tributario establecido en el artículo 46 del Código Tributario, pues su redacción original no contempla dicho límite.</p> <p>Casación 11947-2022-Lima</p> <p>Señala que la suspensión opera únicamente durante los plazos legales para resolver los recursos respecto de los procedimientos iniciados luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311 (precedente de observancia obligatoria).</p> |
| Sala Superior <sup>17</sup> | Más garantista para el contribuyente   | <p>Sentencia recaída en el Expediente 04357-2022</p> <p>Se aparta del precedente contenido en la Casación 11947-2022-Lima y aplica el criterio del Tribunal Constitucional, esto es, que la suspensión del plazo prescripción opera solo dentro de los plazos para resolver los recursos de reclamación o de apelación, establecidos en el Código Tributario.</p>                                                                                                                                                                                                |

Fuente: Elaboración propia

**B. La suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario cuando se declaró la nulidad del acto administrativo o el procedimiento en el que se emitió**

Como se expuso en el acápite anterior, el Decreto Legislativo 1311 incorporó al penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario la regla según la cual, tratándose de los recursos de reclamación y apelación, la suspensión del cómputo del plazo de prescripción opera únicamente durante los plazos previstos por el propio Código Tributario para resolver dichos recursos.

1. El artículo 46 y la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1311

La disposición introducida por el Decreto Legislativo 1311 no condicionó expresamente la aplicación de esta limitación a la concurrencia de un supuesto específico. Por el contrario, su redacción tiene un alcance general y se refiere indistintamente al procedimiento contencioso-tributario, sin diferenciar si durante el procedimiento contencioso-tributario se declaró o no la nulidad de los actos administrativos impugnados o del procedimiento en el que se emitieron dichos actos.

Sin embargo, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo identificó como problema a resolver una situación específica. En efecto, al justificar la incorporación de esta modificación, se señaló que la prolongación de la suspensión del plazo de prescripción resultaba particularmente cuestionable cuando se excedía ampliamente los plazos legales para resolver y, además, el procedimiento concluía con la declaración de nulidad del acto administrativo impugnado. Según se afirma en la Exposición de

Motivos, en tales casos, la suspensión podría generar que se ‘perciba’ que el plazo de prescripción se extiende más allá de lo razonable, según se aprecia a continuación:

Los artículos 142, 150, 152 y 156 del Código Tributario establecen, tanto para la administración tributaria como para el Tribunal Fiscal, plazos para resolver los recursos de reclamación o de apelación presentados. Si bien en la SUNAT, tal como se evidencia del anexo 1 de la presente exposición de motivos, la mayor parte de los recursos de reclamación se resuelven en el plazo establecido por el Código Tributario, aún existe una parte de ellos en los que todavía se sobrepasa dicho plazo.

Así, **en aquellos casos en que dicho plazo es superado ampliamente y a la vez se declara la nulidad del acto reclamado, la suspensión de la prescripción puede generar que se perciba que el plazo de prescripción de las acciones de la administración tributaria se extiende más allá de lo razonable.** Esto sería particularmente cuestionable si es que el plazo de suspensión que finalmente se compute, en supuestos de nulidad supere el plazo original de prescripción. (2017) [el énfasis es nuestro]

De esta manera, en la Exposición de Motivos se hace referencia a un caso concreto: cuando se ha excedido el plazo para resolver el recurso de reclamación o apelación y se declara la nulidad del acto reclamado. Sin embargo, nuevamente, este supuesto no es el que finalmente figura en la redacción de la norma.

Esta diferencia entre el supuesto descrito en la Exposición de Motivos y el texto normativo devino en una nueva controversia interpretativa.

<sup>16</sup> En concreto, nos referimos a la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema.

<sup>17</sup> En concreto, nos referimos a la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera.

Conforme a una primera posición, la limitación introducida por el Decreto Legislativo 1311 tiene carácter general y resulta aplicable a todo procedimiento contencioso-tributario, independientemente de que se declare o no la nulidad de los actos administrativos. Según una segunda interpretación, la regla únicamente debe operar cuando durante el procedimiento administrativo se haya declarado la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento que les dio origen, por ser ese el problema concreto que motivó la reforma legislativa.

## 2. El Tribunal Constitucional no limita la regla de la suspensión a supuestos concretos

La primera interpretación encuentra sustento en la sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional analizó la naturaleza de la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario.

