

vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 1º). Este precepto dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el derecho penal. Según este precepto, vence la prescripción en el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término de un año (1) de enero siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 1º).

IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS, SEGURIDAD JURÍDICA Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA



El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 44). Este precepto dispone el régimen del derecho peruano. Según este precepto, prescripción de las sanciones, el término *de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible*, respecto de deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior *Renta y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en los casos de "tributos no comprendidos"*.



PERCY BARDALES CASTRO

Título: IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS, SEGURIDAD JURÍDICA Y
PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni ser incorporado a un sistema informático, ni ser transmitido por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia o grabación, sin la autorización escrita del editor.

© Todos los derechos reservados
© EY
© Ernst & Young

Autor: Percy Bardales Castro
Editado por:
Ernst & Young Consultores S. Civil de R. L.
Av. Víctor Andrés Belaunde 171, Urb. El Rosario San Isidro, Lima - Perú

Diseño y diagramación: Karla Ramírez
Fotos: Shutterstock

1a. edición - Enero 2023

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2023-01129
ISBN: 978-612-5043-32-0
Publicación digital:
https://www.ey.com/es_pe/tax/libro-irrectroactividad-normas-materia-tributaria

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia o grabación, sin la autorización escrita de los titulares del *copyright*.



PERCY BARDALES CASTRO

IRRETROACTIVIDAD DE LAS
NORMAS, SEGURIDAD JURÍDICA
Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA
TRIBUTARIA

A propósito de la Sentencia No. 556/2020, relativa a
la Primera Disposición Complementaria Transitoria del
Decreto Legislativo No. 1421







*Para mi querido Sebastián Ignacio, mi hijo
Para Fiorella, mi esposa
Para Enrique & Nelly, mis padres
Para Ebert, Jorge y Gustavo, mis hermanos
Para mis abuelos*





CONTENIDO

Proemio	15
Prólogo	18
Resumen	32
Summary	33
Palabras Clave	35
Abreviaturas	37
Introducción	40
Capítulo Primero	47
Aspectos Generales sobre la Prescripción en Materia Tributaria	47
1. Sobre el concepto de prescripción extintiva en materia tributaria	48
2. Regulación legal de la prescripción extintiva en materia tributaria	50
3. Tratamiento normativo que han tenido los plazos de prescripción extintiva en materia tributaria	51
4. Elementos esenciales que componen la estructura de la prescripción extintiva en materia tributaria	52
5. Criterios generalmente utilizados para la fijación del dies a quo o inicio del plazo de prescripción extintiva	54
6. Sobre el criterio utilizado para establecer la disposición legal aplicable para cada uno de los componentes esenciales de la prescripción extintiva en materia tributaria	55
7. Momento en el que se considera que ha operado o surtido efectos jurídicos la prescripción extintiva en materia tributaria	58
Capítulo Segundo	59
Aspectos relativos al <i>dies a quo</i> o inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria, hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113	59
1. Criterio utilizado en el Código Tributario para la fijación del dies a quo o inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria	60
2. Tratamiento normativo previsto en el Código Tributario para fijar el dies a quo o el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria	63
3. Tratamiento normativo que sustenta que el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba en forma simultánea a la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años	65

4.	Explicación gráfica de la secuencia normativa que reguló el inicio del plazo de prescripción antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113	67
5.	Pronunciamientos del Tribunal Fiscal que hayan declarado que el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba en forma simultánea a la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años	68
a)	Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005	68
b)	Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008	69
Capítulo Tercero		71
Aspectos relativos al <i>dies a quo</i> o inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria con motivo del cambio normativo previsto por el Decreto Legislativo No. 1113		71
1.	Tratamiento normativo previsto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113	72
2.	Explicación gráfica de la operatividad del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113	73
3.	Tratamiento normativo que sustenta que, a partir del 28 de septiembre de 2012 y a la fecha, el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se produce luego de concluido el ejercicio de la potestad para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones	74
4.	Tributos y períodos al que le es -y no le es- aplicable el régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113 para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria	74
5.	Pronunciamientos del Tribunal Fiscal en relación al régimen normativo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, relativo al inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria	75
a)	La Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017	75
b)	Fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, resolución emitida con carácter de observancia obligatoria	76
6.	Pronunciamientos judiciales en relación al régimen normativo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, relativo al inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria	81
a)	Sentencia de Casación No. 12335-2017	81
b)	Sentencia de Casación No. 3648-2018	83

7. Explicación casuística y gráfica de la aplicación del régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, para fines del inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria	84
Capítulo Cuarto	91
Aspectos relativos a la entrada en vigencia de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	91
1. Sobre el alcance normativo de la PDCT	92
2. Efecto derivado de la entrada en vigencia de la PDCT en relación en relación al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado mediante el Decreto Legislativo No. 1113	93
3. Explicación gráfica del efecto jurídico que generó la entrada en vigencia de la PDCT	95
Capítulo Quinto	97
Aspectos relativos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	97
Sub Capítulo Primero	98
Aspectos relativos al principio de irretroactividad de las normas tributarias	98
1. Sobre el concepto del principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria	98
2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria	102
Sub Capítulo Segundo	103
Aspectos relativos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias	103
1. Sobre la infracción al principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT	103
2. Explicación gráfica del impacto de la eficacia en el tiempo de la PDCT a los hechos consumados antes de enero de 2012	105
3. Explicación casuística y gráfica de la eficacia retroactiva del régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, en virtud de la entrada en vigencia de la PDCT	106
Sub Capítulo Tercero	111
Aspectos relativos al uso de disposiciones transitorias con motivo de una posible infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias	111
1. Sobre la necesidad que el Decreto Legislativo No. 1113 establezca -o no- en forma directa una disposición transitoria y/o similar a fin de -pretender- aplicar su regulación a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución en materia tributaria	111

2. Sobre si el artículo 2122 del Código Civil establece una posible solución a la omisión legislativa del Decreto Legislativo No. 1113 de establecer en forma directa una disposición transitoria y/o similar a fin de -pretender- aplicar su regulación a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución en materia tributaria	112
Sub Capítulo Cuarto	117
Aspectos relativos al uso de leyes de naturaleza interpretativa con motivo de una posible infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias	117
1. Sobre la naturaleza jurídica y requisitos para la emisión de leyes interpretativas en materia tributaria	117
2. Parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional sobre la naturaleza jurídica y requisitos para la emisión de leyes interpretativas	118
3. Sobre si la PDCT constituye -o no- una «ley interpretativa» de las modificaciones realizadas por el Decreto Legislativo No. 1113 al numeral 7 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2 del artículo 45, disposiciones ambas previstas en el Código Tributario	120
Capítulo Sexto	125
Aspectos relativos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	125
Sub Capítulo Primero	126
Otras infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la primera disposición complementaria transitoria del decreto legislativo No. 1421	126
1. Sobre otras posibles infracciones a la Constitución y a la ley en las que se ha incurrido con motivo de la dación y entrada en vigencia de la PDCT	126
Sub Capítulo Segundo	127
Aspectos relativos a la infracción al principio de delegación legislativa específica	127
1. Sobre el fundamento y la función del principio de delegación legislativa específica	127
2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de delegación legislativa específica	128
3. Sobre la imposibilidad de recurrir a fórmulas genéricas y/o conceptos indeterminados para autorizar el ejercicio de la potestad normativa delegada	129
4. Pronunciamientos -judiciales o administrativos- que hayan establecido algún criterio sobre los límites al ejercicio de la potestad normativa para la delegación extraordinaria de facultades legislativas del Congreso al Poder Ejecutivo	130

5. Sobre la legislación reciente relativa al ejercicio de la potestad normativa tributaria delegada	134
6. Sobre las materias autorizadas por la ley de delegación de facultades legislativas que dio lugar a la incorporación de la PDCT, a fin de establecer si se configuró -o no- una infracción a los límites previstos para el ejercicio de la potestad normativa tributaria delegada	152
7. Sobre el alcance de las materias autorizadas por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823: supuesto que fue utilizado como habilitación legal para la incorporación de la PDCT, a fin de establecer si se configuró o no una infracción al ejercicio de la potestad normativa tributaria delegada	156
8. Sobre si el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 constitúa -o no- la causal de habilitación legal para el ejercicio de la potestad normativa delegada que dio lugar a la incorporación de la PDCT	157
Sub Capítulo Tercero	161
Aspectos relativos a la infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria	161
1. Sobre el fundamento y función del principio de reserva de ley en materia tributaria	161
2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria	163
3. Sobre si la PDCT transgrede -o no- el principio de reserva de ley en materia tributaria	164
4. Sobre si la exposición de motivos: (i) de la disposición pertinente del proyecto de ley de la Ley No. 30823; y, (ii) de la PDCT, corroboran -o no- que la PDCT transgrede el principio de reserva de ley en materia tributaria	166
Sub Capítulo Cuarto	170
Aspectos relativos a la infracción al principio de seguridad jurídica en materia tributaria	170
1. Sobre el fundamento y función general del principio de seguridad jurídica	170
2. Sobre el fundamento y función del principio de seguridad jurídica en materia tributaria	172
3. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de seguridad jurídica	179
4. Sobre si la PDCT transgrede -o no- el principio de seguridad jurídica en materia tributaria	181
Sub Capítulo Quinto	185
Aspectos relativos a la infracción al principio de derogación expresa en materia tributaria	185
1. Sobre los supuestos de derogación o modificación de las disposiciones legales, por su forma de manifestación	185

2.	Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el régimen de derogación o modificación de las disposiciones legales en materia tributaria	186
3.	Sobre si la PDCT transgrede -o no- la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario	190
4.	Sobre la incidencia o si resulta agravada la contravención a la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, si la infracción se realiza por una «disposición complementaria transitoria»	192
a)	Aspectos generales sobre las disposiciones complementarias	192
b)	Ánalysis del efecto de la emisión de una disposición complementaria transitoria en el caso concreto	193
Capítulo Séptimo		195
Aspectos (diversos) relativos a la funcionalidad y vigencia material del régimen normativo de prescripción extintiva en materia tributaria		195
1.	Sobre si es lógico -o no-, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, que se inicie el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, si previamente no se ha emitido y notificado la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa	196
2.	Aspectos relativos a la aplicabilidad (o no) de la teoría de la actio nata	198
a)	Sobre el concepto y la función de la teoría de la actio nata	198
b)	Sobre la aplicación directa -o no- de la teoría de la actio nata en el ámbito de la prescripción extintiva en materia tributaria	200
3.	Sobre por qué el régimen normativo de la prescripción extintiva para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, ha contribuido a la (errada) conclusión que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria no se inicia mientras no se emitan la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa	206
4.	Sobre la imposibilidad -o no- del ejercicio de una potestad sobre la base de una autolimitación administrativa	212
5.	Aspectos relativos a la aplicabilidad (o no) de la prohibición del abuso del derecho	215
a)	Sobre el concepto y los requisitos para que se configure el abuso del derecho	215
b)	Sobre si la derogación de la PDCT generaría o facilitaría -o no-, el abuso del derecho por los contribuyentes	217
6.	Aspectos relativos a la aplicabilidad (o no) del principio de igualdad en materia tributaria	221
a)	Sobre el concepto y el contenido del principio constitucional de igualdad en materia tributaria	221
b)	Sobre si la derogación de la PDCT genera -o no-, una afectación al principio constitucional de igualdad en materia tributaria	223

Capítulo Octavo	227
Acerca de la Sentencia No. 556/2020, emitida con motivo del proceso de inconstitucionalidad iniciado por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	227
Sub Capítulo Primero	228
Antecedentes previos a la publicación de la sentencia No. 556/220 relativa a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	228
Sub Capítulo Segundo	231
Análisis de la Sentencia No. 556/2020, emitida con motivo del proceso de inconstitucionalidad iniciado por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	231
1. Sobre el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que haya establecido algún criterio sobre la aplicación del régimen normativo previsto en la PDCT	231
2. Antecedentes que se generaron con motivo de la expedición de sentencia emitida en el expediente No. 0004-2019-PI	231
3. Sobre lo resuelto por el Tribunal Constitucional	233
4. Sobre el sentido de los votos emitidos por el Tribunal Constitucional en la Sentencia	234
Conclusiones	305
Recomendaciones	313
Referencias Bibliográficas	314
Anexo I	326
Documentos relacionados a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421	
Anexo II	327
Resoluciones del Tribunal Fiscal	
Anexo III	328
Sentencias de la Corte Suprema de Justicia	
Anexo IV	329
Sentencias del Tribunal Constitucional	
Agradecimientos	331





PROEMIO

La presente obra de Percy Enrique Bardales Castro aborda la tensión que existe entre el deber de contribuir y la seguridad jurídica, siendo esto último uno de los temas que en sus diversas manifestaciones ha sido más discutido últimamente en materia tributaria en el Perú.

De un lado, el deber de contribuir como una premisa relevante para el funcionamiento del Estado y de nuestra sociedad, pero que a su vez no es absoluto ni mucho menos irrestricto. Ello, requiere la existencia de límites, expresados -entre otros aspectos-, en el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria para fiscalizar, determinar la obligación tributaria y cobrarla.

De otro lado, los derechos de los contribuyentes a la seguridad jurídica, que implica estabilidad y predictibilidad. En efecto, un elemento importante para la seguridad jurídica es la predictibilidad en torno a los cambios en la legislación, los cuales de manera general sólo pueden afectar lo que ocurría hacia adelante. Ello, máxime cuando el cambio regula la institución de la prescripción que presupone desde ya un limitante efectivo en el tiempo durante el cual la Administración Tributaria podrá llevar a cabo acciones para fiscalizar, determinar y cobrar la obligación tributaria.

Y es que un cambio legislativo relevante mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 puso más aún de manifiesto dicha tensión, y llevó la discusión al Tribunal Constitucional quien la resolvió mediante la sentencia 556/2020.

El libro nos guía de manera detallada y didáctica en el entendimiento de la institución de la prescripción en materia fiscal y la forma de computar su plazo, la vigencia de las normas y la prohibición de su aplicación retroactiva, la vigencia específica del cambio normativo en torno a la prescripción tributaria y finalmente una aproximación crítica respecto de la solución que el Tribunal Constitucional dio a esta controversia.

Las conclusiones de la obra son desde ya clarificadoras y considero que las recomendaciones a las que arriba deben ser tomadas muy en cuenta por el legislador a fin de evitar discusiones sobre la seguridad jurídica respecto de aquellas normas que justamente deberían generarla.



Tengo el privilegio de ser socio de Percy Bardales, tengo la suerte de conocerlo hace ya casi 20 años, y le presento como un apasionado del proceso que discute la materia fiscal. Partiendo de una formación tributaria, ha recorrido los caminos del procedimiento administrativo tributario, del procedimiento contencioso tributario y de la discusión de la materia fiscal a nivel constitucional.

Anclado en una sólida formación jurídica, muy convencido de los derechos del contribuyente y en balance con la necesidad de generar ingresos para el funcionamiento del Estado, ha manifestado una capacidad de análisis relevante desde lo académico y también en el desarrollo de los procedimientos que patrocina en los que ha generado tendencias, entre otras, en materia de la discusión fiscal sobre cada uno de los componentes de la deuda tributaria.

En EY creemos firmemente en la construcción de un entorno mejor para los negocios. Cada una de nuestras actividades tiene como “por qué” a la generación de confianza. Ello, en la expectativa de generar una cadena virtuosa de valor de manera tal que cada acción desarrollada genere más confianza. No cabe duda que la obra de Percy Bardales contribuye, vía la difusión de conocimiento, a dicho objetivo.

Nuestro sincero agradecimiento a Percy Bardales, socio y amigo, por confiarnos la oportunidad y brindarnos la responsabilidad de iniciar con su obra este camino.

Lima, Noviembre de 2022.



David de la Torre
Socio Líder de Impuestos
EY Perú



PRÓLOGO

Constituye para mí motivo de gran satisfacción redactar estas líneas prologales a la obra de Percy Bardales Castro *Irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y prescripción en materia tributaria*. Ya, de salida, no puedo hacer otra cosa que afirmar que se trata de una obra excelente, la cual tiene como *leit motiv* la sentencia número 556/2020 relativa a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 del Tribunal Constitucional peruano. Sentencia que se publicó el 2 de octubre de 2020 y que hacía referencia a la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria peruana de exigir el cobro de la deuda tributaria.

Siempre pienso que escribir un prólogo conlleva, al mismo tiempo, un honor y una responsabilidad. Un honor porque el prologuista, más allá de meras motivaciones de vanidad personal, entenderá siempre la solicitud del prólogo como una distinción, muchas veces inmerecida. Y una responsabilidad porque el prologuista tiene que saber aquilatar; buscar el justo equilibrio de un *check and balance* muy difícil. Un prólogo tiene que introducir la obra, pero solo hasta cierto punto (evitando eso que se llama el *spoiler*). Debe ser descriptivo, pero el prologuista no debe eludir el dar su opinión sobre el tema. Y no se debe convertir en un ejercicio de autocoplacencia que reste protagonismo al autor. Ardua labor, pero intentaré cumplir estas exigencias.

Como hemos dicho estamos ante una obra excelente que pone el dedo en la llaga de uno de los problemas más complejos de la aplicación de los tributos, como es el de la prescripción. Problema que siempre ha estado presente en la dogmática peruana y que ha renacido como consecuencia de la citada sentencia del Tribunal Constitucional 556/2020.

Recordemos que es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien, pudiendo ejercer una pretensión, no la ejerce o la ejercita intempestivamente. Su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable, no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. Además, en el ámbito privado, la prescripción es una especie de castigo al abandono del crédito. Incluso se llega a afirmar que el ejercicio tardío de un derecho subjetivo es una forma

abusiva de ejercicio del mismo, denominado *retraso desleal*. De ahí que la concepción de la prescripción desde la óptica del derecho privado vaya ligada a la tesis de la *actio nata*. Se trata de una tesis, con un claro origen en las normas de Derecho Privado, cuya finalidad prioritaria es concretar el *dies a quo* del plazo de prescripción y que consiste en localizar ese instante en el momento en que la acción administrativa o la actuación del particular pudo efectivamente ser ejercitada.

