



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

EXPEDIENTE Nº : 7358-2005
INTERESADO : **MARINA ALARCÓN GÓMEZ**
ASUNTO : Prescripción
PROCEDENCIA : Santiago de Surco – Lima
FECHA : Lima, 22 de julio de 2005

Vista la apelación interpuesta por **MARINA ALARCÓN GÓMEZ** contra la Resolución Gerencial Nº 294-2005-GAT-GCAR-MSS del 28 de enero de 2005 emitida por la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03955-1-2004, en el extremo que resuelve se proceda a la determinación de la deuda correspondiente a arbitrios municipales del ejercicio 1999;

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que no procede la determinación de la deuda por arbitrios municipales de 1999, dado que a la fecha la facultad de la Administración para efectuar dicha determinación ha prescrito;

Que el artículo cuarto de la Resolución Gerencial Nº 294-2005-GAT-GCAR-MSS, resuelve se proceda a la determinación de la deuda correspondiente a los arbitrios municipales de 1999, considerando la norma vigente al 1 de enero de dicho periodo, de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03955-1-2004, habiéndose dejado sin efecto en el artículo segundo del citado acto, entre otras, la Resolución de Determinación Nº 00021380-AR-2002, girada por arbitrios municipales del referido periodo;

Que de autos se aprecia que la materia en controversia implica establecer si para el año 2005 se encontraba prescrita la facultad de la Administración para determinar la deuda por arbitrios municipales de 1999, considerando que la Resolución de Determinación Nº 00021380-AR-2002, emitida por dicho tributo y periodo, fue notificada el 5 de abril de 2002 y dejada sin efecto en el año 2005 en mérito al procedimiento contencioso en el que se emitió la Resolución Nº 03955-1-2004;

Que en ese sentido corresponde establecer los efectos de la notificación de una resolución de determinación, sobre el cómputo del término prescriptorio de las acciones de la Administración para determinar y cobrar la deuda tributaria, de conformidad con lo señalado en el artículo 45º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 953;

Que al artículo 43º del Código Tributario antes citado, establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro años, y a los seis años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, agregando que dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido y que la acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años;

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 45º de la citada norma, la prescripción se interrumpe por la notificación de la resolución de determinación o de multa, precisándose en el segundo párrafo del mismo artículo que el nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio;

Que por su parte el artículo 108º del mismo código señala que después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

siguientes casos: i) cuando éstos se encuentren sometidos a medios impugnatorios ante otros órganos, siempre que se trate de aclarar o rectificar errores materiales, como los de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados, ii) cuando se detecten los hechos contemplados en los numerales 1 y 2 del artículo 178º, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario, y iii) cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestren su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo;

Que dicho artículo agrega que la Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda;

Que en la aplicación de las normas antes citadas se han presentado sobre la materia dos posibles interpretaciones:

- i) La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108º del citado Código Tributario, procediendo la emisión de una nueva resolución de determinación, supuesto en el cual el término prescriptorio respecto de la parte de la deuda que recién se determina, no es interrumpido con la notificación de la resolución de determinación inicialmente emitida, y
- ii) La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, siendo distinto el caso de la notificación de la resolución de determinación cuando es objeto de revocación, sustitución, modificación o complementación en los casos previstos en el artículo 108º del Código Tributario, la cual interrumpe la prescripción de la acción que tiene la Administración para determinar tanto los elementos del hecho imponible acotados originalmente, como nuevos elementos que incidan en la determinación de la obligación tributaria, iniciándose un nuevo término prescriptorio de la acción de la Administración para determinar y cobrar la deuda tributaria a partir de la notificación del citado valor;

Que el primero de los criterios antes aludido es el que ha sido adoptado por este Tribunal mediante Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2005-25 del 19 de julio de 2005, por los fundamentos siguientes:

" (...) están sujetas a plazos de prescripción la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, la acción para exigir su pago y la acción para aplicar sanciones. Así lo establece el artículo 43º del Código Tributario. Por su parte el artículo 45º de dicho cuerpo de leyes, establece las causales de interrupción de la prescripción, entre las cuales se encuentra la notificación de la resolución de determinación, las que dan lugar al cómputo de un nuevo plazo de prescripción, el que por disposición expresa del segundo párrafo del artículo



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

45º del cuerpo de leyes en comentario, está referido a la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación notificada.

Dichas disposiciones deben ser concordadas con lo dispuesto por los artículos 60º y 61º del mismo ordenamiento, en virtud de los cuales la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros, sin perjuicio de lo cual y a partir de lo establecido por el artículo 61º del mencionado código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

De lo expuesto se concluye que nuestro sistema tributario reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y periodo concretos, dentro de un determinado periodo de tiempo, cual es el de prescripción, determinación que supone en la actualidad y dada la eliminación de las acotaciones parciales, una acción única, integral y definitiva, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108º del Código Tributario, por lo que una vez efectuada ésta y plasmada en una resolución de determinación, culmina la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente, estando impedida de desconocer sus propios actos y dando paso a su acción para exigir el pago de la misma.