En dicha sentencia, el Tribunal Constitucional sostuvo que el tiempo excedente empleado por la Administración para resolver los recursos administrativos no constituye un periodo de actividad administrativa, sino un periodo de inactividad o mora administrativa.

Por lo tanto, en su fundamento jurídico 23 concluye que no es casual que el Decreto Legislativo 1311 haya suprimido la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio en el procedimiento contencioso-tributario respecto del tiempo, que más allá del plazo legal, se haya tomado la Administración Tributaria para resolver los recursos de los contribuyentes.

Resulta particularmente relevante advertir que el Tribunal Constitucional no condicionó este criterio a la declaración previa de nulidad de los actos administrativos. Por el contrario, su razonamiento tiene un alcance general y parte de una premisa distinta: la incompatibilidad constitucional de trasladar al administrado las consecuencias derivadas de la demora injustificada de la Administración.

Ello es así porque, ya sea que se declare o no la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento en el que se emitieron, la suspensión durante todo el tiempo que dure la tramitación del procedimiento contencioso tributario resulta contraria a la Constitución.

En ese sentido, el fundamento constitucional de la limitación temporal no reside en la nulidad del acto administrativo, sino en la prohibición de que la inactividad administrativa prolongue indefini-

damente las facultades de la Administración Tributaria, afectando la seguridad jurídica que precisamente la institución de la prescripción busca garantizar.

Por tanto, en el fundamento jurídico 24 de la sentencia, el Tribunal Constitucional establece que, en virtud del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, la suspensión del plazo de prescripción opera solo dentro de los plazos para resolver los recursos de reclamación o de apelación, establecidos en el Código Tributario.

Una conclusión similar parece desprenderse de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación 11947-2022-Lima que se comentó en el punto anterior. Si bien la controversia analizada por la Corte Suprema estuvo centrada en la aplicación temporal del Decreto Legislativo 1311, la Corte Suprema no restringió expresamente la aplicación de la regla contenida en el penúltimo párrafo del artículo 46 a los supuestos de nulidad de los actos administrativos. Al contrario, en su fundamento jurídico 5.7, dio a entender que la suspensión de la prescripción solo puede operar dentro de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios, y no señala que dicho supuesto opere únicamente con una previa declaración de nulidad del acto administrativo. A diferencia de lo que hemos visto anteriormente, la Corte Suprema en este caso sí adopta un criterio más garantista para el contribuyente.

## 3. El Tribunal Fiscal emitió un precedente de observancia obligatoria (Resolución 00549-Q-2024) que restringe la aplicación de la regla de la suspensión descrita anteriormente

El Tribunal Fiscal adoptó una posición distinta mediante la Resolución 00549-Q-2024, publicada el 24 de febrero de 2024, mediante la cual, sobre la base de una interpretación teleológica, literal e histórica de la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1311, se estableció el siguiente precedente de observancia obligatoria:

La causal de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, referida a la tramitación del procedimiento contencioso tributario, **opera solo durante los plazos establecidos para resolver los recursos de impugnación si en el mencionado procedimiento se ha declarado la nulidad de los actos administrativos que contienen la deuda respecto de la cual se ha alegado la prescripción** de las acciones de la Administración Tributaria o del procedimiento llevado a cabo para su emisión. (2024) [el énfasis es nuestro]

El Tribunal Fiscal adopta el criterio según el cual, la suspensión operará solo durante los plazos máximos para resolver el recurso de reclamación y apelación, únicamente cuando en el procedimiento se haya declarado la nulidad de los valores.

Esta interpretación implica que, en todos los demás casos, la suspensión del plazo de prescripción se mantiene durante toda la duración efectiva del procedimiento, incluso cuando la demora para resolver exceda ampliamente los plazos previstos en el Código Tributario y sea exclusivamente imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal.

Es claro entonces que en lo que respecta a este asunto, el Tribunal Fiscal adopta una posición menos garantista para el contribuyente.

Uno de los elementos relevantes en el análisis del Tribunal Fiscal fue, justamente, la interpretación histórica de la norma. Al respecto, si bien la exposición de motivos constituye un elemento que permite reconstruir el contexto de aprobación de una norma, no integra el contenido normativo ni es definitiva para interpretar la norma. De hecho, el legislador pudo haber limitado normativamente la aplicación de la regla únicamente a los supuestos de nulidad; sin embargo, optó por emplear una redacción general que no contiene tal condicionamiento.