Por su propia funcionalidad, la prescripción operará en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos que se resuelve en la existencia de una acción o pretensión de uno respecto a otro. Por tanto, en el ordenamiento privado, la prescripción es una sanción civil ante una presunción de abandono de un derecho subjetivo de crédito. Y el derecho de crédito solo puede ser comprendido como parte activa de una obligación. La *actio nata* presupone la existencia de un crédito vinculado a la obligación y presupone que ésta, con su dimensión activa y pasiva, es el objeto de la prescripción.

Como también se sabe, la prescripción se refiere asimismo a las posiciones jurídicas de la Administración en sus relaciones con los particulares, singularmente de la Administración Tributaria. Y ello, aunque la situación jurídica del Fisco, como la de cualquier entidad pública, se explica más bien a través del esquema de la potestad que del derecho subjetivo. La potestad pública, recuérdese, es el poder conferido legalmente a las Administraciones por el ordenamiento jurídico y, singularmente, por la ley a la que está sujeta la Administración.

A diferencia de lo que ocurre con la prescripción civil, la prescripción en el ámbito tributario es una causa objetiva de extinción de la obligación tributaria, por lo que debe aplicarse de oficio y no como una excepción procesal del deudor, como ocurre en el derecho privado. Por eso, la prescripción en el Derecho Tributario solo puede tener como único objeto la obligación Tributaria. Esto es, aunque se articulen diversas prescripciones de las distintas facultades de aplicación del tributo, el objeto de la prescripción no puede ser otro que la obligación Tributaria, pues la prescripción es una causa objetiva de extinción de la misma. Por todo ello, la regulación de la prescripción tributaria en la norma doméstica de cualquier país (incluidos España y Perú) incorporará necesariamente diversas decisiones legislativas. Así, en primer lugar, debe comprender la fijación del plazo de tiempo en que las posiciones no ejercitadas tempestivamente prescriben, así como el momento inicial (*dies a quo*) y final (*dies ad quem*) del cómputo de dicho lapso temporal. Aunque la regulación del *dies ad quem* es, hasta cierto punto, innecesaria, en tanto el momento consumatorio de la prescripción será el resultado de la operatividad conjunta del momento inicial y del transcurso del plazo fijado.

Y en la medida en que uno de los signos distintivos de la prescripción es la interrupción de la misma y el reinicio del cómputo del plazo (el artículo 68,6 de la Ley española 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone de manera expresa que, *producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción...*) un aspecto fundamental del régimen de la prescripción es el de las causas de interrupción de la misma y el de los requisitos y condiciones en que dichas causales despliegan tal efecto interruptivo.

En el caso de Perú, el régimen de la prescripción se incluye en el Capítulo IV del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, cuya redacción originaria fue aprobada por Decreto Supremo N° 135-99-EF. Según el artículo 43 de este TUO el plazo de la prescripción de las

acciones para fiscalizar, determinar, exigir el pago de la deuda y sancionar es de cuatro años si el contribuyente presentó la declaración jurada respectiva y a los seis años para quienes no hayan presentado tal declaración.

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 44). Este precepto dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el derecho peruano. Según este precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término prescriptorio se computa *desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.*

En suma, en el ordenamiento peruano, y de acuerdo con estas normas, prescribe la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, la facultad de la propia administración para aplicar sanciones y la facultad para exigir el pago. Por tanto, la norma peruana se refiere indistintamente a la prescripción de la acción para fiscalizar, determinar, exigir el pago y sancionar por parte de la SUNAT.

Hay que señalar al respecto que esta disposición legal experimentó un cambio muy importante. El TUO del Código Tributario peruano vigente desde 1996 y hasta la publicación el 5 de julio de 2012 del Decreto Legislativo N° 1113, que entró en vigor el 28 de septiembre de 2012, decía que, con carácter general, la prescripción comenzaba a correr desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva, en lo que parecía un plazo único de prescripción.

Ahora bien, esta regla general se refiere a declaraciones, esto es, a tributos gestionados mediante declaración, en los cuales el contribuyente comunica hechos relevantes, pero no cuantifica el tributo, pues esa función es privativa de la Administración mediante la emisión de la resolución de determinación (en Perú) o acto administrativo de liquidación (en España). Pero en la actualidad, y dada la evolución aplicativa de los tributos masificados, la gestión de los mismos tiene lugar mediante declaraciones juradas o autoliquidaciones. En los modernos sistemas tributarios, quien aplica e interpreta la norma y realiza una primera cuantificación del tributo acompañada del correspondiente ingreso, es el contribuyente a través de la presentación de la autoliquidación. Pero a la Administración Tributaria se le reserva la función de verificar el cumplimiento correcto de las obligaciones por los contribuyentes. Por eso, el artículo 44 del Código Tributario peruano decía en su redacción anterior al Decreto Legislativo N° 1113 que también computaría la prescripción desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, *respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.* Se preveía, pues, el supuesto de que la cuantificación del tributo la llevase a cabo el contribuyente, sin intervención de la Administración. Y, en ambos casos, el plazo de prescripción comenzaba el uno de enero del período impositivo siguiente.

La redacción del Código Tributario tomaba en consideración, en primer lugar, que lo que prescribe es la obligación tributaria, y que ésta puede gestionarse de dos maneras diferentes: mediante declaración del contribuyente y mediante autoliquidación. Y, en segundo lugar, a nuestro juicio, este precepto ya recogía la regla de la *actio nata*, según la cual no puede prescribir el derecho a cobrar una deuda que no se puede cobrar porque no es líquida ni exigible.

Así, el Código Tributario, tomando en consideración la regla general de gestión de los tributos mediante determinación administrativa, recogía como supuesto más común el de la prescripción de deudas desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva. En este caso, lo único que podía empezar a prescribir era la facultad para cuantificar la deuda, por dos razones elementales: porque el contribuyente no cuantificaba, sino que declaraba hechos (por tanto, quien cuantificaba el tributo era la Administración) y porque es evidente que, por una elemental aplicación de la *actio nata*, no podía empezar a prescribir el derecho a cobrar una deuda fiscal que no se encuentre determinada cuantitativamente.

Pero la mayoría de los tributos se gestionan mediante autoliquidaciones o declaraciones juradas. En estos casos, la prescripción empezaba a discurrir a partir del uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación resultaba exigible. Y ello es así en el ordenamiento peruano, desde el momento en que el artículo 59 del TUO del Código Tributario señala los fines del acto de determinación de la obligación tributaria, los cuales serían el de verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario y señalar la base imponible y la cuantía del tributo.

En estas situaciones, la *actio nata* para el inicio del cómputo del plazo de prescripción no puede requerir una deuda ejecutable, sino, simplemente, que la misma sea *pagable* por el contribuyente y *cobrable* por la Administración, lo que se vincula con los plazos legales para presentar las correspondientes declaraciones juradas. Por eso, para que empiece a correr el plazo de prescripción para comprobar una declaración jurada y exigir la deuda que en su caso corresponda, no es necesario que tal deuda sea exigible en el sentido tradicional de la *actio nata*. Basta simplemente que transcurran los plazos de cumplimiento por parte del obligado tributario. Ese es el significado que, a nuestro juicio, debía darse al artículo 44 del Código Tributario peruano en su redacción anterior al Decreto Legislativo N° 1113, cuando respecto a tributos determinados por el deudor tributario, se decía que la prescripción computaría desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea *exigible*. Dicha exigibilidad dependía de la finalización de los plazos para presentar la correspondiente declaración jurada, pues en tales plazos la obligación es exigible, en el sentido de *pagable* y *cobrable*. Por tanto, este precepto recogía ya antes del 28 de septiembre de 2012, la regla de la *actio nata*.

Precisamente por eso también, el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria que concluye en una resolución de determinación, según el artículo 45 del TUO del Código Tributario, constitúa causal de interrupción del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la obligación tributaria. Esto es, la notificación de la resolución de determinación de la deuda tributaria abría un nuevo plazo de prescripción a favor de la Administración.

Pero fue el Decreto Legislativo N° 1113 el que efectuó una diferenciación entre las distintas acciones para distinguir el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción. Como señala la Exposición de Motivos de esta norma, se trataba de adaptar la norma peruana a la evidencia de que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado, *siendo recién con la notificación de la resolución de determinación que se agota la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y, por tanto, debe iniciarse el término prescriptorio de la acción que puede ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en dicha resolución de determinación*. Esto es, según la Exposición de Motivos se pretendía introducir una modificación para diferenciar las distintas acciones en relación con el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción.

Como señala la Exposición de Motivos, se trataba de adaptar la norma peruana a la evidencia de que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria que previamente no se ha determinado. Supuestamente, se pretendía consagrar el criterio de que el plazo de prescripción para efectuar el cobro de una deuda solo puede comenzar a correr una vez que esa determinación es notificada al interesado mediante la Resolución de Determinación o de Multa. Así, el Decreto Legislativo N° 1113 incorporó el numeral 7) al artículo 44° del TUO del Código Tributario, que incluye una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y resoluciones de multa. Ello supuso, al tiempo, suprimir el numeral que establecía ese hecho como causal de interrupción en el artículo 45 del TUO del Código Tributario. Este nuevo numeral dispone que, en relación con la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas, el plazo de prescripción se computa *desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa*.

Este Decreto Legislativo N° 1113, entró en vigor el 28 de septiembre de 2012, y ello supone que queda claro que, a partir de entonces, el plazo de prescripción de la acción de cobro de la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa. Como toda norma jurídica, el nuevo número 7 del artículo 44 del Código Tributario tiene una vigencia formal, establecida a partir del 28 de septiembre de 2012, pero su vigencia material depende de la articulación de las reglas de derecho transitorio. En el ordenamiento peruano no existen reglas específicas que ordenen el tránsito temporal de las normas que introducen nuevas reglas en materia de prescripción.

Por eso es fundamental tener en cuenta, como dijimos, que estamos ante una regla nueva, pero limitada a fijar el momento inicial de la contabilización de la prescripción. Por ello, parece que lo razonable sería que el nuevo supuesto de inicio del cómputo de la prescripción se aplicase hacia el futuro, lo que supone que esa modificación de la regulación vigente en materia de prescripción tributaria con un nuevo supuesto de inicio del cómputo del plazo por la notificación de Resoluciones de Determinación o Multa debería desplegar sus efectos únicamente en relación con notificaciones que tengan lugar con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1113, esto es, con posterioridad al 28 de septiembre de 2012.

No obstante, como apuntamos, el Decreto Legislativo no contenía disposición transitoria alguna respecto de la vigencia o ultractividad del texto reformado, lo que suscitó importantes controversias. Tales controversias fueron, en parte, aplacadas cuando el 24 de noviembre de

2017 se publicó en el Diario Oficial, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, mediante la cual se señala que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación e Imposición de Multa por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113 y cuando tales resoluciones fuesen notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, debía regirse por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del TUO del Código Tributario, *por lo que no resulta aplicable el numeral 7 del mencionado artículo*. Esto es, se concluye, con buen criterio, que no se aplica la regla según la cual la prescripción de la acción de cobro de la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa.

Esta sentencia fijó la doctrina según la cual la prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de una deuda tributaria contenida en Resolución de Determinación y de Multa notificada a partir del 28 de septiembre de 2012 y por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, se rige conforme a lo establecido en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario. Lo que supone que, en estos supuestos no sería aplicable el nuevo *dies a quo* según el cual la prescripción empieza a correr con la notificación de la resolución de determinación. Lo que, al tiempo significa, que la acción para determinar y la acción para cobrar tendrán un plazo de prescripción cuyo inicio es común, rechazando el cómputo diferenciado de la prescripción de ambas acciones. Ello se acomodaría a la fórmula de gestión mayoritaria de los tributos en los modernos sistemas tributarios en los que prima el criterio de que la cuantía se determina inicialmente por el propio deudor tributario. Para estos casos, esto es, respecto a los tributos que deban ser determinados por el deudor tributario, el *dies a quo* se fija en el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible.

Pues bien, el 13 de septiembre de 2018 se publicó en el Diario Oficial, el Decreto Legislativo N° 1421, que entró en vigor al día siguiente. La Primera Disposición Transitoria Complementaria de este Decreto Legislativo estableció que “*tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación o de multa, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1º de enero de 2012 notificados a partir del 28 de septiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del CT*”. Como se puede apreciar, esta norma colisiona frontalmente con la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la mencionada resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 09789-4-2017.

Como es sabido, frente a esta Primera Disposición Transitoria Complementaria, se interpuso por parte del Colegio de Abogados de la Libertad demanda de inconstitucionalidad, publicada el 13 de septiembre de 2018 en el Diario Oficial El Peruano, por vulneración de los principios de irretroactividad de las normas jurídicas, la seguridad jurídica y por emitirse excediendo las facultades delegadas por parte del Congreso de la República. Vamos a valorar la primera de estas cuestiones, esto es, la posible vulneración de la seguridad jurídica por esta Primera Disposición Transitoria Complementaria.

Lo que se hizo fue introducir una regla de doble prescripción. Y ello, en tanto el artículo 44 del TUO del Código Tributario de Perú, anterior al Decreto Legislativo N° 1113, no diferenciaba entre la acción para determinar la deuda y la acción para exigir el pago de la misma, previendo únicamente que la prescripción se computaría desde el primero de enero del año siguiente en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva. Por su parte, el mentado Decreto Legislativo N° 1113 incorporó el numeral 7) al artículo 44º del TUO del Código Tributario con una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en resoluciones de determinación y resoluciones de multa. La notificación de la Resolución de Determinación dejaba de ser una causa de interrupción de la prescripción para ser un nuevo momento de inicio del plazo prescriptorio. Ello, indirectamente, supone implantar una *nueva prescripción*, la del derecho a cobrar la deuda tributaria una vez determinada.

Pero para apreciar correctamente la aplicabilidad de la *actio nata* es necesario determinar de qué tipo de acción hablamos y, por tanto, de cuál es el contenido de la misma. Así, en el ámbito tributario, antes de que la Administración pueda cobrar o ejecutar la deuda, la misma ha de ser determinada. En la fórmula clásica de gestión de los tributos, la deuda tributaria se cuantifica por la Administración ya que el contribuyente solo tiene el deber de declarar hechos. En este caso puede tener justificación la doble prescripción que finalmente se recoge en el Código Tributario de Perú: la correspondiente a la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y la referida a la acción para exigir su pago. En el primer caso, nos encontramos con una obligación surgida pero que no está determinada en su cuantía (*no liquidada* en terminología española). En el supuesto de la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria lo que está en juego es, no el derecho a cobrar, sino el derecho a la determinación del contenido de un crédito tributario. En este caso, el *dies a quo* del plazo de prescripción, aplicando la regla de la *actio nata*, debe situarse en el instante en que, de acuerdo con el ordenamiento, el acreedor puede desplegar sus facultades para determinar el importe de la deuda. Y ello es posible respecto a la Administración Tributaria porque, en el modelo tradicional de gestión de los tributos, es la Administración quien tiene una capacidad primaria para determinar el importe de la obligación tributaria.

Pero en las autoliquidaciones o declaraciones juradas la primera cuantificación del tributo corresponde al obligado tributario. Con la presentación de la declaración jurada la deuda no es *exigible* en el sentido de *ejecutable*, pero si es exigible en el sentido de *pagable* y *cobrable* (es decir, *recaudable*) como ya implícitamente reconocía el TUO del Código Tributario de Perú en su artículo 44,1, al disponer que el plazo de prescripción de la facultad de recaudación (*exigir el pago*) se iniciaba a partir del primero de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para que el contribuyente declare su obligación anual del Impuesto a la Renta, según el cronograma del SUNAT.

Y es que, en la fórmula normal de gestión de los tributos en la actualidad, en que la primera cuantificación de la deuda tributaria la hace el contribuyente a través de su declaración jurada, la deuda es *recaudable*, es decir *cobrable* y *pagable* desde que la misma es determinada y cuantificada por el contribuyente. La exigibilidad de la deuda procede del mandato legal que

dispone la obligación de pagar esa deuda tributaria cuantificada por el obligado tributario en el momento en que se presenta la declaración jurada, en los plazos legalmente habilitados para ello.

Ello supone que haya que rechazar la postura que justificó en su momento la introducción del numeral 7) al artículo 44º del TUO del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1113, incorporando una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa. Según esa postura, la incorporación de este nuevo numeral era imprescindible, pues mientras la SUNAT no determinase la deuda tributaria o impusiese la sanción, no surgiría el derecho al cobro, es decir, la deuda no sería exigible. Y, por tanto, como consecuencia de la regla de la *actio nata*, no podría comenzar a prescribir.

Al mismo tiempo, resulta totalmente cuestionable y contrario a principios fundamentales, el pretender condicionar el inicio del cómputo de la prescripción a la previa notificación de la Resolución de Determinación o Imposición de Sanción (tal como lo prevé el Decreto N° 1.113, que incorpora el numeral 7 al artículo 44 del CT). Ello, en definitiva, desnaturalizaría la esencia misma de la figura de la prescripción, pues el inicio de su cómputo estaría supeditado a una acción previa por parte del acreedor. Ello conduciría al absurdo de que podría no comenzar la prescripción por la mera falta de fiscalización o por la ausencia de ejercicio de la acción de cobro por parte de la Administración. Con lo de negativo que tendría para la seguridad jurídica que el inicio de la prescripción dependa del perjudicado por ella.

A nuestro modo de ver, la modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1113, incorporando el numeral 7) al artículo 44º del TUO del Código Tributario, no puede basarse en la regla de la *actio nata*. Si esta regla supone que no puede iniciarse la prescripción hasta que la deuda sea exigible, la redacción del artículo 44 del Código Tributario peruano anterior al Decreto Legislativo N° 1113 ya lo incorporaba cuando, respecto a tributos determinados por el deudor tributario, se decía que la prescripción computaría desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea *exigible*. Dicha exigibilidad dependía de la finalización de los plazos para presentar la correspondiente declaración jurada. En tales plazos la obligación tributaria es exigible, en el sentido de *pagable* y *cobrable*.