Doctrinariamente, la obligación de la Administración Tributaria de respetar sus propios actos de determinación, ha sido ampliamente reconocida, así para Villegas: "... los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para el fisco que para el sujeto pasivo, debiendo quedar el primero ligado en mayor medida que el segundo a dicha resolución." "Mientras los derechos impugnativos del sujeto pasivo son amplios y sólo se encuentran limitados por el principio de legitimidad del acto determinativo, la administración queda vinculada al resultado arribado, y si el acto fue notificado al determinado y reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), la decisión determinativa tendrá efectos preclusivos para la administración en cuanto a su evaluación de los elementos para ella conocidos al momento de determinar"¹.

Por su parte César García Novoa, citando a F. Clavijo Hernández, señala que "La liquidación tributaria es, por tanto, un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone "la declaración de voluntad de la Administración sobre el an y el quantum de la obligación tributaria material", haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto."²

¹ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª. Edición. Depalma. Buenos Aires, 1995. p. 346, 347.

² GARCÍA NOVOA, César. El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria. Marcial Pons. Madrid, 2000. p. 216.



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

Ello explica y da fundamento a lo señalado en el último párrafo del texto original del artículo 45º del Código Tributario, al establecer que una vez interrumpida la prescripción por la notificación de la resolución de determinación, el nuevo cómputo del plazo de prescripción que se inicia es el vinculado a la acción de cobro de la Administración, dado que, conforme a lo expuesto, carecería de sentido que se iniciara un nuevo plazo para la acción de determinación de la que ya hizo uso la Administración, plasmando sus resultados en un valor y que no puede modificar salvo los supuestos excepcionales del artículo 108º.

En similar sentido se pronuncia un sector de la doctrina: "Una vez que la deuda ha sido determinada mediante la resolución de la Administración, corre nuevamente su prescripción desde el día siguiente a la notificación de ese acto (Art. 45º). Esta vez la prescripción cuyo curso se inicia es la de la acción para cobrar la deuda tributaria."³

Así, siguiendo el criterio establecido por la Resolución Nº 713-5-2000, la resolución de determinación lo que hace es poner fin al ejercicio de la acción de determinación y dar inicio al término prescriptorio para cobrar la deuda determinada.

La referida conclusión resulta aplicable, ya sea que se trate de tributos que deban ser determinados únicamente por la Administración Tributaria, como para aquellos que son autodeterminables por el deudor tributario y sujetos a verificación o fiscalización posterior de la Administración:

a) En el caso de tributos que sólo pueden ser determinados por la Administración Tributaria, arbitrios por ejemplo, el periodo de tiempo dentro del cual la Administración podrá determinar la deuda tributaria al deudor será de cuatro años, los que se computarán desde el 1 de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Vencidos esos cuatro años sin que tal determinación se haya producido y notificado al deudor, prescribirá la acción de la Administración para efectuar la determinación de la deuda tributaria y consecuentemente para exigir pago alguno al respecto.

Si por el contrario, la Administración accionó dentro de los cuatro años notificando al deudor la correspondiente resolución de determinación, el acto de la notificación permitirá que se inicie el cómputo del plazo prescriptorio para exigir el pago de la deuda así determinada, no teniendo sentido que se considere que la interrupción del plazo de prescripción opera respecto de la acción de determinación, toda vez que la realizada por la Administración se entiende, en principio, como definitiva.

b) Por su parte en el caso de los tributos que son autodeterminables por el deudor tributario, el plazo de 4, 6 o 10 años para que la Administración realice su propia determinación de la obligación tributaria, se computará desde el primero de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la

³ Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas, Tomo I, Lima octubre 2004, p 100.3



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

presentación de la declaración anual respectiva, o desde el primero de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible.

Si la Administración no actúa dentro del plazo que tiene para determinar la deuda tributaria, prescribirá dicha acción y de haber autodeterminado el deudor un monto de tributo, éste resultará definitivo e imposible de ser modificado por aquélla, y de no haber cumplido éste con dicha obligación, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria habrá prescrito, originando que ya no sea posible cobrar la deuda que pudiera haber nacido.

Si, por el contrario, la Administración acciona dentro del plazo que al efecto tiene y determina una mayor obligación respecto de la determinada por el deudor, en el supuesto que ello ocurriera, producida la notificación al deudor deberá iniciarse el término prescriptorio para exigir el pago de la mayor deuda; y de no haber mediado determinación por parte del deudor, entonces producida la notificación de la resolución de determinación, se iniciará la prescripción para cobrar la deuda determinada.

Ahora bien, no obstante que nuestro Código Tributario establece como principio jurídico de carácter general el de la inmutabilidad de las resoluciones no impugnadas (únicas, definitivas e integrales), el artículo 108º del mismo admite supuestos excepcionales en los que procede la emisión de resoluciones de determinación complementarias, cuando se detecten, entre otros, los hechos contemplados en los numerales 1 y 2 del artículo 178º de dicha norma, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario, habiéndose establecido en las Resoluciones N.ºs. 2058-5-2002, 1703-4-2003, 4345-2-2003, 4265-4-2004, 6687-2-2004, 198-3-2005 y 549-2-2005, la necesidad que se hallan examinado nuevas situaciones o hechos respecto de los observados en la primera fiscalización, para la procedencia de las resoluciones de determinación complementarias.