A ello se añade que el Tribunal Fiscal no analiza la compatibilidad constitucional de la interpretación adoptada. En particular, la resolución no desarrolla si resulta compatible con el principio de seguridad jurídica que la suspensión del plazo de prescripción permanezca vigente durante periodos indefinidos de inactividad administrativa, ni examina si dicha consecuencia respeta el derecho al plazo razonable o el principio de proporcionalidad o razonabilidad.

Esta omisión resulta especialmente significativa si se considera que el Tribunal Constitucional ya había desarrollado un análisis constitucional exhaustivo sobre estos aspectos en la sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC. Recapitulando, en dicha sentencia se señaló que, ya sea bajo lo dispuesto en el texto del artículo 46 de Código Tributario vigente con anterioridad a la modificación incorporada por el Decreto Legislativo 1311 o después de su vigencia, no es razonable entender que la suspensión de la prescripción tributaria se pueda mantener incluso luego de transcurridos el plazo máximo con el que cuentan los órganos resolutores para resolver los expedientes.

Pese a ello, el precedente administrativo no explica las razones por las cuales considera que la

interpretación constitucional desarrollada por el Tribunal Constitucional no resulta aplicable al supuesto examinado.

La consecuencia práctica del criterio adoptado por el Tribunal Fiscal es que, cuando no se declaró previamente la nulidad del acto administrativo, la duración de la suspensión deja de depender de los plazos previstos por el ordenamiento jurídico y pasa a depender exclusivamente del tiempo que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal demoren efectivamente en resolver cada recurso impugnatorio. Ello implica que la extensión del plazo prescriptorio queda a merced de dichos órganos administrativos, dejando al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica.

Es por ello que el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal debilita significativamente la finalidad de la prescripción consistente en garantizar la seguridad jurídica y, al contrario, podría generar una situación de imprescriptibilidad. Si se mantiene suspendido el plazo durante periodos indefinidos por causas exclusivamente imputables a la propia inactividad administrativa, la prescripción deja de operar como un límite temporal efectivo al ejercicio de las facultades tributarias y se convierte en una institución cuya eficacia depende únicamente de la diligencia con la que actúen los órganos administrativos.

Finalmente, conviene señalar que este debate ha adquirido una nueva dimensión a partir de la sentencia recaída en el Expediente 04068-2023-PA/TC, emitida por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional el 20 de enero de 2026. Como se desarrollará en el siguiente acápite, dicho pronunciamiento incorpora nuevos parámetros constitucionales para evaluar la razonabilidad de la duración de la suspensión del plazo de prescripción, lo que podría incidir directamente en el alcance y la aplicación futura del precedente de observancia obligatoria establecido por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 00549-Q-2024. Pues, como ya se ha señalado, en nuestra opinión, el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal 00549-Q-2024 resulta contrario a la finalidad de la institución de la prescripción: la seguridad jurídica.

A manera de resumen, en el siguiente cuadro se muestra la posición adoptada por el legislador, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal respecto a si la suspensión del plazo de prescripción, prevista durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, opera únicamente durante los plazos máximos legales para resolver los recursos impugnativos cuando se declaró previamente la nulidad de los actos administrativos o no:

Tabla 2

|                         | Posición                               | Norma / Resolución                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Legislador              | Más garantista para el contribuyente   | Decreto Legislativo 1311 y Exposición de Motivos<br>La norma no condiciona la regla de la suspensión a ningún caso en concreto; sin embargo, en la Exposición de Motivos sí hace referencia a un caso concreto: cuando se ha excedido el plazo para resolver el recurso de reclamación o apelación y se declara la nulidad del acto reclamado.                 |
| Tribunal Constitucional | Más garantista para el contribuyente   | Sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC (caso Industrial Paramonga S.A.C.)<br>No condiciona la regla de que la suspensión opera durante los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios únicamente a los casos en los que se declaró nulidad de los actos administrativos. Por el contrario, su razonamiento tiene un alcance general. |
| Tribunal Fiscal         | Menos garantista para el contribuyente | Resolución del Tribunal Fiscal 00549-Q-2024<br>La suspensión operará solo durante los plazos máximos para resolver el recurso de reclamación y apelación, únicamente cuando en el procedimiento se haya declarado la nulidad del acto administrativo (precedente de observancia obligatoria).                                                                  |

Fuente: Elaboración propia

C. La suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario o de la demanda contencioso-administrativa cuando el acto administrativo o el procedimiento es declarado nulo

Un tercer aspecto controvertido consiste en determinar si la suspensión del plazo de prescripción producida durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario o del proceso contencioso-administrativo subsiste cuando, al finalizar dicho procedimiento, se declara la nulidad de los actos administrativos impugnados o del procedimiento que les dio origen. Una primera interpretación sostenía que no se suspende el plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario en el que se declara la nulidad del acto administrativo y la otra posición sostenía que, a pesar de la declaración de nulidad del acto, el procedimiento sí suspendía el plazo de prescripción.