La modificación legal introducida desdoblando la prescripción en un plazo para determinar la deuda y otro para cobrar la deuda determinada supone, además de convertir en regla lo que es la excepción en la moderna gestión de los tributos (gestión mediante acto de determinación por la Administración y mera declaración de hechos por el contribuyente), un reforzamiento del poder de la Administración. Pero si es criticable esa modificación legal, mucho más lo es el haber dado a la misma, alcance retroactivo, por medio de la Primera Disposición Transitoria complementaria del Decreto Legislativo N° 1421.

Fruto de estas controversias, el 24 de noviembre de 2017 se publicó en el Diario Oficial, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, mediante la cual se señala que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación e Imposición de Multa por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113, notificadas a partir del 28 de septiembre de

2012, debía regirse por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del TUO del Código Tributario. Consiguientemente, entendía el Tribunal Fiscal que *no resulta aplicable el numeral 7 del mencionado artículo*. Se afirma, por tanto, que no se aplica la regla según la cual la prescripción de la acción de cobro de la SUNAT inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Multa. Lo que viene a afirmar el Tribunal Fiscal es que, para resoluciones notificadas antes de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N 1113, se aplica la legislación anterior, con lo cual la prescripción empieza a computar el uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva y no con la notificación de la resolución.

En relación con la aplicabilidad en el tiempo de una nueva regulación de la prescripción, no es igual que esa nueva regulación se refiere al plazo o que tenga como objeto el *dies a quo*. Lo más habitual, en la mayoría de los casos, es que cuando se innova normativamente el régimen de la prescripción se opere sobre el plazo, con la finalidad de ampliarlo o reducirlo.

Sabido es que en materia tributaria se ha ido forjando una larga tradición doctrinal destinada a argumentar acerca de la irretroactividad de las disposiciones fiscales, normalmente intentando formular una regla general de irretroactividad que pudiera fundarse en una supuesta “especialidad” de la norma fiscal o en su posible equiparación con la norma penal. Pero ha sido, sin duda, la eventual colisión de las disposiciones retroactivas en materia tributaria con el derecho del particular a la certeza, la que ha favorecido una teoría de la limitación de la retroactividad desde postulados genuinamente tributarios. La contradicción que supone el hecho de que, teniendo las normas valor, exclusivamente para el futuro, puedan referirse a hechos o relaciones que hayan tenido lugar en el pasado, se acentúa en el caso de un ordenamiento como el tributario, orientado a la imposición de concretas obligaciones de hacer a los ciudadanos, ligadas a la realización por éstos de determinados hechos o a la concertación de determinadas relaciones.

Teniendo en cuenta que los hechos o actos a los que la ley tributaria vincula el nacimiento de obligaciones tributarias son inherentes al ejercicio por el ciudadano de su libertad personal y económica, las consecuencias tributarias de los mismos, en tanto un condicionante más de su eventual realización, deben ser conocidas en el momento en que el ciudadano ejerce su libertad a través de la conclusión de actos o negocios. Pero, por otro lado, la mutabilidad de las relaciones ordenadas por normas de Derecho Público exige una constante redefinición del interés recaudatorio como interés público por excelencia en materia tributaria. Y ello, en ocasiones, no puede concretarse en normas cuya eficacia sea solo *ad futurum*.

Varios han sido los intentos de elaborar teorías que mitigasen el evidente riesgo de una legislación con efectos retroactivos, algunas de ellas superadas históricamente (por ejemplo, la anualidad del tributo). En cualquier caso, las normas retroactivas de cualquier rango pueden ser objeto de un control constitucional desde la perspectiva de la versión subjetiva del principio de seguridad jurídica, que la entiende como protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles.

En este sentido, ha sido la doctrina alemana y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (*Bundesverfassungsgericht*) la que ha postulado un control de validez de las normas tributarias desde la óptica de la irretroactividad. El principio de seguridad jurídica

en su dimensión subjetiva de certeza y protección de la confianza, que nuestro Tribunal Constitucional utilizó para negar la posibilidad de cambios normativos imprevisibles, se traduce, para la doctrina alemana, en la exigencia de que el ciudadano pueda prever anticipadamente su carga tributaria.

En el caso de Perú, como hemos dicho, el principio de seguridad jurídica, aunque no está expresamente recogido en la Constitución, sí se encuentra implícito en la misma ya que la Norma Fundamental peruana califica a Perú como Estado de Derecho. Y a la luz de estas consideraciones es como hay que analizar la constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421. Tal análisis de constitucionalidad de esta previsión normativa debe hacerse partiendo de la premisa de que la seguridad jurídica es un principio en el ordenamiento constitucional peruano. Y de que vulnera la seguridad cierta forma de retroactividad, cuando afecta a la previsibilidad de las situaciones jurídicas y a la confianza legítima del contribuyente. Y que eso ocurre en el supuesto de hechos cerrados y agotados que provocan una retroactividad auténtica, lo que en Perú tiene su trasunto a través de la teoría de los hechos cumplidos. Si finalmente llegásemos a concluir sobre la retroactividad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, habría que verificar si existe alguna razón o motivo que legitimase esta retroactividad, disipando su incompatibilidad con la seguridad jurídica.

Sobre la base de lo expuesto, concluyó el Tribunal Fiscal señalando que el Decreto Legislativo 1113 afecta uno de los elementos de la prescripción, el inicio del plazo, que tiene *naturaleza inmediata y que se agota con su realización, por lo que corresponde aplicarle la norma que se encuentre vigente en dicho momento*. De manera que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, concluye que el inicio del cómputo del plazo de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en Resoluciones de Determinación y de Multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113, notificadas a partir a partir del 28 de septiembre de 2012 (fecha en que entró en vigencia el Decreto N° 1113), se rige por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario, según corresponda, por lo que no resulta aplicable el numeral 7 del anotado artículo. En suma, ello no puede implicar que el cómputo de plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se inicie después de dicha notificación, puesto que tal hecho, el inicio, ya se produjo conforme a los artículos 44, 1 a 4 del Código Tributario.

Por el contrario, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 incurre en un craso error al decir que *tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación o de multa, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1º de enero de 2012 notificados a partir del 28 de septiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del CT*". Entiende que el plazo, que ya se inició el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, *respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario*, puede volver a iniciarse el día siguiente de la notificación de la Resolución de Determinación o Multa. Y lo entiende

argumentando que la tesis del Tribunal Fiscal es errónea porque no tiene en cuenta que las deudas tributarias solo son exigibles una vez notificado el acto de determinación.

El desesperado intento de salvar la legitimidad de este precepto pasa por intentar reconducirla a alguno de los supuestos en que se acepta que la retroactividad no contraviene la seguridad jurídica. Y uno de esos casos es el de las leyes interpretativas. El argumento sería que, como la Resolución del Tribunal Fiscal desconoce que, de acuerdo con la *actio nata*, no puede prescribir una deuda que no es exigible, y que la exigibilidad depende de la notificación del acto de determinación, lo que viene a hacer la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 es interpretar una realidad utilizando un criterio lógico tradicional que la Resolución del Tribunal Fiscal habría venido a quebrar. La Primera Disposición Transitoria sería una norma interpretativa y su retroactividad sería admisible. Y ello porque SUNAT viene adhiriéndose a la tesis de que no hay una confianza digna de protección cuando la norma se limita a interpretar y no innova el ordenamiento jurídico.

Pero todas las afirmaciones anteriores, relativas a la supuesta retroactividad innata de las leyes interpretativas, no pueden bajo ningún concepto, servir para sustraer a este tipo de normas de los límites que a las mismas impone el ordenamiento. La teoría de la retroactividad implícita o por naturaleza de las normas interpretativas se encuentra en la actualidad abiertamente cuestionada. Y, además, una norma interpretativa tiene efecto retroactivo exclusivamente en el sentido de que, siendo su objeto la aclaración del significado de una norma anterior, su eficacia se extiende, por definición desde que esa norma anterior ha entrado en vigor. Pero para ello tiene que tratarse de una verdadera norma interpretativa, no de una norma común disfrazada de interpretativa. Por otro lado, no cabe defender que tal efecto retroactivo resulte admisible, en cualquier caso.

En el supuesto que nos ocupa, parece evidente que no se trata de una norma que se limite a interpretar ya que, por su carácter transitorio, está ordenando la aplicación temporal de un precepto. Su finalidad no es determinar cómo se interpreta el artículo 44 del Código Tributario peruano (es decir, desentrañar algún aspecto dudoso de su significado) sino decidir si se aplica el numeral 7 o no, atendiendo a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo N° 1113. Y sobre todo, pretende neutralizar una doctrina de obligado cumplimiento del Tribunal Fiscal. No cabe imaginar mayor efecto innovador del ordenamiento jurídico. Y cuando se innova el ordenamiento jurídico, la norma no puede considerarse interpretativa.

En suma, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 afecta retroactivamente a un hecho, el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que por ser un hecho agotado es generador natural de confianza legítima . Al violar esta confianza legítima, se incide sobre un hecho cumplido y se vulnera la seguridad jurídica. Por esa razón, la Primera Disposición Complementaria Transitoria aquí comentada es contraria al principio de seguridad jurídica, implícito en la cláusula de Estado de Derecho de la Constitución de la República de Perú. Es, por tanto, una disposición inconstitucional.

Y la conclusión no puede ser otra que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 es una disposición inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica.

La pretendida voluntad del Decreto Legislativo N° 1113 de efectuar una diferenciación entre las distintas acciones para distinguir el momento a partir del cual se inicia el cómputo de la prescripción no responde a la intención de adecuar el cómputo de la prescripción a la regla de la *actio nata*. Frente a la regla general de que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva, se introduce el nuevo numeral 7. Este numeral dispone que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de deudas contenidas en Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa tendrá lugar a partir de la notificación de tales resoluciones.

La finalidad de esta novedad legislativa, que entró en vigor el 28 de septiembre de 2012, no es hacer efectivo el principio de *actio nata*, según el cual el inicio de la prescripción requeriría la existencia de una deuda exigible. Y ello porque el criterio anterior ya incorporaba una exigencia de exigibilidad. Pero lo hacía en relación con deudas tributarias gestionadas mediante declaración jurada. Desde esta perspectiva, basta que la deuda sea exigible en el sentido de *pagable* y *cobrable*, lo que va ligado a la existencia de plazos para autoliquidar y pagar y no requiere la necesaria concurrencia de un acto de determinación notificado. Realmente, lo que pretende el Decreto Legislativo N° 1113 es introducir un nuevo supuesto de inicio del cómputo de la prescripción. Y el inicio de la prescripción, a diferencia del plazo de consumación de la misma, es un hecho que tiene lugar en un momento dado y que agota todos sus efectos.

Esto lo percibió, con buen criterio, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, de 7 de noviembre de 2017, de observancia obligatoria. Entiende que el inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en Resoluciones de Determinación o Multa por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto N° 1113, y notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, se regirán por los numerales 1 al 4 del artículo 44 del TUO del Código Tributario. No resulta, por tanto, aplicable el numeral 7 del mencionado artículo.

Con la finalidad de desconocer esta doctrina, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 fija el criterio opuesto. Dispone, con pretendida voluntad interpretativa, que en procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción se iniciase hasta el uno de enero de 2012 y que fuesen notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones. Y ello, conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Sin embargo, frente a esta conclusión, la sentencia del Tribunal Constitucional de Perú 556/2020 entiende que es posible aplicar el Decreto Legislativo No.1113 a supuestos en que el inicio del cómputo ya inició pero que no han transcurrido los plazos fijados para que se gane la prescripción, diferenciando de manera, a mi juicio desafortunada, entre retroactividad y hechos cumplidos. Se dice que no hay una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo No.1113, sino únicamente existiría una aplicación de la *teoría de los hechos cumplidos*. Solamente se estaría, por tanto, precisando (y no modificando) el alcance temporal del Decreto Legislativo No. 1113.

Al final, y como consecuencia de esa irremediable tendencia a banalizar las cuestiones complejas que caracteriza al mundo que vivimos, los medios de comunicación se han quedado con el hecho de que SUNAT podrá reclamar el pago a 158 empresas con deudas nacidas antes del 2012 por un total 9.256 millones de soles. Aunque se oculte que una parte sustancial de la deuda en cuestión no podrá ser cobrada de manera inmediata, pues para ello se deberá analizar primero la correcta determinación o no de las deudas en controversia.

Y debo poner fin a este prólogo, pues el lector sabe que el protagonista de esta obra que tiene en sus manos es y debe ser el autor y no el prologuista. Y debo poner fin, reafirmándome en mi opinión de que estamos ante un trabajo serio, riguroso y, como tal, revelador. Ante una aportación muy importante en la evolución de la doctrina sobre el Derecho Tributario latinoamericano y de la teoría de la prescripción tributaria en Perú. Un trabajo que se lee con facilidad y que ilustra y estimula. Mi agradecimiento a Percy por haberme concedido el honor de elaborar este extenso prólogo y mi felicitación por la publicación. Por su inteligencia y perseverancia. Y por su capacidad de trabajo. Porque como dijo Flaubert, a fin de cuentas, el trabajo es todavía el mejor medio de pasar nuestra vida.

César García Novoa

Santiago de Compostela, España, 18 de julio de 2022.





RESUMEN

Mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 (PDCT), publicado en septiembre de 2018, se reguló legislativamente el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro de las deudas tributarias, sobre deudas tributarias cuyo plazo de prescripción en mención ocurrió hasta el 1 de enero de 2012.

La entrada en vigencia de la PDCT generó -en su momento y hasta la fecha- discusión en diversos foros acerca de si se infringió o no diversas disposiciones, constitucionales y legales, asociadas -principalmente- a la aplicación correcta de la ley en el tiempo y a la seguridad jurídica.

Esta controversia, en el plano judicial, se resolvió con la sentencia No. 556/2020, emitida por el Tribunal Constitucional, en la que se analizó la declaración de inconstitucionalidad de la PDCT.

En el presente trabajo, sobre la base previa del análisis de los principales aspectos jurídicos involucrados en la materia, se advertirá si la sentencia 556/2020 incurre en errores al realizar el análisis jurídico constitucional del principio de irretroactividad de las normas tributarias. Así, de un lado, apreciaremos si ha considerado en su análisis las decisiones previas sobre tal principio, afectando la predictibilidad que debe tener todo órgano del Estado que resuelve controversias y, con ello, la seguridad jurídica. Y, por otro lado, si al disponer la aplicación de la PDCT a situaciones que a su entrada en vigencia constituían hechos consumados, se ha generado dos (2) efectos inconstitucionales: (i) que la prescripción ya consumada se haya reiniciado; y, (ii) que, al día de hoy, el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria sea imprescriptible.

SUMMARY

By means of the First Transitory Complementary Provision of Legislative Decree No. 1421 (PDCT by its acronym in Spanish), published in September 2018, the beginning of the statute of limitations period of the action to demand the collection of tax debts was legislatively regulated, on tax debts whose statute of limitations period in mention occurred until January 1, 2012.

The entry into force of the PDCT generated -at the time and to date- discussion in various forums as to whether or not it violated various constitutional and legal provisions, mainly associated with the correct application of the law in time and legal certainty.

This controversy, at the judicial level, was resolved with Ruling No. 556/2020, issued by the Constitutional Court, which analyzed the declaration of unconstitutionality of the PDCT.

In this paper, based on a previous analysis of the main legal aspects involved in the matter, it will be noted whether Ruling 556/2020 incurs in errors when carrying out the constitutional legal analysis of the principle of non-retroactivity of tax rules. Thus, on the one hand, we will appreciate whether it has considered in its analysis the previous decisions on such principle, affecting the predictability that every State body that resolves controversies must have and, thus, legal certainty. And, on the other hand, if by providing for the application of the PDCT to situations that upon its entry into force constituted consummated facts, two (2) unconstitutional effects have been generated: (i) that the statute of limitations already consummated has been reinitiated; and, (ii) that, as of today, the extinctive statute of limitations regime in tax matters is imprescriptible.





PALABRAS CLAVE

Abuso del Derecho, Acto propio, *Actio Nata*, Aplicación Inmediata, Artículo 44 del Código Tributario, Artículo 45 del Código Tributario, Artículo 46 del Código Tributario, Artículo 74 del Código Tributario, Artículo 103 de la Constitución Política, Artículo 104 de la Constitución, Artículo 2122 del Código Civil, Capacidad Contributiva, Cobro, Código Tributario, Confianza Legítima, Control Difuso, Corte Suprema, Deber de Contribuir, Decreto Legislativo No. 1113, Decreto Legislativo No. 1421, Delegación Legislativa, Delegación Específica, Derogación Expressa, Determinación, *Dies A Quo*, Disposición Transitoria, Disposición Complementaria, Disposición Derogatoria, Eficacia Diferida, Elementos de la Prescripción, Hechos Consumados, Hechos Cumplidos, Igualdad, Imprescriptible, Inconstitucionalidad, Infracción Constitucional, Interrupción, Irretroactividad, Legalidad, Ley No. 30823, Leyes interpretativas, Motivación, Motivación Aparente, Motivación Insuficiente, Norma VI, Norma VIII, Normal Especial, Normas en el Tiempo, Norma General, Obligación Tributaria, Predictibilidad, Prescripción, Plazo de Prescripción, Potestad Normativa Tributaria, Prescripción Extintiva, Prescripción de Cobro, Prescripción de la Determinación, Razonabilidad, Reinicio, Reserva de Ley, Retroactividad, Seguridad Jurídica, Suspensión, Tribunal Constitucional, Tribunal Fiscal, Ultractividad.