En ese sentido, y dada la regla de prescripción de las acciones de la Administración para determinar y cobrar deuda tributaria y aplicar sanciones establecida en el texto original del artículo 45º del Código Tributario, cabe concluir que respecto de éstas nuevas situaciones, de las que la Administración no ha ejercido su acción de determinación precisamente por tratarse de aspectos nuevos no observados en la primera fiscalización, el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria continúa sin interrupción alguna desde que se inició el mismo, esto es desde cualquiera de los supuestos establecidos por el artículo 44º del código, toda vez que el acto de interrupción, la notificación de la resolución de determinación original en el presente caso, no las comprendió y por ende sólo produjo la interrupción del término prescriptorio por la deuda contenida en ella.

En igual sentido se pronuncia un sector de la doctrina nacional para quienes "La prescripción que se interrumpe con la notificación de la resolución de determinación y de la orden de pago es la de la deuda liquidada. Si por algún motivo ésta es diminuta, la parte no liquidada de la deuda sigue su curso prescriptorio", agregando que "La observación también es importante respecto de los casos en que por mediar los hechos a que se refiere el Art. 178º, inciso 1 y los de connivencia entre el personal de la Administración y el deudor



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

tributario, procede reabrir la determinación según el Art. 108º, inc. 1ª, así como en los de notificación de la orden de pago, la cual siempre deja abierta la posibilidad de formular la determinación definitiva”⁵.

Cabe tener en cuenta que en las Primeras Jornadas Nacionales de Tributación, organizadas por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, a propósito del caso de las resoluciones parciales de acotación, las mismas que no son más recogidas por nuestro Código Tributario, se aprobó por unanimidad de los votantes, como conclusión Nº 8 que: “La notificación de la acotación parcial no interrumpe la prescripción del derecho del Fisco a determinar el saldo de la obligación”⁶.

Extrapolando dicha conclusión al tema que nos ocupa, cabría concluir que en el caso de la reapertura de la fiscalización al amparo de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 108º del Código Tributario, la notificación de la resolución de determinación original, que haría las veces de la acotación parcial antes referida, no interrumpiría la prescripción del derecho del Fisco a determinar el saldo de la obligación no establecida inicialmente.”

Que el criterio del Acuerdo antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10, suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002;

Que teniendo en cuenta lo expuesto y siendo que en el caso de autos la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria por concepto de arbitrios municipales de 1999 se inició el 1 de enero de 2000, conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 44º del Código Tributario, la misma concluyó el 31 de diciembre de 2003, en aplicación del plazo de prescripción de 4 años previsto en el artículo 43º del citado código, toda vez que la notificación de la Resolución de Determinación Nº 00021380-AR-2002 efectuada el 5 de mayo de 2002, no interrumpió la acción de la Administración para determinar la deuda por dicho tributo y periodo, sino únicamente la acción para efectuar su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción sólo para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, el que, por lo demás, ha sido dejado sin efecto mediante la Resolución Gerencial Nº 294-2005-GAT-GCAR-MSS;

Que en ese sentido no corresponde que la Administración emita una nueva resolución de determinación por arbitrios municipales de 1999, al no haberse interrumpido el termino prescriptorio con la notificación de la resolución de determinación inicialmente emitida, y encontrarse, en consecuencia, prescrita la facultad de aquélla para dicha determinación en el año 2005;

Que conforme a lo indicado en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2005-25 de 19 de julio de 2005, el acuerdo adoptado se ajusta a lo previsto en el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, por lo que corresponde que se emita la presente resolución con carácter de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial El Peruano;

Con las vocales Cogorno Prestinoni y Winstanley Patio, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli;

⁴ Numeral 2 del artículo 108º de acuerdo al texto vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo Nº 953.

⁵ Manual del Código Tributario. p. 100.1

⁶ Cuadernos Tributarios Nº 4. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima, diciembre de 1987. p. 181.



Tribunal Fiscal

Nº 04638-1-2005

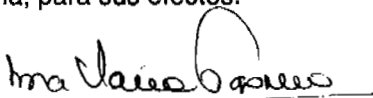
RESUELVE:

1. **REVOCAR** el artículo cuarto de la parte resolutive de la Resolución Gerencial Nº 294-2005-GAT-GCAR-MSS de 28 de enero de 2005.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

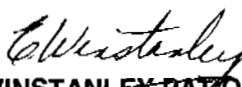
"La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor, situación reconocida en el último párrafo del texto original del artículo 45º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF.


Sin embargo, la acción de determinación no concluye en los casos previstos en el artículo 108º del citado Código Tributario, procediendo la emisión de una nueva resolución de determinación, supuesto en el cual el término prescriptorio respecto de la parte de la deuda que recién se determina, no fue interrumpido con la notificación de la resolución de determinación inicialmente emitida."

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco - Lima, para sus efectos.


COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA


CASALINO MANNARELLI
VOCAL


WINSTANLEY PATO
VOCAL


Velásquez López Raygada
Secretario Relator
CM/LCH/387/rmh