Para efectos del propósito del presente artículo, resulta relevante advertir que ambas interpretaciones proyectan consecuencias distintas sobre la posición del contribuyente y de la Administración Tributaria. La primera, según la cual el procedimiento que concluye con la declaración de nulidad no produce la suspensión del plazo de prescripción, presenta un alcance más garantista para el contribuyente. En efecto, el tiempo transcurrido durante su tramitación continúa computándose, lo que puede determinar que la Administración pierda la posibilidad de ejercer nuevamente su facultad de determinación respecto de la obligación tributaria. En cambio, la interpretación que reconoce efectos suspensivos al procedimiento, pese a la posterior declaración de nulidad, preserva en mayor medida la posición de la Administración Tributaria, pues le permite volver a ejercer su facultad de determinación pues la prescripción se habría suspendido

durante el procedimiento. Esta distinción no pretende anticipar cuál de las dos interpretaciones es jurídicamente correcta, sino identificar el grado de protección que cada una otorga a los intereses en conflicto y, posteriormente, examinar qué posición han asumido los distintos órganos encargados de resolver esta controversia.

Esta controversia trasciende la interpretación del artículo 46 del Código Tributario y plantea un problema de mayor entidad: la posibilidad de reconocer efectos jurídicos a las actuaciones derivadas de actos administrativos que han sido expulsados del ordenamiento jurídico por tener vicios de nulidad.

1. La disposición introducida por el Decreto Legislativo 981 y su Exposición de Motivos

Al respecto, el Decreto Legislativo 981 (publicado el 15 de marzo de 2007) introdujo parte del actual penúltimo párrafo al artículo 46 del Código Tributario. Dicho párrafo establece lo siguiente:

Para efectos de lo establecido en el presente artículo **la suspensión** que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, **no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos.** (2007) [el énfasis es nuestro].

Al respecto, la Exposición de Motivos de la referida norma distingue expresamente entre los efectos que la nulidad produce respecto de la interrupción y de la suspensión del plazo de prescripción:

En el caso de un acto o procedimiento que dio lugar al mismo, que son declarados nulos, pero respecto de los cuales se produjo una impugnación dentro del plazo de prescripción original, la suspensión del plazo de prescripción

no se ve alterada por la declaración de nulidad del acto o del procedimiento ya que la causal que se aplica está referida a la existencia de un procedimiento contencioso o no contencioso.

Esta posición ha sido recogida en pronunciamientos expuestos del Tribunal Fiscal en las resoluciones 03722-5-2003 y 03239-1-2006, en los que se distingue la inexistencia de la causal de interrupción en el caso de un acto nulo y la causal de suspensión cuando esta se da dentro del plazo de prescripción, no siendo relevante que el acto impugnado o el procedimiento de fiscalización hubiera sido declarado nulo.

La propuesta se restringe a aclarar que en caso que un acto sea declarado nulo o el procedimiento de fiscalización en el que se emitió sea declarado nulo, no afecta la causal de suspensión referida al procedimiento contencioso tributario o al proceso contencioso administrativo en tanto la tramitación de los mismos ocurra durante el plazo de prescripción.

Finalmente cabe señalar que la propuesta implica que cuando existe un procedimiento contencioso y se suspende la facultad de determinar de la Administración Tributaria, la emisión de la resolución que pone fin a dicho procedimiento tiene como efecto levantar dicha suspensión, pero no constituye una nueva causal de interrupción. (2007)

En relación con la interrupción, reconoce que un acto administrativo posteriormente declarado nulo carece de aptitud para interrumpir el plazo de prescripción (supuesto contenido, por ejemplo, en el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario<sup>18</sup>), pues el presupuesto mismo de la interrupción desaparece con la declaración de invalidez del acto.