ABREVIATURAS

Código Civil	Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo No. 295
Código Procesal Civil	Código Procesal Civil, aprobado Decreto Legislativo No. 768, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Resolución Ministerial No. 010-93-JUS
Código Procesal Constitucional	Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley No. 28237
Código Tributario	Código Tributario vigente, aprobado por Decreto Legislativo No. 816, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF
Constitución Política	Constitución Política peruana de 1993
Corte Suprema de Justicia	Corte Suprema de Justicia del Poder Judicial peruano
LPAG	Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley No. 27444, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 004-2019-JUS

LPCA	Ley del Proceso Contencioso Administrativo, aprobada por Ley No. 27584, cuyo Texto Único Ordenado vigente fue aprobado por Decreto Supremo No. 011-2019-JUS.
Nuevo Código Procesal Constitucional	Nuevo Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley No. 31307
Primer Código Tributario	Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 263-H
PDCT	Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
Segundo Código Tributario	Código Tributario, aprobado por Decreto Ley No. 25859
Sentencia	Sentencia No. 556/2020, emitida en el expediente 00004-2019-Í/TC
Tercer Código Tributario	Código Tributario, aprobada por Decreto Legislativo No. 773
Tribunal Constitucional	Tribunal Constitucional peruano
Tribunal Fiscal	Tribunal Fiscal peruano



INTRODUCCIÓN

En el contexto actual, es un hecho indiscutible que los tributos -y la tributación en general- siguen constituyendo -aun cuando se trata de una visión tradicional- uno de los principales componentes de los ingresos financieros de los Estados, a los cuales se recurre y se utiliza en forma permanente para tratar de soportar en forma adecuada la carga económica que supone el cumplimiento de sus fines¹.

Este rol preponderante de los tributos en la agenda actual de los Estados pasa por la atención y verificación de diversos factores, tanto internos como externos. Para el tema que nos ocupa, a nivel básicamente interno de los Estados -entre otros aspectos- se encuentran: (i) el ejercicio -permanente, necesario y coyuntural- de la potestad normativa tributaria por parte de los Estados para crear, regular y exigir tributos, y sus aspectos conexos; (ii) la regulación y facilitación -a detalle- de mecanismos y medios necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y exigir el -pronto- pago de las correspondientes deudas tributarias -a fin de soportar en forma adecuada y esperable la carga económica que implica los fines del Estado-; (iii) el -consecuente y necesario-, incremento del uso de la tecnología e inteligencia artificial para el cumplimiento operativo de la tributación; (iv) el -consiguiente y necesario-, incremento de mayor acceso y subsecuente uso de información con impacto fiscal; (v) el aliento -y mayor prevalencia- al *interés recaudatorio* por parte del Estado, como un sujeto privado más en una relación jurídica obligacional tributaria; (vi) la -necesaria- creación y paulatina especialización de la justicia tributaria (v.gr., órganos resolutores judiciales -en la vía ordinaria y constitucional- en materia tributaria); (vii) el correlativo y creciente tránsito de la materia tributaria a la vía judicial (v.gr., a nivel de la justicia ordinaria y constitucional); (viii) el pronunciamiento -en última instancia y sobre el fondo- de los principales y actuales aspectos controvertidos en materia fiscal (v.gr., Corte Suprema de Justicia, Tribunal Constitucional); (ix) el aumento de la conciencia social sobre los parámetros que despliega nuestra Constitución frente y sobre a la regulación ordinaria en materia tributaria; (x) la correlativa y necesaria reformulación de la estructura y funcionalidad de la materia fiscal (v.gr., ejecución de los procedimientos dirigidos a fiscalizar, determinar, imponer sanciones, acciones de cobro, participación de los terceros, entre otras materias); (xi) el impacto de los medios de comunicación e información en general sobre el

¹ En tal sentido, ver: NEUMARK, Fritz (1994). Principios de la Imposición (2a. ed.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. p. 14; KIRCHHOF, Paul (1998). La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria. p. 26-27. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia: Tirant Lo Blanch; TIPKE, Klaus (2002). Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes. Madrid: Marcial Pons. p. 27.

efecto de la fiscalidad en los contribuyentes y sociedad en general; y, sin lugar a dudas, (*xii*) el -necesario, inexcusable y bien entendido- *deber de contribuir* que deben fomentar y cumplir los contribuyentes para hacer efectivo la recaudación de tributos -ya sea en forma directa o indirecta-.

En relación al *deber de contribuir*, es importante notar que su reconocimiento y protección jurídica -en tanto manifestación de la función constitucional de los tributos en nuestro país²-, se encuentra implícito y encuentra fundamento material en la estructura misma de un Estado Constitucional y Social de Derecho³.

A este efecto, conviene notar que en un Estado Constitucional y Social de Derecho, el ordenamiento jurídico -que no solo establece y regula derechos, sino también obligaciones y deberes (v.gr., el deber de contribuir)-, se debe encontrar estructurado funcionalmente para hacer prevalecer los valores y principios que consideramos relevantes⁴.

Así, se entiende que individuo y sociedad son dos (2) categorías o elementos que no son excluyentes, sino que se *integran* para conciliar y lograr la realización de ambos intereses⁵. Precisamente por lo anterior, los mismos exigen el *respeto y cumplimiento activo* por parte y para beneficio de todos⁶.

En concreto, para la *vigencia material* de estos valores y principios, empero, se exige no solo el cumplimiento formal de las leyes -entre las cuales se encuentran las que establecen, entre otros aspectos, *obligaciones y deberes jurídicos*-.

Es imprescindible, además, que la producción normativa, interpretación y aplicación de las leyes se encuentren, en todo momento y por todos, sujeta y conforme a la Constitución⁷, en especial a las normas constitucionales *sustanciales y/o programáticas*⁸. Esto, máxime si nos

2 En tal sentido, ver: LANDA ARROYO, César (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. p. 38-40. En: Temas de derecho tributario y público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra; ESCRIBANO, Francisco (2009). La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales. Lima: Grilley, p. 268 y ss; ESCRIBANO, Francisco (2017). La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Lima: Ara Editores. p. 31.

3 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional, órgano supremo de interpretación y control de la constitucionalidad en nuestro ordenamiento jurídico, ha establecido que a todo tributo «(...) *le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución)*». En el mismo sentido, ver: sentencias emitidas en los expedientes No. 02337-2007-AA, 2089-2007-PA/TC, 2248-2007-PA/TC, 2727-2002-AA/TC, entre otras.

4 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo (1985). La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Madrid: Editorial Civitas. p. 47, 97-99; LÓPEZ GUERRA, Luis y otros (2018). Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (11a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 33.

5 LANDAARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 37-38.

6 En el ordenamiento jurídico peruano, el artículo 38 de la Constitución Política establece que «*[t]odos los peruanos tienen el deber de (...) respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación*».

7 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Op. Cit. p. 50, 95, 97-99, 102; ZAGREBELSKY, Gustavo (2011). El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Madrid: Editorial Trotta. p. 39-40; GONZÁLEZ ORDOVÁS, María José (2003). Ineficacia, Anomía y Fuentes del Derecho. Madrid: Dykinson. p. 99-100; ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 29.

8 En tal sentido, ver: ATIENZA, Manuel y otro (2000). Ilícitos atípicos. Madrid: Editorial Trotta. p. 18-19; FERRAJOLI, Luigi (2002). Juspositivismo Crítico y Democracia Constitucional. p. 10. En: Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. (16). FERRAJOLI, Luigi (2004). Epistemología jurídica y garantismo. México D.F.: Fontamara. p. 123; FERRAJOLI, Luigi (2009). Constitucionalismo y Teoría del Derecho. Respuesta a Manuel Atienza y José Juan Moreno. p. 191 y ss. En: FERRAJOLI, Luigi y otros. La teoría del derecho en el paradigma constitucional (2a. ed.). Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo; FERRAJOLI, Luigi. Garantismo. Una discusión sobre derecho y democracia (2013). Madrid: Editorial Trotta. p. 16 y ss; FERRAJOLI, Luigi. La democracia a través de los derechos.

encontramos ante una realidad -en todo sentido-, en permanente cambio. Solo así se podrán cumplir los fines y objetivos del Estado.

Ahora bien, para el cumplimiento de estos fines y objetivos, es necesario que exista una necesaria y real interconexión entre estos presupuestos ideológicos y las instituciones jurídicas⁹.

A este fin responde, entre otros presupuestos o aspectos, el *deber de contribuir*, el cual constituye una condición preexistente y correlativa para el ejercicio constitucional de la potestad normativa tributaria del Estado -manifestación del poder constituido¹⁰- de crear, regular y exigir los tributos.

Así, en un plano *material*, se considera que la creación de un tributo supone reconocer previamente una *capacidad económica* (v.gr., reconocer un sustrato económico relevante, y una -consecuente- delimitación jurídica de esta realidad). Como correlato, esta situación impone un deber y consecuente comportamiento de todos y cada uno de los integrantes de la sociedad para facilitar el sostenimiento de los gastos públicos del Estado¹¹.

En un plano *formal*, por su parte, se asume que los tributos, precisamente por ser manifestación de una imposición que proviene de la ley, suponen que su cumplimiento (en forma directa, para el pago de tributos, o, en forma indirecta, para el cumplimiento de todo tipo de deberes de colaboración para lograr tal fin relevante), sea ineludible y obligatorio por todos.

En ese sentido, se entiende que el cumplimiento de este *deber de contribuir* se encuentra justificado, es mandatorio y tiene plena protección jurídica, *más allá de su reconocimiento expreso y específico en una disposición legal*. Responde, en todo momento, a la esencia y premisa básica del ejercicio de la potestad normativa tributaria¹² como medio para cumplir los fines del Estado.

No obstante lo anterior, es importante notar que la delimitación de los parámetros y contenido del *deber de contribuir* debe ser analizado, entendido y aplicado en atención a cómo se

El constitucionalismo como modelo teórico y como proyecto político (2014). Madrid: Editorial Trotta. p. 44 y ss; GARCÍA FIGUEROA, Alfonso (2010). Criaturas de la moralidad. Una aproximación neonconstitucionalista al derecho a través de los derechos. Madrid: Editorial Trotta. p. 125; DI PIETRO, Adriano (1998). Tutela del contribuyente y constitución material en la aplicación de la norma tributaria. p. 82. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia: Tirant Lo Blanch; BACHOF, Otto. ¿Normas constitucionales inconstitucionales? (2010). Lima: Palestra Editores. p. 57 y ss.

- 9 GONZÁLEZ, Eusebio y otro (2004). Derecho Tributario I. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones. p. 69.
- 10 Sobre la noción de *poder constituyente* y *poder constituido*, ver: SCHMITT, Carl (1982). Teoría de la Constitución. Madrid: Alianza Universidad Textos S.A. p. 93 y ss; GUASTINI, Riccardo (2001). Estudios de teoría constitucional. México D.F.: Distribuciones Fontamara. p. 40-41; BIDART CAMPOS, Germán J. (2002). Lecciones Elementales de Política (Sociedad, Estado y Derecho). Lima: Grigley. p. 441 y ss; CARPIOZO, Jorge (2009). El Tribunal Constitucional y sus límites. Trujillo: Grigley. p. 27 y ss; HERNÁNDEZ VALLE, Rubén. El poder constituyente derivado y los límites del poder de reforma constitucional (1993). p. 143 y ss. En: Revista Española de Derecho Constitucional. (37); NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. Poder Constituyente, Reforma de la Constitución y Control Jurisdiccional de Constitucionalidad (2017). p. 327 y ss. En: Revista Mexicana de Derecho Constitucional. (36).
- 11 GONZÁLEZ, Eusebio y otro. Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 199; MAURICIO SUBIRANA, Sonia (2019). Derecho financiero y tributario (2a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 74; SÁNCHEZ GARCIA, Miguel (2017). La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 217; NAVARRO FAURE, Amparo (2018). Principios y Fuentes del Derecho Financiero. p. 50. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General (4a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch; LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 39.
- 12 FERNÁNDEZ PAVÉS, María José (1995). La autoliquidación tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. p. 25.

encuentra configurado y adscrito este concepto en un determinado ordenamiento jurídico, en virtud del cual se pretende exigir el mismo para sustentar la imposición tributaria (v.gr., producción normativa y/o la fase aplicativa de los tributos, entre otros aspectos).

En efecto, como parte de la configuración y funcionalidad de un Estado Constitucional de Derecho, el *deber de contribuir* es un concepto que no puede y no se encuentra exento de límites o parámetros, en especial de orden sustancial. En otros términos, su análisis, configuración y necesidad de cumplimiento, no puede estar sujeto a una situación de sujeción irrestricta o absoluta¹³, o simplemente a una máxima general y/o moral¹⁴. Por ello, la legitimidad y tutela jurídica de esta noción es y debe ser reflejo *estricto* y claro de lo que establece el *marco legal y constitucional de cada ordenamiento jurídico*^{15,16}.

El ordenamiento jurídico peruano no es ajeno a este contexto actual. Así, el *deber de contribuir* encuentra fundamento y se encuentra sujeto -en forma directa e ineludible- a lo previsto en la Constitución Política (en especial, a las reglas y principios previstos en el artículo 74^{17,18} que enmarcan el ejercicio de la potestad normativa tributaria -originaria y delegada-), a la ley, y a los fines y principios que se busca tutelar o proteger como sociedad.

Entre otros principios que se deben atender y tutelar, sin duda alguna en todo Estado Constitucional de Derecho -que se autodenomine así y respete el orden constitucional y democrático sustancial-, en adición a la legalidad y capacidad contributiva, se encuentran el principio/derecho constitucional a la *seguridad jurídica*¹⁹ y -muy vinculado a éste-, el de irretroactividad de las normas.

13 En tal sentido, ver: FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. Ibid. Dem. p. 31; ESCRIBANO, Francisco. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales. Op. Cit. p. 449 y ss.

14 Como antecedente histórico, ya en el año 1776, se indicaba que «[t]odos ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal» (el subrayado es agregado nuestro) (SMITH, Adam (2012). Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Buenos Aires: Omegalfa. p. 58).

15 En esa línea se encuentra el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, el cual establece que «[t]oda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos» (el subrayado es agregado nuestro).

16 Se ha señalado que «[n]o existe, se mire como se mire, un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico (...) El deber tributario de los ciudadanos no es otra cosa que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento, es decir, al Derecho. El ciudadano, en ésta, como en las demás materias, no tiene más que obligaciones que surgen de la Ley y del ordenamiento, y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración Tributaria. Y la Administración no tiene, en esta materia como en cualquier otra, más facultades que las que proceden de la Ley y el ordenamiento, es decir, del Derecho, y que ninguna que emanen, para situaciones concretas y sujetos concretos, de unas ‘potestades tributarias’ de los órganos administrativos, capaces de ser ‘fuentes de facultades’ distintas de la Ley, ósea, del ordenamiento» (el subrayado es agregado nuestro) (GARCÍA AÑOVEROS, Jaime (1998). Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales. p. 104-105. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia. Tirant Lo Blanch). Asimismo, en tal sentido, ver: FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. La autoliquidación tributaria. Op. Cit. p. 35, 41-42; GARCÍA BERRO, Florián (2001). Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución. p. 267. En: Derecho Financiero Constitucional. Madrid: Civitas Ediciones; MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2001). La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. p. 407. En: Derecho Financiero Constitucional. Madrid: Civitas Ediciones.

17 El Tribunal Constitucional ha establecido una correlación entre el deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva. En tal sentido, ver: sentencias emitidas en los expedientes No. 2302-2003-AA-TC, 033-2004-AI/TC.

18 Se ha señalado que la constitucionalización del deber de contribuir «(...) en todas las constituciones, se hace sobre la base de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad» (GARCÍA NOVOA, César (2009). El concepto de tributo. Lima: Tax Editor. p. 135).

19 En tal sentido, ver: PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (2000). La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. p. 25-26. En: Boletín de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). (15); PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (2000). Seguridad Jurídica. p. 481-482. En: El derecho y la justicia. Madrid: Editorial Trotta; ÁVILA, Humberto (2014). Seguridad jurídica: una teoría estructural. p. 131. En: PENAGOS LÓPEZ, Pedro Esteban y otros. Seguridad jurídica en el sistema democrático. México D.F.: Tirant Lo Blanch; DÍAZ RUEDA, Ruth Marina (2014). La seguridad jurídica en la aplicación del derecho. p. 201. En: PENAGOS LÓPEZ, Pedro Esteban y otros. Seguridad jurídica en el sistema democrático. Op. Cit.; GARCÍA NOVOA, César (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. p. 56, 58. En: Revista Técnica

En materia tributaria, los principios de *seguridad jurídica* y de irretroactividad de las normas -entre otras reglas y principios-, son algunos de los que siempre han estado presente cuando se ha discutido y discute sobre la regulación de la tributación. Son elementos *imprescindibles* cuando se piensa en cualquier aspecto vinculado a los tributos.

En la actualidad, estos principios/derechos han adquirido una vigencia y relevancia constitucional innegable en el ámbito tributario. Muchos factores han contribuido decididamente a este protagonismo.

Por ejemplo, con motivo del incremento y mayor complejidad de la tributación en general, este protagonismo se encuentra en las diferentes situaciones generadas o derivadas del traslado al contribuyente de un rol activo y preponderante en el *cumplimiento tributario*²⁰.

En otras palabras, a diferencia de lo que ocurría en el pasado, ahora es el contribuyente quien -entre otros aspectos- identifica la ley aplicable, la analiza, la interpreta, la aplica a su caso concreto y, producto de lo anterior, declara su correspondiente liquidación de tributos -por un período fiscal específico-, para el posterior control de la Autoridad Tributaria.

Esta situación es de la mayor relevancia, porque ha trasladado el centro de la tributación, de una regulación de las leyes relativas a la configuración de la obligación tributaria a una regulación de la funcionalidad, de la liquidación de los tributos y los procedimientos administrativos tributarios asociados a estos aspectos²¹.

Así, como correlato de este rol encargado al contribuyente, el *deber de contribuir* -entre otras manifestaciones- exige que esta autoliquidación de tributos -como corresponde y debe ser, esté sujeta al correspondiente procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación de las obligaciones tributarias.

Producto de ello, empero, es posible que se presenten posibles discrepancias en la interpretación y aplicación de las normas tributarias aplicables (v.gr., expresado a través de la mayor liquidación de deudas tributarias, imposición de sanciones, y eventuales obligaciones adicionales, de ser el caso).

En este escenario, los principios de seguridad jurídica e irretroactividad de las normas vienen a exigir -entre otros aspectos- como requisito para la funcionalidad de los tributos, el conocimiento previo, público y preciso de las disposiciones legales²² que establezcan los diversos elementos

Tributaria (124); SÁNCHEZ PINO, Antonio José (2001). Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. p. 163. En: Derecho Financiero Constitucional. Madrid: Civitas Ediciones.