Sin embargo, respecto de la suspensión, sostiene que la posterior declaración de nulidad no afecta la suspensión del plazo de prescripción que se da durante el procedimiento contencioso-tributario o de la demanda contencioso-administrativa. Ello, pues lo importante para la verificación de la causal de suspensión es que la impugnación se haya rea-

lizado dentro del plazo de prescripción, en tanto dicha causal está referida a la existencia de un procedimiento contencioso.

Por lo tanto, la Exposición de Motivos señala que el Decreto Legislativo 981 'aclarará' que, si el acto o procedimiento en el que se emitió dicho acto es declarado nulo, ello no afecta el hecho de que se haya verificado la causal de suspensión referida al procedimiento contencioso-tributario o al proceso contencioso-administrativo siempre que la tramitación de los mismos ocurra durante el plazo de prescripción.

Sobre esa base, el Decreto Legislativo 981 optó expresamente por reconocer los efectos jurídicos del procedimiento aun cuando este culminara con la declaración de nulidad de los actos administrativos impugnados. Podemos ver aquí que el legislador adopta una posición menos garantista para el contribuyente y más favorable para la Administración, a diferencia de lo que había ocurrido en los casos antes analizados.

2. El Tribunal Fiscal reafirma la disposición incorporada por el Decreto Legislativo 981

Además, esta interpretación fue posteriormente consolidada por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 00161-1-2008, aprobada como precedente de observancia obligatoria. Nuevamente, el Tribunal Fiscal adopta la posición menos garantista para el contribuyente.

Con fecha 8 de enero de 2008, se emitió la Resolución 00161-1-2008, mediante la cual el Tribunal Fiscal se pronunció sobre un caso en el que el contribuyente alegó la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para imponer una sanción, considerando que la tramitación del procedimiento en el que se declaró la nulidad de la resolución de determinación no suspendía el plazo de prescripción.

En dicha resolución, el Tribunal Fiscal estableció como precedente de observancia obligatoria<sup>19</sup> que

<sup>18</sup> En este supuesto se interrumpe el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria:

c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. (2013)

<sup>19</sup> La citada resolución estableció como precedente de observancia obligatoria, el siguiente criterio

La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones. Se suspende el plazo prescriptivo de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa. (2008, p. 145)

la tramitación del procedimiento contencioso-tributario suspende el plazo de prescripción incluso cuando en dicho procedimiento se declare la nulidad de la resolución impugnada:

**Se suspende el plazo prescriptorio** de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, **durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.** (2008, p. 7) [el énfasis es nuestro].

El fundamento central del precedente consiste en afirmar que la nulidad declarada respecto de los valores impugnados no alcanza al procedimiento mediante el cual se declaró dicha nulidad. Así, bajo su consideración, no se puede limitar la eficacia jurídica de procedimiento pues es sobre la base de su validez que se sustenta precisamente tal declaración de nulidad. En consecuencia, el procedimiento conserva plena eficacia jurídica para producir el efecto suspensivo previsto en el artículo 46 del Código Tributario.

La postura del Tribunal es clara, pues adopta la segunda interpretación comentada líneas arriba, la cual también adoptó el legislador cuando publicó el Decreto Legislativo 981.

### 3. La posición del legislador en el Decreto Legislativo 1311

El 30 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo 1311 mediante el cual se mantuvo la regla introducida por el Decreto Legislativo 981. El legislador vuelve entonces a adoptar una posición menos garantista para el contribuyente.

Es más, su Exposición de Motivos reafirmó expresamente el criterio contenido en el precedente de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal al señalar que la declaración de nulidad del acto administrativo o del procedimiento en virtud del cual se emite, no afecta la suspensión del plazo de prescripción:

(...) aun cuando en apariencia la facultad de determinar la obligación tributaria ya se ha ejercido con la notificación de la resolución de determinación que luego es reclamada y apelada, si en estas etapas se declarara la nulidad de los valores impugnados de acuerdo a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 46, ello no afecta la causal de suspensión del plazo de prescripción de la facultad de determinar que precisamente, no se puede entender ejercida

desde que la resolución de determinación o el procedimiento de fiscalización que le dio origen es declarado nulo.

Nótese también, que en el supuesto de la declaración de nulidad de un acto de determinación no se habría iniciado el cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la administración tributaria de exigir el pago de la deuda tributaria. (2017)

Ahora bien, en nuestra opinión, el criterio normativizado mediante el Decreto Legislativo 981 –y mantenido por el Decreto Legislativo 1311– y el pronunciamiento de observancia obligatorio emitido por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 00161-1-2008 resulta cuestionable.

En efecto, los artículos 12 y 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General (2026) establecen que la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos (*ex tunc*) a la fecha de emisión del acto administrativo y alcanza a todos aquellos actos sucesivos que estén vinculados a él.

La consecuencia jurídica de la nulidad consiste, precisamente, en expulsar el acto administrativo del ordenamiento jurídico como si nunca hubiera producido válidamente efectos.

Desde esta perspectiva, admitir que un acto declarado nulo continúe produciendo consecuencias jurídicas respecto del cómputo del plazo de prescripción resulta difícilmente compatible con el ordenamiento jurídico.

En otras palabras, si el acto administrativo desaparece *ex tunc* del ordenamiento jurídico, surge la interrogante acerca de cuál sería el fundamento jurídico que justificaría mantener los efectos derivados de su impugnación exclusivamente en materia de prescripción.

La respuesta ofrecida por el Decreto Legislativo 981 consiste en diferenciar conceptualmente el acto administrativo del procedimiento en el cual se cuestionó dicho acto. Sin embargo, esta solución plantea una dificultad adicional.

El procedimiento contencioso-tributario no constituye una realidad autónoma desvinculada del acto administrativo cuya legalidad se revisa. Por el contrario, su existencia depende precisamente de la emisión de dicho acto. Si este último es declarado nulo con efectos *ex tunc*, resulta discutible sostener que el procedimiento conserve plena eficacia para suspender el plazo de prescripción.

Esta problemática fue abordada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 04068-2023-PA/TC (caso Kallpa Generación S.A.).

4. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 04068-2023-PA/TC (caso Kallpa Generación S.A.)

El 20 de enero de 2026, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional emitió la sentencia recaída en el Expediente 04068-2023-PA/TC y señaló, como punto de partida, que la prescripción constituye una garantía estrechamente vinculada con la seguridad jurídica a fin de evitar que las facultades tributarias permanezcan abiertas indefinidamente.

Sobre esa premisa, el Tribunal Constitucional sostiene que la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario únicamente resulta constitucionalmente legítima cuando el procedimiento contencioso-tributario concluye confirmando la validez de los actos administrativos cuestionados.

Por el contrario, cuando el procedimiento culmina con la declaración de nulidad de dichos actos, desaparece el presupuesto que justificaría mantener suspendido el plazo de prescripción.

El Tribunal Constitucional señala que, en su posición, sostener que la suspensión de plazo de prescripción opera aun cuando se haya declarado la nulidad del acto, desnaturaliza el procedimiento contencioso-tributario, pues se le convertiría en un mecanismo que, en lugar de garantizar el control de los actos de la Administración Tributaria, terminaría restringiendo o desincentivando el ejercicio del derecho de contradicción por parte del contribuyente. Lo cual, vulneraría la garantía a la defensa establecida en el inciso 3 del artículo 139<sup>20</sup> de la Constitución Política del Perú.

Además, el Tribunal se remite a las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General para señalar que “los actos administrativos viciados de nulidad no pueden desplegar efectos jurídicos válidos, ni mucho menos efectos constitucionalmente legítimos, pues provienen del ejercicio

irregular del poder público” (2026, fundamento jurídico 32). Por tanto, cuando el artículo 12 de dicha norma establece que la declaración de nulidad del acto administrativo tiene efectos *ex tunc*, reconoce su invalidez intrínseca y protege la seguridad jurídica en tanto impide que se consoliden relaciones jurídicas sustentadas en actos contrarios al ordenamiento constitucional y legal.

Por lo tanto, concluye que los actos administrativos emitidos con vicios de nulidad carecen de eficacia jurídica y no pueden ser considerados como actos válidos para producir efectos en materia tributaria ni para alterar el cómputo de los plazos de prescripción.

Sobre esa base, el Tribunal Constitucional inaplica el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario al considerar que es inconstitucional, pues una interpretación constitucional impone considerar que la suspensión de la prescripción debe operar cuando el procedimiento contencioso-tributario no culmine con una declaratoria de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento donde se emitieron.

Entonces, a diferencia de la posición que había adoptado el legislador y el Tribunal Fiscal, vemos que nuevamente el Tribunal Constitucional adopta la posición más garantista para el contribuyente.