20 SÁNCHEZ GARCÍA, Miguel. La gestión tributaria. Op. Cit. p. 358 y ss; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 165, 170.

21 En tal sentido, ver: PÉREZ ARRAIZ, Javier (2000). La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 14 y ss; AGUALLO AVILÉS, Ángel (1994). El contribuyente frente a los planes de inspección. Madrid: Marcial Pons. p. 24; GARCÍA BERRÓ, Florián (2004). Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución. Op. Cit. p. 265-266; MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. p. 417-418.

22 PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. Op. Cit. p. 28; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. Seguridad Jurídica. Op. Cit. p. 483; ÁVILA, Humberto. Seguridad jurídica: una teoría estructural. Op. Cit. p. 119; VAQUER CABALLERÍA, Marcos (2010). La eficacia territorial y temporal de las normas. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 42; LÓPEZ GUERRA, Luis y otros. Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos. Op. Cit. p. 67; ARCOS RAMÍREZ, Federico (2000). La seguridad jurídica: una teoría formal. Madrid: Dykinson. p. 246 y ss; GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 60.

o componentes de la relación jurídico-tributaria. Solo así, se entiende, se podrá tener un sistema tributario coherente, válido y exigible.

Tratándose de la aplicación de las leyes vinculadas a la prescripción tributaria, esta problemática -asociada al *deber de contribuir*; al principio de *seguridad jurídica* y de *irretroactividad de las normas*-, es de mucha vigencia. Esto se debe a que estos principios/derechos, en especial la seguridad jurídica, son uno de los ámbitos irreductibles que nos permite indicar que si una norma jurídica responde o no a las reglas y valores sustanciales de un Estado Constitucional y Social de Derecho.

Así, en el mes de *septiembre de 2018*, se publicó el Decreto Legislativo No. 1421, producto del ejercicio de la delegación de facultades normativas que otorgó el Congreso de la República al Poder Ejecutivo.

En virtud de la PDCT, se estableció -en términos sencillos- que: *(i)* el plazo para cobrar las deudas tributarias; *(ii)* cuyo plazo de prescripción se inició antes y hasta el 1 de enero de 2012 (v.gr., conforme a las reglas tributarias vigentes en ese momento); *(iii)* se *reinicie* en la fecha que se notifiquen los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa); *(iv)* notificados a partir del 28 de septiembre de 2012 (v.gr. conforme a una nueva regla tributaria prevista en el Decreto Legislativo No. 1113, que precisamente entró en vigencia el 28 de septiembre de 2012).

En ese sentido, se discutió en foros académicos, profesionales, medios de comunicación, administrativos, judiciales, constitucionales, entre otros, acerca de si la PDCT infringió o no diversas disposiciones constitucionales y legales asociadas -principalmente- al ejercicio válido de la potestad normativa tributaria, a la aplicación correcta de la ley en el tiempo y a la seguridad jurídica. Esto dio lugar al inicio de un proceso de inconstitucionalidad de la PDCT, el cual concluyó con la emisión por el Tribunal Constitucional de la Sentencia No. 556/2020 (expediente No. 0004-2019-PI), la misma que declaró infundada la demanda interpuesta en su momento.

En el presente trabajo, se buscará resolver -principalmente- el siguiente problema: *¿En la sentencia 556/2020 del Tribunal Constitucional, donde se analiza la constitucionalidad de la PDCT, que dispone el reinicio del cómputo de los plazos de prescripción en el ámbito tributario, se ha realizado un adecuado análisis jurídico constitucional del principio de irretroactividad de las normas tributarias?*

A fin de resolver la presente interrogante, vamos a: *(i)* explicar el marco normativo y conceptual de algunos aspectos de la prescripción en materia tributaria. Este primer punto es vital, para poder entender los efectos de la entrada en vigencia de la PDCT y el sentido de lo resuelto por la Sentencia; *(ii)* analizar los aspectos específicos referidos a la irretroactividad de las normas tributarias. En concreto, se establecerá cómo se encuentra regulado en nuestro ordenamiento jurídico, especialmente para fines de la materia tributaria; *(iii)* explicar la naturaleza y características de las leyes interpretativas, de las disposiciones transitorias, así como lo previsto en la Constitución y en el Código Civil para la vigencia de las normas en el tiempo. Sobre eso, se evaluará el impacto de la vigencia de la PDCT en relación al principio de irretroactividad de las normas tributarias; *(iv)* analizar algunos otros aspectos vinculados a la aplicación del principio de irretroactividad de las normas tributarias, con motivo de la emisión de la sentencia 556/2020. Esto es, se evaluará si se ha incurrido en alguna infracción al artículo 103

de la Constitución Política y al principio de seguridad jurídica; (v) analizar los argumentos de la sentencia sobre el principio de irretroactividad de las normas tributarias. En concreto, se pretende advertir: (v.1) cuáles eran los temas que se debían analizar sobre esta materia; (v.2) si todos estos temas fueron analizados o no en la Sentencia; (v.3) si respecto de los temas que fueron analizados en la Sentencia, se consideraron o no todas las premisas y elementos de análisis correspondientes, (v.4) si se han presentado o no deficiencias en la motivación, de tal forma que nos encontramos ante situaciones que no permiten conocer el razonamiento adecuado que permitió resolver un tema de tanta trascendencia para el país; entre otros aspectos.

Para fines metodológicos, abordaremos estos temas, para facilitar el entendimiento de la presente materia tributaria, desde un punto de vista: (i) *histórico*, mostrando la secuencia en el tiempo que ha tenido el régimen normativo de la institución de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; (ii) *sistemático*, considerando la interpretación congruente e integral que se ha establecido y se debe establecer sobre este régimen de prescripción; (iii) de la *ratio legis*, dirigida a establecer la razón de ser de la prescripción para exigir el pago; (iv) *literal*, en atención a las premisas de interpretación que orientan la tributación, referenciando y analizando el régimen normativo nacional para el ejercicio de las potestades normativas tributarias (originarias y derivadas), para la consecuente producción normativa, así como para la aplicación e interpretación de normas asociadas a los actos aplicativos de las leyes vinculadas a la materia de análisis; (v) de la *funcionalidad de la institución*, mostrando y explicando la mecánica práctica del régimen normativo en mención; (vi) *jurisprudencial*, en atención a los diversos criterios administrativos y judiciales que han contribuido a delimitar el asunto materia de análisis; (vii) *casuístico*, sobre la base de presentar y explicar en forma casuística el tema materia de análisis; (viii) *gráfico*, mostrando en forma visual y fáctica, un problema de claro orden y complejidad conceptual técnico tributaria; (ix) *constitucional*, aspecto que permitirá un análisis de coherencia e interpretación de las normas que componen el régimen de la prescripción, conforme a la prevalencia y límites sustanciales que establece la Constitución; y, entre otros aspectos; y, (x) de *orden lógico*, explicando y mostrando, en forma justificada, una secuencia de ideas que desemboquen en forma racional e integral en una conclusión sobre el correspondiente elemento o aspecto analizado, conforme a lo que establecido en nuestro ordenamiento jurídico.

Entender y responder el problema derivado de la entrada en vigencia y aplicación de la PDCT, supone tratar todos y cada uno de los aspectos antes indicados en forma integral, como se podrá apreciar en el presente trabajo. Una visión segmentada o focalizada, o lo que es peor, no acorde con un adecuado cumplimiento de la teoría de la argumentación jurídica, no solo generará una lectura antitécnica, sino -lo más importante- distante de una interpretación conforme a los principios constitucionales sustanciales que orientan nuestro sistema jurídico.

No está demás señalar que este trabajo se inició, desarrolló y concluyó, sobre la premisa que el análisis y argumentación jurídica, entre otros aspectos, son elementos esenciales para permitir que se conozca -o vayamos conociendo- las instituciones jurídicas que informan nuestro ordenamiento jurídico y, sobre esa base, se pueda medir el grado de legitimidad material que tienen las mismas a fin que el legislador -o los órganos resolutores-, puedan tomar las medidas correctivas necesarias. Este es, sin lugar a dudas, otro elemento que motivó el presente trabajo, el cual no es otro que buscar que se genere -esperemos que sea así-, el debate sobre la materia para beneficio de todos que lo que integramos esta sociedad.

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 107), y se computaba desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos no comprendidos en los incisos anteriores. Estos caracteres propios y específicos de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten: (i) en la diferente estímulos que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por la legislación; (ii) en los alcances y límites de los sujetos de prescripción previstos por la ley; (iii) en las consecuencias que resultan de la prescripción; entre otros.

CAPÍTULO PRIMERO

ASPECTOS GENERALES SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Sobre el concepto de prescripción extintiva en materia tributaria

En términos generales, la prescripción extintiva es una institución jurídica que supone -previo cumplimiento de un período de tiempo, comprendido entre un momento establecido como inicial y otro fijado como final-, el nacimiento de un derecho potestativo que el deudor de una obligación puede emplear para lograr la *extinción* de un derecho subjetivo que estuvo precisamente sujeto a inactividad prolongada o falta de reacción por parte de su titular²³.

Por su función económica, la prescripción extintiva es una institución jurídica fundamental para la vigencia *material* de un ordenamiento jurídico, para la sostenibilidad de la sociedad, y, entre otros aspectos, el consecuente crecimiento económico.

Esto se debe a la necesidad que todos y cada uno de los integrantes de una sociedad, sujeto a las reglas de cada Estado, puedan determinar en forma anticipada y clara el cese definitivo de una situación de incertidumbre jurídica que se ha prolongado en el tiempo²⁴.

Es decir, a través de la prescripción extintiva, se busca conseguir y concretar la certeza y previsibilidad del derecho, manifestaciones del principio constitucional de seguridad jurídica. Solo así, entre otros aspectos, se podrán reducir los costos de transacción, aspecto diferenciador para promover la inversión y competitividad de un país.

En materia tributaria, la prescripción extintiva responde a la misma función y fundamento axiológico que el régimen de prescripción extintiva en general²⁵.

En otros términos, y para fines del presente trabajo, la prescripción extintiva en materia tributaria también exige que el ejercicio de las potestades administrativas de fiscalización tributaria y, consecuente, determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, se debe encontrar en todo momento sujeto a un *límite de tiempo*²⁶.

23 GIORGI, Giorgio (1981). Teoría de las Obligaciones (T. VIII). Madrid: Reus. p. 341; GARCÍA NOVOA, César (2011). Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Madrid: Marcial Pons. p. 18-19; MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. La extinción de la obligación tributaria. p. 279. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, Miguel Ángel (2013). Disposiciones generales del ordenamiento tributario y cuestiones comunes a todos los procedimientos. p. 81. En: FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, Miguel Ángel y otros. Procedimientos tributarios. Gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión (3a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch; ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 180; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola (1994). La prescripción del crédito tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. p. 19.

24 Refiriéndose al fundamento de la institución de la prescripción extintiva en general, se ha señalado lo siguiente: «[l]a prescripción sirve a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas» (ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y Martin WOLFF (1981). Tratado de Derecho Civil. Parte General. (T. I, V. II). Nacimiento, Extinción y Modificación de los Derechos Subjetivos. Pretensiones y Excepciones. Ejercicio y Aseguramiento de los Derechos. Barcelona: Bosch. p. 1017). En la misma línea de ideas se ha señalado que «[la prescripción extintiva] encuentra su justificación en la necesidad de poner término a la incertidumbre de los derechos y en la presunción de abandono por parte de su titular» (Ver: PUIG BRUTAU, José (1986). Caducidad y Prescripción Extintiva. Barcelona. Bosch. p. 14).

25 Para Ferreiro Lapatza, «[l]a prescripción en la obligación tributaria responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio (el de seguridad en las relaciones jurídicas) que la prescripción en general (...)» (el subrayado es agregado nuestro) (Ver: FERREIRO LAPATZA, José Juan (1996). Curso de Derecho Financiero Español (18a. ed.). Madrid: Marcial Pons. p. 425). En el mismo sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 15 y ss; VEGA HERRERO, Manuela (1990). La prescripción de la obligación tributaria. Valladolid: Lex Nova. p. 12.

26 En tal sentido, ver: GIANNINI, Achille Donato (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. p. 299; FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio (2016). La imprescriptibilidad de las deudas

Este límite de tiempo, vale enfatizar, para que la institución de la prescripción extintiva cumpla y tenga vigencia material conforme a la Constitución, debe ser *real, medible, efectivo, exigible*. En caso contrario, nos encontraremos ante situaciones de incertidumbre *indefinida*, esto es, se presentarían situaciones en las que los contribuyentes se encuentren -en forma directa o indirecta- frente a obligaciones tributarias *imprescriptibles*.

Ahora bien, por la naturaleza, estructura y ámbito de la materia, la prescripción extintiva tributaria tiene caracteres *específicos y propios*^{27,28}. Por ello, se entiende, como regla, que no es posible un traslado *automático e idéntico* de las nociones o instituciones de la prescripción extintiva del derecho civil al ámbito del derecho tributario.

Estos caracteres propios y específicos de la particular naturaleza jurídica del régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten: *(i)* en la diferente estructura, independencia y funcionalidad de los supuestos de prescripción previstos por ley; *(ii)* en los alcances y límites de los supuestos de interrupción y suspensión asociados a la estructura de cada uno de los supuestos de prescripción previstos por ley; *(iii)* en establecer si su naturaleza es propiamente de prescripción o caducidad (v.gr., con todas las consecuencias que ello supone, entre otros, como la imposibilidad de interrumpir el plazo, la renuncia tácita al plazo de prescripción); entre otros aspectos.

Nótese que, en atención a cada supuesto, los efectos jurídicos de la prescripción extintiva pueden ser diversos. Empero, según su más difundida consecuencia, la declaración de prescripción extintiva en materia tributaria supone que la posición fiscal *contenida* en la declaración jurada (v.gr., autodeterminación de la obligación tributaria), presentada por el contribuyente (así como los aspectos o efectos que, de ser el caso, se puedan generar en forma accesoria y/o se encuentren vinculados²⁹), queda *firme* y, por ende, *inmodificable*³⁰.

tributarias y la seguridad jurídica. Madrid: Marcial Pons. p. 13; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2004). Derecho Financiero (9a. ed., V. I). Buenos Aires: La Ley. p. 489; QUERALT, Martín y otros (1999). Derecho Tributario. Pamplona: Aranzadi. p. 197; FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (2001). La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial. Madrid: Aranzadi. p. 17-18; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 184.

27 GONZÁLEZ, Eusebio y otro. Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 303; GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 16, 21, 22; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y otros (2016). Derecho y Práctica Tributaria (2a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 383; ESEVERRI, Ernesto (2012). La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 13-14; VEGA HERRERO, Manuela. La prescripción de la obligación tributaria. Op. Cit. p. 12.

28 En tal sentido, ver: sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia en los expedientes No. 2483-2017, No. 2756-2017, No. 3610-2018, No. 3859-2017, No. 4076-2017, No. 5138-2017, No. 5148-2017, No. 6271-2017, No. 6542-2017, No. 6573-2017, No. 13417-2017, No. 14350-2017, No. 15924-2017, No. 17656-2016, No. 18194-2017, No. 26901-2017, No. 7678-2017, No. 13201-2016, No. 12246-2017, No. 7307-2017, No. 12361-2017, No. 7727-2017, No. 6488-2017, No. 6609-2017, No. 2812-2017, No. 5760-2017, No. 12339-2017, No. 6322-2017, No. 12476-2018, No. 26233-2017, No. 9444-2018, No. 14147-2017, No. 13034-2016, No. 24594-2017, No. 9510-2017, No. 6615-2017, No. 15217-2018, No. 18667-2018, No. 8984-2018, entre otras.

29 Se ha señalado que «(...) existen múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, por lo que habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 14).

30 Se ha señalado que la ausencia de una liquidación definitiva en un plazo específico, «(...) supone que tengan que habilitarse otras reglas al servicio de la preclusividad de la liquidación administrativa en cuanto figura destinada a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente» (GARCÍA NOVOA, César (2000). El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid-Barcelona: Marcial Pons. p. 217). Por ello, se agrega que «[a]ll logro de esta finalidad en el ámbito tributario sirven tanto el acto de liquidación como el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de una y otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso, o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar, en el otro» (ibid. Dem. p. 231).

Entre los aspectos autodeterminados de la obligación tributaria que quedan firmes e inmodificables por la ocurrencia de la prescripción extintiva tributaria³¹, se encuentra la liquidación de la deuda tributaria de un tributo y período específico, así como la pérdida tributaria o el saldo a favor arrastrado para la determinación de los ejercicios gravables siguientes³².

Esto es así, se entiende, porque no se puede desconocer una posición fiscal que no ha sido materia de fiscalización y, consecuente determinación previa por parte de la Autoridad Tributaria, en el plazo de prescripción previsto por ley^{33,34}.

Existen otros aspectos y efectos de igual importancia que tienen un análisis y tratamiento especial³⁵ (v.gr., la prescripción extintiva para imponer sanciones, para exigir la devolución de los pagos en exceso y/o indebidos, para determinar el responsable solidario, entre otros). Empero, por el propósito del presente trabajo, éstos no serán abordados por exceder su alcance.

2. Regulación legal de la prescripción extintiva en materia tributaria

En nuestro ordenamiento jurídico, la prescripción extintiva en materia tributaria³⁶, aplicable de manera general para esta materia, se encuentra regulada en los artículos 43 al 49 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo No. 816³⁷ (en adelante, el «Código Tributario»).

31 La autodeterminación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente prevalece ante la Autoridad Tributaria, no solo: (i) cuando se ha declarado prescrita la acción de la Autoridad Tributaria para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones (con el consecuente impedimento de exigir el pago de la deuda tributaria); sino también, (ii) cuando el órgano resolutor competente correspondiente (v.gr., la Autoridad Tributaria o el Tribunal Fiscal, en el caso peruano), anula o revoca los actos administrativos tributarios (v.gr., resolución de determinación y resolución de multa), que reliquidaron la determinación realizada por el contribuyente; o, (iii) si existe cosa juzgada sobre lo declarado por el contribuyente en su oportunidad (luego del correspondiente proceso judicial).