Desde esa perspectiva, la sentencia del caso Kallpa Generación S.A. supone una ruptura con la línea interpretativa iniciada por el Decreto Legislativo 981 y consolidada por el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución 00161-1-2008 del Tribunal Fiscal.

A manera de resumen, en el siguiente cuadro se muestra la posición adoptada por el legislador, el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional respecto a si la suspensión del plazo de prescripción producida durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario o del proceso contencioso-administrativo subsiste cuando, al finalizar dicho procedimiento, se declara la nulidad de los actos administrativos impugnados o del procedimiento que les dio origen:

<sup>20</sup> Artículo 139.-

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de 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. (1993)

Tabla 3

|                         | Posición                              | Norma / Resolución                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Legislador              | Menos favorable para el contribuyente | Decreto Legislativo 981<br>La declaración de nulidad del acto administrativo no afecta la suspensión del plazo de prescripción que se da durante el procedimiento contencioso-tributario o de la demanda contencioso-administrativa vinculada a dicho acto.                                                                                                                                                            |
| Tribunal Fiscal         | Menos favorable para el contribuyente | Resolución 00161-1-2008<br>Se suspende el plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa (precedente de observancia obligatoria).                                                                                                                                                                    |
| Tribunal Constitucional | Más favorable para el contribuyente   | Sentencia recaída en el Expediente 04068-2023-PA/TC (caso Kallpa Generación S.A.)<br>La suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario únicamente resulta constitucionalmente legítima cuando el procedimiento contencioso-tributario concluye confirmando la validez de los actos administrativos cuestionados y no cuando se declara la nulidad de los mismos. |

Fuente: Elaboración propia

IV. CONCLUSIÓN

La prescripción extintiva en materia tributaria constituye una garantía de la seguridad jurídica, pues somete el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria a límites temporales. En nuestra opinión, y desde esta perspectiva, las reglas sobre suspensión de la prescripción deben interpretarse de manera compatible con dicha finalidad y con los principios constitucionales que la sustentan.

El principal aporte de este trabajo consiste en sistematizar tres controversias surgidas en torno al artículo 46 del Código Tributario y comparar las respuestas ofrecidas por el legislador, el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema, las Salas Superiores y el Tribunal Fiscal. Este análisis permite identificar no solo las diferencias entre sus interpretaciones, sino también el distinto grado de protección que cada una reconoce al contribuyente frente al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria.

Respecto de la primera controversia, referida a la duración de la suspensión durante el procedimiento contencioso-tributario, se observa una clara divergencia. El Tribunal Constitucional ha entendido que la demora de los órganos administrativos no puede prolongar la suspensión más allá de los plazos legales para resolver. La Corte Suprema, en cambio, ha considerado que esta limitación solo resulta aplicable a los procedimientos comprendidos en el Decreto Legislativo 1311. La primera interpretación ofrece, por tanto, una mayor protección al contribuyente frente a las consecuencias de la inactividad administrativa.

La segunda controversia demuestra que las diferencias no se limitan a la aplicación temporal del Decreto Legislativo 1311. El Tribunal Fiscal ha con-

dicionado la limitación de la suspensión a los casos en los que se declare la nulidad del acto administrativo. Esta restricción no aparece en el texto del artículo 46 y permite que, en los demás supuestos, la suspensión continúe durante todo el tiempo que demore la Administración en resolver. Este criterio reduce significativamente la protección que la prescripción ofrece frente a la demora administrativa.

La tercera controversia se refiere a los efectos de la nulidad. El legislador y el Tribunal Fiscal han reconocido que el procedimiento contencioso mantiene efectos suspensivos aun cuando concluya con la nulidad de los actos impugnados. El Tribunal Constitucional, en el caso Kallpa Generación S.A., ha adoptado la posición contraria. Para este último, reconocer efectos sobre la prescripción a actuaciones vinculadas con actos declarados nulos resulta incompatible con la seguridad jurídica y con el derecho de defensa del contribuyente.

La comparación de estas tres controversias permite advertir un hallazgo adicional. Los distintos órganos del Estado no mantienen una posición uniforme respecto del equilibrio entre las garantías del contribuyente y las potestades de la Administración Tributaria. El Tribunal Constitucional ha sostenido, de manera consistente en los problemas analizados, las interpretaciones que otorgan una mayor protección al contribuyente. El legislador, la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal, en cambio, han adoptado posiciones distintas según la controversia examinada.

Esta falta de uniformidad tiene consecuencias que trascienden cada caso concreto. Una institución destinada precisamente a otorgar certeza sobre los límites temporales de las facultades tributarias ha sido objeto de criterios administrativos, judiciales y constitucionales divergentes. El resultado es un

escenario en el que el alcance efectivo de la prescripción puede depender del órgano que resuelva la controversia y de la interpretación que adopte.

En ese contexto, los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los casos Industrial Paramonga S.A.C. y Kallpa Generación S.A. constituyen un desarrollo relevante para la comprensión de la prescripción tributaria. Ambos refuerzan su dimensión constitucional y establecen límites a interpretaciones que trasladan al contribuyente las consecuencias de la demora administrativa o de actuaciones posteriormente declaradas nulas. Asimismo, el reconocimiento del proceso de amparo como mecanismo de tutela en determinados supuestos refuerza la posibilidad de controlar constitucionalmente aquellas situaciones en las que la prolongación de la controversia pueda vaciar de contenido la función garantista de la prescripción. 🏛️

### CONFLICTO DE INTERESES

Los autores declaran expresamente que no existen conflictos de intereses que hayan influido en la elaboración, evaluación ni publicación del presente artículo.

### FUENTES DE FINANCIACIÓN

Los autores declaran que no han recibido financiamiento externo para la realización de la presente investigación.

### ESTÁNDARES ÉTICOS

Los autores manifiestan que esta investigación ha sido desarrollada conforme con los principios y estándares éticos aplicables a la labor académica e investigativa.

### REFERENCIAS

Aguayo, J. (2021). La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones. *Derecho & Sociedad*, (56), 1-43. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/24022/22822>

Rubio, M. (1997). *Prescripción y Caducidad: la extinción de acciones y derechos en el Código Civil*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

### LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Código Tributario [CT]. Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF, 22 de junio de 2013 (Perú).

Constitución Política del Perú [Const.] (1993).

Decreto Legislativo 1311, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario, Diario Oficial *El Peruano*, 30 de diciembre de 2016 (Perú).

Decreto Legislativo 981, Decreto Legislativo que modifica artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias, Diario Oficial *El Peruano*, 15 de marzo de 2007 (Perú).

Decreto Supremo 006-2026-JUS, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial *El Peruano*, 30 de abril de 2026 (Perú).

Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, Diario Oficial *El Peruano*, 11 de abril de 2001 (Perú).

Ley 31307, Nuevo Código Procesal Constitucional, Diario Oficial *El Peruano*, 23 de julio de 2021 (Perú).

Ley Orgánica 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Diario Oficial *El Peruano*, 23 de julio de 2004 (Perú).

Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, 18 de mayo de 2023, Casación 11947-2022-Lima (Perú).

Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, 13 de marzo de 2024, Casación 26385-2023-Lima (Perú).

Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, 26 de mayo de 2015, Casación 12754-2014-Lima (Perú).

Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, Expediente 07745-2021 (Perú).

Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, 13 de abril de 2022, Expediente 12766-2018 (Perú).

Tercera Sala de Derecho Constitucional Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, 3 de septiembre de 2019, Casación 17656-2016-Lima (Perú).

Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, 4 de noviembre de 2020, Casación 25834-2017-Lima (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 10 de agosto de 2011, sentencia recaída en el Expediente 02407-2011-PHC/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 22 de septiembre de 2020, sentencia recaída en el Expediente 00004-2019-PI/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 12 de noviembre de 2020, sentencia recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 12 de mayo de 2023, sentencia recaída en el Expediente 04357-2022-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 20 de enero de 2026, sentencia recaída en el Expediente 04068-2023-PA/TC (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 8 de enero de 2008, Resolución 00161-1-2008 (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 12 de septiembre de 2012, Resolución 15012-10-2012 (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 26 de mayo de 2017, Resolución 01695-Q-2017 (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 7 de noviembre de 2017, Resolución 9789-4-2017 (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 21 de febrero de 2024, Resolución 00549-Q-2024 (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 17 de octubre de 2018, sentencia recaída en la Resolución 03231-Q-2018 (Perú).

Tribunal Fiscal [T.F.], 02 de septiembre de 2022, sentencia recaída en la Resolución 06394-9-2022 (Perú).