32 Situación calificada en la doctrina como una excepción al principio de *independencia de ejercicios fiscales*. En tal sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 40 y ss. En concreto, ha señalado el autor que «(...) si no se comprobó el período en el que supuestamente se generó la base negativa, la misma no podrá comprobarse cuando su elemento negativo se incorpore a la base de otra obligación, si la base negativa incorporada procede de un período prescrito. Lo contrario sería tanto como admitir que la facultad de liquidar (...) una vez prescrita, puede rehabilitarse por el mero hecho de resultar incorporada, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria respecto a la cual el derecho a liquidar no ha prescrito todavía» (Ibid. Dem. p. 49).

33 Así lo establece el primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, el cual dispone que «[(c)oncluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa (...)]» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

34 En relación a la necesidad de cumplir legalmente con iniciar, desarrollar y concluir el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria a fin de emitir y notificar válidamente una resolución de determinación y/o resolución de multa, ver las sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia en los expedientes de casación signados con No. 02174-2015 y 08340-2015, entre otras.

35 GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 15.

36 Se ha señalado que la fijación de plazos de prescripción responde a «(...) una razón de equilibrio entre los intereses del contribuyente y el interés de la Hacienda Pública, siempre leídos en clave de seguridad jurídica (...)» (ESEVERRI, Ernesto. La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Op. Cit. p. 39).

37 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996, entrando en vigencia a partir del día siguiente de su publicación. Mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22 de junio de 2013, se aprobó el Texto Único Ordenado vigente del Código Tributario.

En concreto, el artículo 43³⁸ del Código Tributario regula los plazos de prescripción del ejercicio de la potestad de la Administración Tributaria para los siguientes supuestos:

- Determinar la obligación tributaria;
- Exigir el pago de la deuda tributaria;
- Aplicar sanciones;
- Solicitar la compensación; y,
- Solicitar la devolución.

La misma disposición en mención del Código Tributario establece que el plazo de prescripción extintiva será:

- Cuatro (4) años, para la acción de la Autoridad Tributaria para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones;
- Seis (6) años, para las acciones antes indicadas, en caso no se haya presentado la declaración jurada correspondiente;
- Diez (10) años, para las acciones antes indicadas, cuando el agente de retención o percepción no haya pagado el tributo retenido o percibido; y,
- Cuatro (4) años, para solicitar o efectuar la compensación, y solicitar la devolución.

3. Tratamiento normativo que han tenido los plazos de prescripción extintiva en materia tributaria

Los tipos de plazos de prescripción extintiva previstos en el artículo 43 del Código Tributario, indicados en el numeral precedente, siempre se han regulado en estos términos, y se encuentra

Así se encontraba regulado en el tiempo, en las siguientes disposiciones legales tributarias:

- En el artículo 39³⁹ del Primer Código Tributario, aprobado Decreto Supremo No. 263-H⁴⁰, desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 30 de noviembre de 1992;

38 «Artículo 43º.- 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.

39 «Artículo 39.- El derecho de la Administración a determinar la obligación tributaria y exigir su pago, recargo, multas y demás sanciones, prescribe a los cuatro años.

El término será de diez años para los agentes de retención o de percepción de tributos que habiendo hecha efectiva la obligación tributaria no hayan cumplido con realizar el pago.

El derecho a repetir lo indebidamente pagado prescribe a los cuatro años».

40 Promulgado el 12 de agosto de 1966. Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 6 de septiembre de 1966, entrando

- En el artículo 43⁴¹ del Segundo Código Tributario, aprobado por Decreto Ley No. 25859⁴², desde el 1 de diciembre de 1992 hasta el 31 de diciembre de 1993;
- En el artículo 43⁴³ del Tercer Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo No. 773⁴⁴, desde el 1 de enero de 1994 hasta al 21 de abril de 1996; y,
- En el artículo 43⁴⁵ del Decreto Legislativo No. 816⁴⁶, que regula el actual Código Tributario, vigente desde el 22 de abril de 1996 a la fecha.

Es decir, desde hace 54 años y hasta la fecha, la normativa peruana ha establecido en forma ininterrumpida estos plazos de prescripción extintiva.

4. Elementos esenciales que componen la estructura de la prescripción extintiva en materia tributaria

Para tratar de responder adecuadamente esta pregunta, es importante entender previamente que la prescripción extintiva en materia tributaria -en atención a su estructura- se encuentra configurada por *tres (3) aspectos*, claramente diferenciados uno de otro: *(i)* el *inicio* del cómputo del plazo de prescripción; *(ii)* el *iter o plazo* de prescripción; y, *(iii)* el *fin* del cómputo del plazo de prescripción. Veamos:

PRIMER ELEMENTO: EL INICIO DEL PLAZO (DIE A QUO) DE LA PRESCRIPCIÓN

Este elemento supone el momento en el cual queda *fijado* el comienzo del cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria⁴⁷.

Es decir, el inicio del cómputo del plazo de prescripción es el *hecho jurídico* esencial para comenzar a contabilizar el cálculo de tiempo que deberá transcurrir para que el ejercicio de la correspondiente potestad tributaria o pedido del contribuyente, sea *declarada prescrita*⁴⁸.

en vigencia a los sesenta (60) días de su promulgación y publicación. Mediante Decreto Supremo No. 395-82-EFC, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 6 de enero de 1983, y Decreto Supremo No. 218-90-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 29 de julio de 1990, se aprobó sus sucesivos Textos Únicos Ordenados.

41 «**Artículo 43.** - La acción de la Administración para determinar la deuda 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 o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años».

42 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 24 de noviembre de 1992, entrando en vigencia el 1 de diciembre de 1992.

43 «**Artículo 43º** La acción de la Administración para determinar la deuda 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 efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años».

44 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1993, entrando en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

45 Ver, *supra*, Nota No. 38.

46 Ver, *supra*, Nota No. 37.

47 GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 131; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 88.

48 MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús (2014). El dies a quo del plazo de prescripción extintiva: el artículo 1969 del Código Civil. p. 52. En: MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús y otros. La prescripción extintiva. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Nótese que el inicio del cómputo del plazo de prescripción es único e irrepetible. No puede producirse en más de una ocasión.

Así, en caso se produzca una causal de interrupción del plazo de prescripción, esto solo puede suponer que esta causal ha generado un «*reinicio*»⁴⁹, y no el «*inicio*» propiamente dicho del cómputo del plazo de prescripción. Tampoco se puede considerar que dicho inicio es continuo.

SEGUNDO ELEMENTO: EL ITER O PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

Este elemento está referido al tiempo que transcurre desde el inicio del plazo de prescripción extintiva hasta el momento en que se concluye la contabilización del cómputo del plazo de prescripción⁵⁰.

El plazo de prescripción puede verse expresado en un período de tiempo *continuo*.

Sin embargo, como es claro, este plazo puede estar compuesto por varios lapsos de tiempo, cuando se presentan causales de suspensión o interrupción de la prescripción extintiva.

TERCER ELEMENTO: EL FIN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

Este elemento supone, como es claro, el instante en el que se cumple el tiempo necesario exigido por ley para se declare prescrita la correspondiente acción⁵¹.

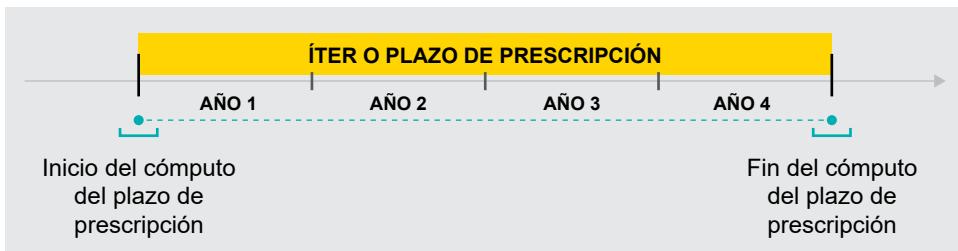
Al igual que el inicio del plazo de prescripción, el fin del plazo es un aspecto *único* e *irrepetible*.

En resumen, estos tres (3) elementos esenciales que componen la prescripción extintiva en materia tributaria, se pueden apreciar gráficamente (v.gr., ubicación y secuencia), en los siguientes términos:

49 Se afirma que «(...) cuando concurre una causal de interrupción de la prescripción, el tiempo transcurrido queda completamente borrado y ha de empezarse a contar de nuevo desde el principio hasta completarlo por entero» (PUIG BRUTAU, José. Caducidad Prescripción Extintiva. Op. Cit. p. 109). Asimismo, se ha señalado que la interrupción de la prescripción «(...) hace inútil el tiempo transcurrido, pudiendo, solo una vez desaparecido el obstáculo, empezarse una nueva prescripción» (ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y Martin WOLFF (1981). Tratado de Derecho Civil. Op. Cit. p. 1043). En el mismo sentido, ver: MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. La extinción de la obligación tributaria. p. 281. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 72; ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 179; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero (V. I). Op. Cit. p. 497; JUAN LOZANO, Ana María (1993). La interrupción de la prescripción tributaria. Madrid: Editorial Tecnos. p. 13; FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial. Op. Cit. p. 49; VEGA HERRERO, Manuela. La prescripción de la obligación tributaria. Op. Cit. p. 63-64; Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 133; FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente (1998). El estatuto del contribuyente. Valencia: Ediciones Tro. p. 249.

50 GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 130.

51 Ibid. Dem. p. 130.



En atención a que la prescripción extintiva en materia tributaria tiene incidencia en el inicio, cuerpo del plazo, y fin del plazo de prescripción extintiva de las acciones para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria, no queda duda que estos tres (3) aspectos deben ser regulados siempre en forma *expresa, precisa y clara* en la normativa tributaria correspondiente a cada ordenamiento jurídico.

Cumplida la necesaria exigencia anterior, igual y especial relevancia exige -para efectos del análisis, interpretación y aplicación de la normativa por parte del contribuyente-, establecer cuál es la disposición legal vigente aplicable para cada uno de estos componentes esenciales de la prescripción extintiva en materia tributaria.

5. Criterios generalmente utilizados para la fijación del *dies a quo* o inicio del plazo de prescripción extintiva

Según es aceptado por la doctrina, existe básicamente dos (2) criterios o parámetros utilizados para la fijación del *dies a quo* o *inicio* del cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria. Veamos:

- **En primer lugar**, se encuentra el *parámetro objetivo*, el cual permite entender que el inicio del plazo de prescripción se configura en función a un hecho objetivo.

Ocurrido este hecho objetivo, el inicio del plazo de prescripción extintiva -en una situación normal⁵²- se entiende producido, sin que el acreedor pueda alegar alguna circunstancia personal para desconocer tal inicio⁵³. Es decir, este sistema está dirigido a facilitar el establecimiento con certeza del inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva.

Aun cuando se pueda objetar la utilización de este criterio objetivo, porque -se podría esgrimir- no se atiende a las posibles circunstancias personales del acreedor (v.gr., conocimiento de los hechos)⁵⁴, esta situación -como se verá en capítulos siguientes- no es predictable respecto de la prescripción para determinar la obligación tributaria, y la consecuente imposición de sanciones (v.gr., presentación de la declaración jurada correspondiente).

52 Nos referimos a «una situación normal», porque existen situaciones exógenas a las partes involucradas (v.gr., fuerza mayor), que afectan la operatividad de la prescripción extintiva en materia tributaria.

53 MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús. El *dies a quo* del plazo de prescripción extintiva: el artículo 1969 del Código Civil. p. 52. En: MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús y otros. La prescripción extintiva. Op. Cit.

54 Ibid. Dem. p. 53.

Esto, no solo por la naturaleza jurídica especial, específica y propia de la prescripción extintiva en materia tributaria, sino porque la existencia jurídica del crédito siempre está en potestad y control de actuación por parte de la Autoridad Tributaria.

En otros términos, nos encontramos en una situación en la que la Autoridad Tributaria debe iniciar, desarrollar y concluir el correspondiente procedimiento administrativo tributario de fiscalización, en forma previa y necesaria, para establecer -de ser el caso- deuda tributaria y, por tanto, recién en ese momento exigir el pago correspondiente al deudor tributario.

No existe otra opción más que su acto propio para hacer que exista y, consecuentemente, conozca o pueda conocer la deuda tributaria para cobrar la misma.

- **En segundo lugar**, se encuentra el parámetro subjetivo, en el cual el inicio del plazo de prescripción extintiva no se entiende activado -básicamente- si no se conoce el nacimiento del crédito y la identidad del deudor tributario⁵⁵.

Se considera que este es un sistema razonable de fijación del *dies a quo*, porque atiende a las circunstancias personales del acreedor. Esto es, se entiende -como premisa- que el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva solo se configura en el momento que el acreedor tuvo la posibilidad real de conocer el nacimiento del crédito y la identidad del deudor.

Sin embargo, este sistema tiene la desventaja que deja en la esfera jurídica, potestad y consecuente ámbito de actuación única y exclusiva del acreedor, la ocurrencia de los hechos que permitan conocer la existencia del crédito y la identidad del deudor⁵⁶.

Esta situación, se ha señalado, presenta el inconveniente adicional que no permite facilitar la regla de fijación del inicio del plazo de prescripción, toda vez que se presenta la dificultad de probanza de esta posibilidad de conocimiento⁵⁷.

6. Sobre el criterio utilizado para establecer la disposición legal aplicable para cada uno de los componentes esenciales de la prescripción extintiva en materia tributaria

El criterio utilizado para establecer la disposición legal aplicable para cada uno de los componentes esenciales de la prescripción extintiva en materia tributaria lo encontramos en la *naturaleza sustantiva* de la prescripción extintiva en materia tributaria⁵⁸. Es decir, nos

⁵⁵ Ibid. Dem. p. 52.

⁵⁶ Ibid. Dem. p. 53.

⁵⁷ Se ha señalado que «(...) un sistema subjetivo puro, basado en el conocimiento real por el acreedor de los hechos en que se funda la pretensión, no puede ser acogido, y de hecho no es adoptado por ningún sistema jurídico de nuestro entorno. El *dies a quo* no puede hacerse depender de que el acreedor conozca estos datos, sino de que pueda razonablemente conocerlos, actuando con la diligencia que le es exigible. Es esa “cognoscibilidad” razonable la que inicia el cómputo del plazo» (Ibid. Dem. p. 53).

⁵⁸ GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 185; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y otros. Derecho y Práctica Tributaria. Op. Cit. p. 441; HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2020). Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. p. 8. En: <https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421/>.

encontramos ante reglas que se encuentran relacionadas y tienen por efecto directo a la obligación tributaria⁵⁹.⁶⁰

En ese sentido, se considera que la regla general prevista para este fin será que se aplique la ley tributaria relativa a esta materia, vigente al momento de la fecha de *nacimiento de la obligación tributaria* del correspondiente tributo y período⁶¹.

A este efecto, nótese que la prescripción extintiva en materia tributaria no se trata de una materia de *naturaleza procesal*, esto es, no es una materia relativa a la aplicación de un plazo para impugnar y/o iniciar un procedimiento y/o cualquier situación similar⁶².⁶³

Se trata de una institución jurídica que está comprendida entre las reglas que deben ser consideradas por el contribuyente para el nacimiento, cumplimiento y extinción de la obligación tributaria.

Ahora bien, no debemos dejar de mencionar que la prescripción extintiva tributaria -como ocurre con las normas en su fase aplicativa-, tiene manifestación procedural, por la forma cómo opera⁶⁴.

Así, se podría considerar que la prescripción extintiva en materia tributaria solo presenta realidad operativa con motivo de las actuaciones y/o actos que implementa la Autoridad Tributaria como parte del inicio, desarrollo y conclusión de los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización, y/o de cualquier acto de la Autoridad Tributaria dirigido al cumplimiento y/o regularización de las obligaciones tributarias.

59 FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Op. Cit. p. 16.

60 En nuestro ordenamiento jurídico, esto no queda en duda toda vez que el régimen de prescripción se encuentra previsto en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (Prescripción) del Título III (Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria) del Libro Primero (Obligación Tributaria) del Código Tributario vigente.

61 En tal sentido, ver: RIBES RIBES, Aurora. La aplicación e interpretación de las normas financieras. p. 62. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.

62 Sobre la noción de *naturaleza procesal*, ver: MONROY GÁLGEZ, Juan (1996). Introducción al Proceso Civil (T. I). Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis. p. 156 y ss.

63 Nótese, a este efecto, que en nuestra legislación no es de aplicación al presente tema la Segunda Disposición Complementaria y Final del Código Procesal Civil, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Resolución Ministerial No. 010-93-JUS.

Esta disposición, cuyo texto establece en su primera parte que «*[...]as normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite*», no es aplicable a la materia tributaria, en especial a los procedimientos administrativos tributarios, porque: (i) en primer lugar, conforme a lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (ver, *infra*, Nota No. 153), es de aplicación en forma directa las propias disposiciones del Código Tributario, supuesto en el cual se debe advertir que: (i.) las disposiciones legales relativas a prescripción extintiva no se encuentran reguladas en el Libro III del Código Tributario, previsto para los procedimientos tributarios, sino en el Libro I, referido a la obligación tributaria. Es decir, las disposiciones de prescripción extintiva están reguladas en la parte referida a los aspectos materiales de la obligación tributaria; (ii) la Primera Disposición Fiscal del Código Procesal Civil establece que sus disposiciones «*(...) se aplican supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza*».

Este no es el caso del procedimiento administrativo tributario, que tiene una naturaleza distinta al proceso judicial civil (v.gr., el interés público involucrado, las reglas para los plazos, para la prueba, los principios aplicables al procedimiento tributario, la prescripción misma, entre otros aspectos); y, (iii) la propia Segunda Disposición Complementaria y Final del Código Procesal Civil establece que «*(...) continuarán rigiéndose por la ley anterior: [...] los plazos que hubieran empezado*» (el subrayado es agregado nuestro). En otros términos, se establece una aplicación ultractiva, debiendo aplicarse la ley anterior hasta que el plazo iniciado concluya en forma definitiva. En tal sentido, ver: RUBIO CORREA, Marcial (2007). Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 65.

64 GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 91, 184-185.

Más aún, incluso se podría entender que la prescripción extintiva en materia tributaria se presenta en un plano procedural, en los supuestos en los cuales -aun no existiendo un procedimiento administrativo tributario de fiscalización y/o de cualquier acto notificado por la Autoridad Tributaria dirigido al cumplimiento y/o regularización de una obligación tributaria-, el contribuyente solicita de parte y en forma anticipada la declaración de prescripción de un tributo y período⁶⁵.

No queda duda, según se advierte, que la prescripción extintiva tiene manifestación procedural con motivo de la aplicación y operatividad de los tributos. Así, por ejemplo, la prescripción se activa, sin lugar a duda, frente a situaciones que (según cada ordenamiento jurídico), podrían interrumpir -en los hechos- el plazo de prescripción⁶⁶.

Sin embargo, precisamente porque la interrupción del plazo de prescripción extintiva está dirigida a afectar -es su objeto- la obligación tributaria declarada en su oportunidad por el contribuyente, es que esta institución jurídica tiene una naturaleza material o sustantiva⁶⁷.

Nótese que no está dirigida a afectar *per se* las potestades⁶⁸ administrativas otorgadas por ley a la Autoridad Tributaria, sino el resultado concreto de su ejercicio (v.gr., la obligación tributaria)⁶⁹.

No obstante lo anterior, en la realidad jurídica, como se podrá apreciar en puntos siguientes, puede presentarse situaciones que pueden y afectan formalmente la definición de cuál es la ley aplicable a cada uno de estos componentes esenciales de la prescripción extintiva en materia tributaria (v.gr., modificación en el tiempo de las leyes aplicables originarias)⁷⁰.

En este escenario, la regla general sigue siendo que la ley tributaria aplicable será la vigente al momento de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria del correspondiente tributo y período.

⁶⁵ En la legislación peruana, el literal o) del artículo 92 del Código Tributario dispone que constituye derecho de los administrados, solicitar «(...) la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria previstas en el artículo 43, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza» (el subrayado es agregado nuestro). Este extremo subrayado, incorporado mediante el Decreto Legislativo No. 1263 (publicado en el Diario Oficial El Peruano el 10 de diciembre de 2016), solo viene a enfatizar y reconocer expresamente el derecho de los administrados de solicitar la prescripción, en forma independiente a una pretensión concreta de cobro por parte de la Autoridad Tributaria. Este supuesto incluso se encuentra reconocido mediante Resolución de Superintendencia No. 178-2011/SUNAT.

⁶⁶ GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 75, 185; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y otros. Derecho y Práctica Tributaria. Op. Cit. p. 441.

⁶⁷ Se ha señalado que «(...) en el ámbito tributario es necesario superar el sesgo civilista que se atribuye a la prescripción como instrumento de raigambre procesal» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 26). Agrega, en relación a la prescripción, que «(...) se viene defendiendo su carácter sustantivo como causa extintiva de la obligación tributaria. Ello ha tenido una importante proyección práctica, fundamentalmente porque ha eclipsado un aspecto de la prescripción como es su proyección procedural, al colocar el objeto de la prescripción en la obligación tributaria» (Ibid. Dem. p. 74).

⁶⁸ Ibid. Dem. p. 97, 101, 103; FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. La autoliquidación tributaria. Op. Cit. p. 71.

⁶⁹ Se ha señalado que «[...]o que prescribe son derechos, por lo que el derecho de crédito tributario podrá ser objeto de prescripción, pero la determinación concreta de ese crédito, a través de los procedimientos de comprobación y liquidación, tienen lugar a través del ejercicio de potestades, las cuales son imprescriptibles, y solo podrán ser objeto de caducidad» (GARCÍAA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 219). En el mismo sentido, ver: QUERALT, Martín y otros. Derecho Tributario. Op. Cit. p. 197; ESEVERRI, Ernesto. La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Op. Cit. p. 15.

⁷⁰ Un escenario ideal se presenta cuando la aplicación de la ley tributaria relativa a la prescripción extintiva en materia tributaria no estuviera sujeta a modificaciones durante todo el inicio, desarrollo y conclusión del correspondiente plazo de prescripción de un tributo y período específico. Es decir, por ejemplo, sería un problema legal sencillo de resolver si los artículos 43 al 45 del Código Tributario estuvieran vigentes, sin variación alguna, al momento de fijarse el inicio del plazo de prescripción, durante todo el transcurso de este plazo, y al momento de concluir válidamente el mismo.

Empero, deberá evaluarse en cada caso concreto cuál es el elemento esencial de la prescripción extintiva involucrado a fin de determinar, de ser el caso, la ley aplicable al momento de la correspondiente modificación normativa.

Esto, principalmente, para el caso del *iter* o cuerpo de la prescripción, que están sujetos propiamente a causales de interrupción o suspensión de la prescripción extintiva. Para este tipo de sucesiones normativas se encuentra la teoría de la sucesión de las normas en el tiempo, como veremos en puntos siguientes.

7. Momento en el que se considera que ha operado o surtido efectos jurídicos la prescripción extintiva en materia tributaria

La prescripción extintiva en materia tributaria -precisamente porque supone el inicio, transcurso y cumplimiento efectivo de un período de tiempo-, opera *per se* a la ocurrencia del momento final del transcurso del plazo de prescripción previsto por ley⁷¹ (salvo que se hayan presentado las causales de interrupción y/o suspensión previstas en el correspondiente ordenamiento jurídico).

Es decir, el acto de comprobación y validación que realice la autoridad (administrativa y/o judicial) sobre la conclusión del plazo de prescripción, será meramente *declarativo*⁷².

No se encuentra condicionada su producción de efectos jurídicos a la declaración o atribución de existencia por parte de la correspondiente autoridad⁷³. Esto es, se reconoce una situación preexistente, operando sus efectos jurídicos al momento en el tiempo en que *operó efectivamente el vencimiento* de dicho plazo.

En la legislación peruana, el artículo 47 del Código Tributario permite sostener que la comprobación de la prescripción extintiva es *declarativa*. Es decir, este acto no *constituye* o crea un derecho a partir de su emisión y notificación en adelante.

Así, el artículo 47 en mención dispone que «la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario». Supone, entonces, un mero reconocimiento de la preexistencia de una situación material (v.gr., inicio, transcurso y finalización de un plazo de prescripción).

En esa línea se encuentra la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00460-Q-2019⁷⁴, resolución que constituye precedente de observancia obligatoria, la cual establece que «(...) cuando se declara que una acción ha prescrito, se constata un hecho que ha sucedido antes de dicha declaración (...) el carácter declarativo mencionado se aprecia en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal en *las que una vez que se determinó que había transcurrido el plazo de prescripción, se ha señalado que carece de objeto analizar los demás actos de interrupción y/o suspensión del cómputo del plazo de prescripción alegados por la Administración*».

Como se puede apreciar, la prescripción extintiva se configura, computa y se consuma por el mero transcurso del tiempo, siendo que su declaración es un mero reconocimiento a una situación material preexistente.

71 CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y otros. Derecho y Práctica Tributaria. Op. Cit. p. 383.

72 En tal sentido, ver: INIESTA DELGADO, Juan José (2019). Eficacia temporal de las decisiones judiciales. p. 563. En: Conflicto de Derechos. Problemas teóricos y supuestos prácticos. Valencia: Tirant Lo Blanch.

73 Ibid. Dem. p. 564.

74 Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 6 de marzo de 2019.

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente al del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva. El régimen dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el caso de que no se precepte, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término para la computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor, no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos establecidos en los incisos anteriores.

Estos caracteres propios y específicos de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten: (i) en la diferencia entre la prescripción ordinaria establecida por ley; (ii) en los alcances y límites de la prescripción; (iii) en los efectos de prescripción producidos por la ley; (iv) en establecerse la prescripción en las consecuencias que ello supone, entre otros aspectos.

CAPÍTULO SEGUNDO

ASPECTOS RELATIVOS AL DIES A QUO O INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA, HASTA LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1113



1. Criterio utilizado en el Código Tributario para la fijación del *dies a quo* o inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria

En el régimen normativo relativo a la prescripción extintiva en materia tributaria, el legislador ha establecido una serie de reglas para facilitar la fijación del *dies a quo* o inicio del plazo de prescripción. Veamos algunos ejemplos.

EN RELACIÓN AL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

- **En primer lugar**, con motivo del régimen de prescripción extintiva vigente hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., 28 de septiembre de 2012), el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario⁷⁵ estableció que el plazo de prescripción se inicia «desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva» (v.gr., Impuesto a la Renta).

Nótese, a este efecto, que el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario hace mención al término «vence».

Una lectura acorde con la funcionalidad del sistema tributario, nos permite señalar que para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, el legislador nacional ha establecido -como regla para facilitar su fijación- el *vencimiento* del plazo para la presentación de la declaración jurada, en forma *indistinta* a si en el caso concreto se haya *presentado o no* efectivamente la declaración jurada correspondiente.

Es decir, a fin de facilitar la seguridad jurídica y la labor indispensable de la Autoridad Tributaria, no se han considerado las circunstancias personales del contribuyente -relativas a comprobar por qué incumplió (o no), con la presentación de su declaración jurada- para establecer si se debe iniciar o no el plazo de prescripción extintiva.

Basta simplemente que se haya vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada, para que al uno (1) de enero del año siguiente a este vencimiento, se entienda fijado e iniciado el cómputo del plazo de prescripción extintiva en materia tributaria.

En este orden de ideas, es importante no confundir el criterio objetivo relativo al «vencimiento» del plazo de presentación de la declaración jurada, para la fijación del inicio del plazo de prescripción, con la omisión propiamente dicha a la presentación de esta declaración para la fijación del cuerpo o plazo de prescripción aplicable a un contribuyente.

Así, conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 43⁷⁶ del Código Tributario, el cuerpo o plazo de prescripción es de seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración jurada correspondiente. Sin embargo, el hecho que no se haya presentado la declaración jurada en el plazo fijado por ley, en nada enerva que el *dies a quo* se haya fijado siempre el uno (1) de enero del año siguiente al vencimiento del plazo para presentar esta declaración.

75 Ver, *infra*, Nota No. 92.

76 Ver, *supra*, Nota No. 38.

Imaginemos, por ejemplo, el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2007. Conforme al régimen de prescripción vigente hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, este tributo y período se tenía que declarar a inicios del año 2008, según el cronograma que haya fijado la Autoridad Tributaria en su oportunidad⁷⁷.

Si el contribuyente presentaba la declaración jurada, el plazo de prescripción era cuatro (4), iniciándose el primero (1) de enero de 2009 y concluyendo -en una situación normal- el 31 de diciembre de 2012. Por su parte, si el contribuyente no presentaba la declaración jurada a inicios del año 2008, el plazo de prescripción pasaría a ser de seis (6) años.

En este supuesto, el *dies a quo* o inicio del plazo de prescripción siempre será igual el primero (1) de enero de 2009, pero concluirá el 31 de diciembre de 2014.

En ese sentido, es claro que para el supuesto previsto en el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario, se ha establecido un criterio objetivo de fijación del *dies a quo*.

EN RELACIÓN AL NUMERAL 2 DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

- **En segundo lugar**, otro supuesto a comentar es el previsto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario.

Esta disposición estableció que el término prescriptorio se computará «*[d]esde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior*»⁷⁸.

Al igual que en el caso del numeral 1 previo, nótese que el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario ha utilizado el término «*deban ser determinados*». Es decir, se entiende que el *días a quo* o inicio del plazo de prescripción queda predeterminado el primero (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, siendo suficiente para tal efecto que el contribuyente haya debido determinar sus obligaciones, en la forma y plazos previstos por la Autoridad Tributaria⁷⁹ para los tributos comprendidos en este numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario (v.gr., Impuesto General a las Ventas).

No es difícil advertir -también- que en este supuesto el legislador, buscando este equilibrio de intereses del contribuyente y la Autoridad Tributaria, obvia cualquier situación de hecho asociada a la determinación contenida en la declaración jurada correspondiente que debía presentar el contribuyente.

77 Conforme a lo previsto en el artículo 29 del Código Tributario.

78 El texto actual del numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No.1263, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 10 de diciembre de 2016, establece lo siguiente:

«**Artículo 44º. COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION**

El término prescriptorio se computará:

(..)

2. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta».*

79 Ver, *supra*, Nota No. 77.

Para evitar discusiones innecesarias sobre el inicio del plazo de prescripción en este supuesto, solo será suficiente que venza el plazo para determinar la correspondiente obligación tributaria, para que la misma se entienda exigible y se traslade al primero (1) de enero del año siguiente el *dies a quo* de la prescripción extintiva.

En este orden de ideas, es posible concluir que en el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, se ha recurrido también a un criterio *objetivo* para el *dies a quo* de las obligaciones tributarias comprendidas en su ámbito de aplicación.

EN RELACIÓN AL NUMERAL 3 DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

- **En tercer lugar**, se encuentra el numeral 4 del artículo 44⁸⁰ del Código Tributario, el cual establece que el plazo de prescripción se computará «*[d]esde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción*».

Al respecto, es importante notar que esta disposición legal regula -en términos generales- dos (2) supuestos. Uno primero, es el relativo a las infracciones incurridas con motivo de las obligaciones tributarias previstas en el numeral 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario.

En este supuesto, toda vez que la infracción se entiende configurada -en términos normales- con motivo de la presentación de la correspondiente declaración jurada⁸¹, en ese momento queda fijada y conocida por la Autoridad Tributaria la pretensión de imposición de sanciones al deudor tributario.

Es decir, nos encontramos un criterio *objetivo*, derivado de la interpretación y aplicación de los parámetros objetivos previstos en el numeral 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario.

Un segundo supuesto, se presenta en los casos en que el contribuyente no presenta la declaración jurada y/o se trata de infracciones de naturaleza distinta a la prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

80 Ver, *infra*, Nota No. 92.

81 En virtud al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se entiende que la mera discrepancia entre lo declarado por el contribuyente y lo reliquido por la Autoridad Tributaria supone la comisión de una infracción (v.gr., al momento de la presentación de la declaración jurada correspondiente). Esta disposición establece, más allá de la constitucionalidad de la aplicación objetiva de multas en materia tributaria, lo siguiente:

«Artículo 178º.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. *No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares».*

En estos casos, toda vez que la Autoridad Tributaria no tiene elementos directos para conocer la comisión de la infracción y el infractor correspondiente, es de aplicación el extremo referido a «*(...) cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción*».

En este supuesto, entonces, se podría considerar que nos encontramos ante un supuesto de utilización de un criterio *subjetivo* para la fijación del *dies a quo* o inicio de plazo para la imposición de sanciones en materia tributaria.

Esta situación, en nuestra opinión, contribuye a la imposibilidad -real- de establecer la fecha de inicio del plazo de prescripción, pues está sujeto a las circunstancias personales de la Autoridad Tributaria de considerar y probar cuándo se detectó la infracción. Por ello, consideramos que este supuesto debería ser modificado a fin de cautelar la seguridad jurídica.

2. Tratamiento normativo previsto en el Código Tributario para fijar el *dies a quo* o el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria

El tratamiento tributario previsto para el cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria ha sido uniforme en el tiempo, hasta la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113⁸². Nos explicamos:

Tanto en los tres (3) Códigos Tributarios anteriores, como en el Código Tributario vigente (hasta antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113), el ejercicio de la potestad para exigir el pago la deuda tributaria se encontraba comprendido dentro del plazo de prescripción general de cuatro (4) años, que tenía la Autoridad Tributaria para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y, consecuentemente, exigir el pago de estos conceptos, previamente liquidados.

En efecto, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria por parte de la Autoridad Tributaria se *iniciaba*⁸³ *en forma simultánea* al inicio del plazo de prescripción del ejercicio de la potestad para *determinar la obligación tributaria e imponer sanciones*⁸⁴.

Iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, la Autoridad Tributaria, siempre dentro del plazo general de cuatro (4) años, previsto en el artículo 43 (en la mayoría de todos los Códigos Tributarios), tenía que: *(i)* iniciar el procedimiento administrativo tributario de fiscalización; *(ii)* notificar los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación o resolución de multa), concluido el procedimiento de fiscalización

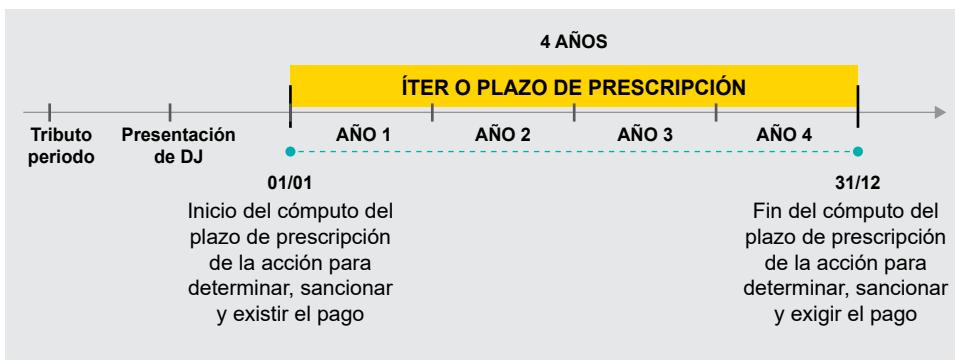
⁸² Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 5 de julio de 2012, entrando en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

⁸³ En relación al elemento «*inicio*», nos remitimos al numeral No. 4 del Capítulo Primero del presente trabajo.

⁸⁴ Se ha señalado que «*[c]iñéndonos estrictamente a las normas del Código Tributario en materia de prescripción, tenemos que antes de las modificaciones dispuestas al CT mediante el DL 1113 -norma publicada el 5 de julio de 2012 y que, como hemos antes indicado, entró en vigencia el 28 de septiembre de 2012-, el legislador estableció que el plazo de prescripción tanto de la facultad de determinación, de imponer sanciones y de exigir el pago de la deuda tributaria, iniciaban en un mismo momento*» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 2-3).

(artículo 75 de la mayoría de los Códigos Tributarios); y, consecuentemente; *(iii)* poner a cobro la deuda tributaria correspondiente⁸⁵.

A continuación, se presenta en forma gráfica la operatividad del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.



Como se puede apreciar, la Autoridad Tributaria tenía que cumplir siempre estas tres (3) grandes actividades en el plazo general de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria. *Actividad tras actividad*, pero siempre dentro de los cuatro (4) años.

Es decir, no existía un plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y sancionar, y luego un plazo adicional -nuevo, distinto y que nace por primera vez- de cuatro (4) años para cobrar las deudas tributarias. Empero, si es importante notar que producida la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa en el plazo de cuatro (4) años se reinicia el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria.

Por tanto, si el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se consideraba iniciado en forma conjunta con el inicio del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, la Autoridad Tributaria -en cumplimiento del principio de *impulso de oficio*⁸⁶, y en el plazo de prescripción (razonable y global) de cuatro (4) años- debía emitir y notificar la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa.

85 Salvo que el contribuyente haya impugnado la liquidación, la deuda tributaria ya no era exigible (artículo 115 de la mayoría de los Códigos Tributarios anteriores).

86 El numeral 1.3 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, establece expresamente lo siguiente:

«Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

1. *El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:*

(...)

1.3.**Principio de impulso de oficio.**- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

(...)».

Nótese, para este efecto, que la Autoridad Tributaria se encuentra: (i) en conocimiento de la información de relevancia fiscal de cada contribuyente (v.gr., vía la presentación de la correspondiente declaración jurada); y, (ii) en control de decidir ejercer libremente su potestad -administrativa discrecional⁸⁷- de establecer -de ser el caso- una deuda tributaria exigible sujeta a cobro en un caso concreto.

No hay impedimento, solo el mero *acto propio*, para que la posible deuda tributaria de un tributo y período específico haya nacido (v.gr., vía la correspondiente notificación administrativa), y haya sido puesta a cobro antes del plazo general de cuatro (4) años.

Así se reguló y ocurrió desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 28 de septiembre de 2012, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 1113.

3. Tratamiento normativo que sustenta que el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba en forma simultánea a la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años

En función a la aplicación del *método histórico*⁸⁸, el sustento normativo se encuentra regulado en el texto literal de las siguientes disposiciones legales tributarias:

- **El primer párrafo del artículo 39⁸⁹, y el numeral 2 del artículo 40⁹⁰ del Primer Código Tributario; y, en el primer párrafo del artículo 43⁹¹, y el numeral 1 y 4 del artículo 44⁹² del Segundo Código Tributario, Tercer Código Tributario y el Código Tributario vigente.**
- Estas disposiciones establecieron entre el 17 de octubre de 1966 y hasta el 27 de septiembre de 2012⁹³- el inicio y transcurso simultáneo del plazo de prescripción para determinar, sancionar y exigir el pago de la deuda tributaria.

87 «Artículo 62º.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar (...).

88 RUBIO CORREA, Marcial (2003). Interpretación de las Normas Tributarias. Lima: Ara Editores. p. 152.

89 «Artículo 39.- El derecho de la Administración a determinar la obligación tributaria y exigir su pago, recargo, multas y demás sanciones, prescribe a los cuatro años».

90 «Artículo 40.- El término de prescripción se computará:
(...)

2. En los casos de tributos que gravan hechos de carácter periódico, desde el 1 de enero del año siguiente a aquél en que venció el plazo para presentar la declaración jurada respectiva».

91 «Artículo 43º.- 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».

92 «Artículo 44º.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PREScripción

El término prescriptorio se computará:

1. *Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.*

(...)

4. *Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción».*

93 Fecha previa a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

- **El numeral 1 del artículo 41⁹⁴ del Primer Código Tributario, y el literal a) del artículo 45⁹⁵ del Segundo Código Tributario y Tercer Código Tributario.**
- Estas disposiciones establecieron que el plazo de prescripción de las acciones que podía realizar la Autoridad Tributaria (v.gr., entre las cuales se encuentra la dirigida a exigir el pago de la deuda tributaria), se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa.
- **El literal a) del artículo 45⁹⁶ del Código Tributario vigente.**
- Esta disposición estableció -entre el 22 de abril de 1996 y el 31 de marzo de 2007 (fecha anterior a la entrada en vigencia de la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 981⁹⁷)-, en los mismos términos la regulación referida en el punto previo.
- Es decir, durante este lapso, se establecía que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa⁹⁸.
- **El literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario⁹⁹ vigente.**
- Esta disposición estableció -entre el 1 de abril de 2007 (con motivo de la distinción¹⁰⁰ del régimen de prescripción para cada una de las acciones que podía realizar la Autoridad

94 «Artículo 41.- La prescripción se interrumpe:
1. Por la notificación de la acotación del tributo;
(...)».

95 «Artículo 45º
La prescripción se interrumpe:
a) Por la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa.
(...)».

El nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

96 «Artículo 45.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN
La prescripción se interrumpe:
a) Por la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa.
(...)».

97 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 15 de marzo de 2007, entrando en vigencia el 1 de abril de 2007.

98 Ha señalado María Eugenia Caller Ferreyros, que «(...) si se tiene en cuenta que no cabe exigir el pago de una deuda tributaria previamente no se ha determinado, es con la notificación de la resolución de determinación que se agota la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y se inicia un nuevo término prescriptorio de la acción que puede ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en dicha resolución de determinación» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (CALLER FERREYROS, María Eugenia (2008). La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. p. 41. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. (46).

99 «Artículo 45º.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN
(...)».

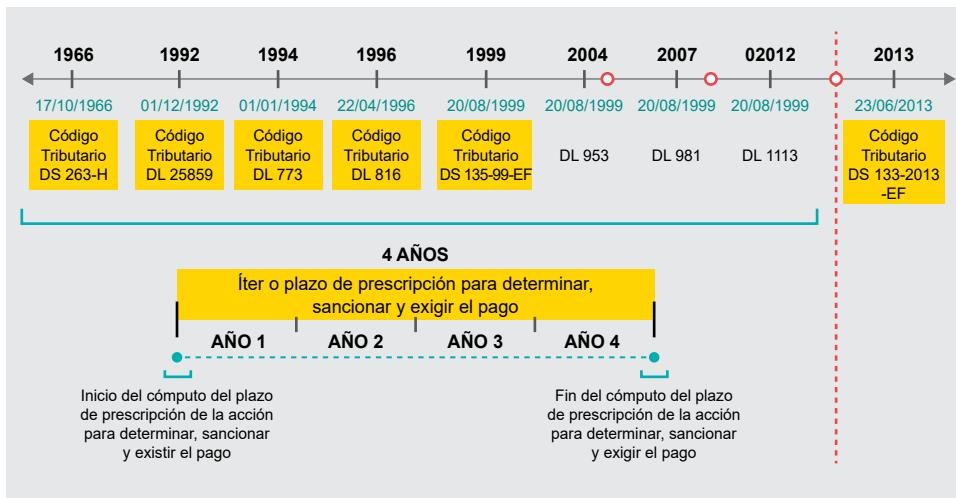
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:
a) Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.
(...)» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

100 La incorporación de esta distinción legal relativa a las diferentes potestades de la Autoridad Tributaria es de la mayor relevancia, porque las causales de interrupción exigen que se regulen en forma específica y expresa, y se apliquen en forma restrictiva. Así, se ha señalado que «(...) las causas de interrupción del plazo de prescripción deben regularse escrupulosamente e interpretarse de modo estricto» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 221). Por eso, entre otros aspectos, el análisis de la configuración de una causal de interrupción de la prescripción solo genera que se declare el reinicio del plazo de la correspondiente potestad involucrada, y no de otra (Ibid. Dem. p. 225).

Tributaria¹⁰¹), y el 27 de septiembre de 2012-, que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se *interrumpía* con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa¹⁰².

4. Explicación gráfica de la secuencia normativa que reguló el inicio del plazo de prescripción antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113

A continuación, se presenta de manera gráfica la secuencia normativa, desde el 17 de octubre de 1966 hasta del 27 de septiembre de 2012 (v.gr., 46 años aproximadamente), que reguló que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba en forma simultánea a la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones:



En resumen, como se puede apreciar, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de septiembre de 2012 (46 años aproximadamente), el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria:

- Se iniciaba *conjuntamente* con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, e imponer sanciones; y;
- Si se notificaba la resolución de determinación o resolución de multa, el plazo de prescripción se interrumpía, reiniciándose nuevamente desde el día siguiente de ocurrencia del acto de interrupción de la prescripción.

101 Según modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 981. Ver, *supra*, Nota No. 97.

102 Se ha señalado que «[antes de esta modificación] [refiriéndose al Decreto Legislativo No. 1113], el Código Tributario (...) establecía como una causal de interrupción a la notificación de una resolución de determinación (en adelante, RD) o de una resolución de multa (en adelante, RM), según se establecía en el inciso a del numeral 2 del artículo 45. Conforme a ello, a partir de la notificación de la RD o de la RM se reiniciaba el cómputo del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria notificada» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro (2020). La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? p. 2. En: Themis-Revista de Derecho. (76).

5. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal que hayan declarado que el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba en forma simultánea a la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años.

Con motivo de la normativa vigente hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el Tribunal Fiscal peruano ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el tema en los siguientes pronunciamientos administrativos:

a) **Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005**

- Mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005¹⁰³, precedente administrativo de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal peruano estableció lo siguiente:

«Ello explica y da fundamento a lo señalado en el último párrafo del texto original del artículo 45 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 (...).

En similar sentido se pronuncia un sector de la doctrina: “Una vez que la deuda ha sido determinada mediante la resolución de determinación, corre nuevamente su prescripción desde el día siguiente a la notificación de ese acto (Art. 45). Esta vez la prescripción cuyo curso se inicia es la de la acción para cobrar la deuda tributaria” [Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas, Tomo I, Lima octubre 2004, p. 100.3].

(...)

(...) en el caso de 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 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 aquella, y de no haber cumplido ésta con dicha obligación, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria habrá prescrito, originando que no sea posible cobrar la deuda que pudiera haber nacido.

(...)

103 Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 9 de agosto de 2005.

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 (...)” [Manual del Código Tributario. p. 100.1. (...)]»

- Sobre la base de lo antes expuesto, el Tribunal Fiscal peruano -conforme a lo previsto en el artículo 154 del Código Tributario¹⁰⁴-, estableció con carácter vinculante -para todas las Salas de dicho órgano colegiado y para la Autoridad Tributaria-, lo siguiente:

«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 45 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal peruano ha establecido expresamente conforme a la legislación vigente en ese momento (v.gr., anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113)-, que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa solo interrumpía el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria¹⁰⁵.¹⁰⁶

b) Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008

- En el mismo sentido se encuentra la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008¹⁰⁷, también precedente administrativo de observancia obligatoria¹⁰⁸.

104 «Artículo 154º.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial *El Peruano*.

105 Se ha señalado que este «(...) criterio ha sido establecido como precedente de observancia obligatoria por el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 4638-1-2005 (...)» (CALLER FERREYROS, María Eugenia. Op. Cit. p. 41). En el mismo sentido, ver: *Ibid.* Dem. p. 49.

106 En el mismo sentido, ver: Resolución del Tribunal Fiscal No. 04697-1-2005 del 25 de julio de 2005.

107 Publicada en el Diario Oficial *El Peruano* el 25 de enero de 2008.

108 Esta resolución se emite en el contexto relativo a si una resolución determinación o resolución de multa declaradas nulas, interrumpen y/o suspenden o no el plazo de prescripción de la potestad para la determinación de la obligación tributaria.

En concreto, el Tribunal Fiscal peruano -reconociendo en sus antecedentes la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005, establece lo siguiente:

«De conformidad con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, 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 (4) años (...). Sin embargo, la misma norma establece supuestos en los que el plazo de prescripción se ve interrumpido, de manera que ante dichas situaciones, se inicia un nuevo cómputo del término prescriptorio. Entre dichas causales de interrupción, el inciso a) del artículo 45 del citado Código contempla la notificación de la resolución de determinación o de multa» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Es decir, el Tribunal Fiscal peruano reconoce, conforme a la legislación vigente en ese momento que el *plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaban en forma simultánea y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años.*

- Sobre la base de los fundamentos expuestos en la resolución, el Tribunal Fiscal peruano establece, con carácter vinculante, lo siguiente:

«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» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- Es decir, si la notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa no es declarada nula, sí se interrumpe el plazo de prescripción del ejercicio de la potestad de la Autoridad Tributaria para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria.

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente al plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva. El régimen dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el ordenamiento peruano, dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término para la computación de la prescripción tributaria en el ordenamiento peruano, se computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor, no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los términos establecidos en los incisos anteriores. Estos caracteres propios y específicos de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten: (i) en la diferente estructura, importancia y alcances de los supuestos de prescripción establecidos por ley; (ii) en los alcances y límites de los supuestos de prescripción establecidos por ley; (iii) en el desarrollo de las consecuencias que ello supone, tanto en la extinción de la prescripción, entre otros aspectos.

CAPÍTULO TERCERO

ASPECTOS RELATIVOS AL DIES A QUO O INICIO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA CON MOTIVO DEL CAMBIO NORMATIVO PREVISTO POR EL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1113

1. Tratamiento normativo previsto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113

Con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, desde el 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia luego que la Autoridad Tributaria haya notificado los correspondientes valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa)¹⁰⁹.

A este efecto, es importante notar que en el plazo de prescripción extintiva general de cuatro (4) años, solo se inicia el cómputo del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

Iniciado este plazo de prescripción para el ejercicio de estas dos (2) potestades, la Autoridad Tributaria -en virtud a la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113-, solo tiene que:

- Iniciar el procedimiento administrativo tributario de fiscalización; y,
- Notificar los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación o resolución de multa correspondiente), como consecuencia de haber concluido el procedimiento administrativo tributario de fiscalización.

La Autoridad Tributaria, con motivo de la modificación normativa realizada por el Decreto Legislativo No. 1113, no tiene que poner a cobro la deuda tributaria dentro del plazo general inicial de cuatro (4) años.

Esta situación, conforme se explica a detalle en el numeral 3 del Capítulo Séptimo del presente documento, es particularmente relevante si se considera que, conforme a las reglas actuales de nuestro ordenamiento jurídico, el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se puede interrumpir con la notificación de cualquier acto de la Autoridad Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria. Sumado a lo anterior, solo y únicamente recién con la notificación de los valores tributarios surge y se inicia el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria¹¹⁰.

109 No es materia de análisis y comentario el supuesto de emisión y notificación de una orden de pago (v.gr., artículo 78 del Código Tributario), toda vez que la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113 está referida únicamente para el supuesto de inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación y/o la resolución de multa. Es decir, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, no aplica para el supuesto de órdenes de pago.

110 Se ha señalado que «(...) bajo esta nueva regla, hay un desdoblamiento respecto al plazo de prescripción de la facultad de la administración para exigir el pago de la deuda tributaria, siendo que el inicio del cómputo del plazo de tal facultad, tratándose de deudas determinadas por el propio contribuyente, seguiría rigiéndose según lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del CT; mientras que tratándose de las deudas contenidas en resoluciones de determinación o de multa, el inicio cómputo de este plazo prescriptorio pasaría a iniciar recién a partir de la notificación de estas resoluciones» (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 4).

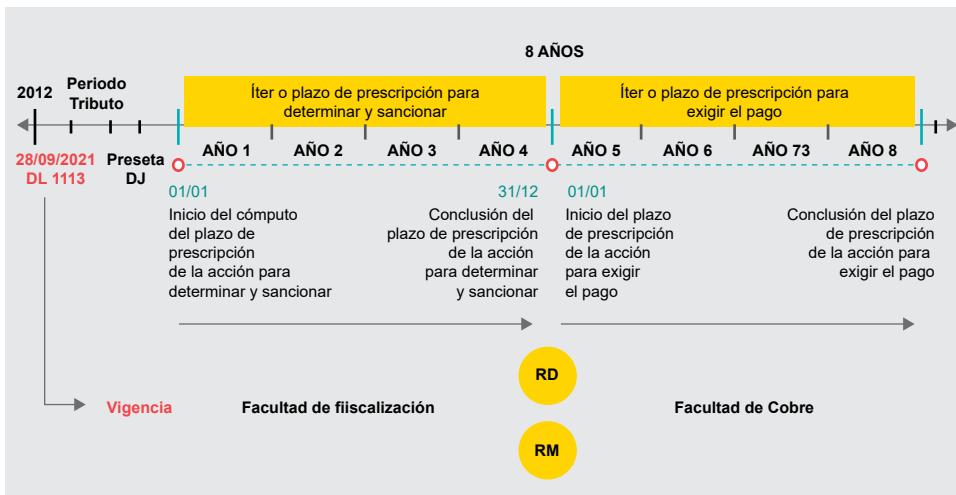
A este efecto, es importante considerar que la Autoridad Tributaria siempre ha tenido y va a tener cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria. Así, con el régimen anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, se tenía que fiscalizar y, consecuentemente, determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, siendo que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, abría paso a un plazo adicional de cuatro (4) años (producto de la interrupción de la prescripción prevista por ley) para exigir el pago de la deuda tributaria.

Con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la Autoridad Tributaria sigue en el deber de fiscalizar previamente para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, todo lo cual lo debe hacer en un plazo general de cuatro (4) años. La diferencia con este régimen normativo es que con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, se inicia recién el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria.

Sin embargo, aun cuando nos encontramos para efectos prácticos en ambos ante un plazo adicional de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria, el problema se presenta porque con el régimen previsto por el Decreto Legislativo No. 1113, se ha generado una situación de indefinición del plazo de prescripción general de cuatro (4) años previsto en el artículo 43 del Código Tributario, conforme se explicará en líneas siguientes.

2. Explicación gráfica de la operatividad del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113

Para fines didácticos, en forma gráfica se presenta la operatividad del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113. Veamos:



Como se puede apreciar, la Autoridad Tributaria tiene que cumplir solo dos (2) grandes actividades en el plazo de cuatro (4) años para salvaguardar la acción de cobro de la deuda tributaria.

Así, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, ahora existe: *(i)* un plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y sancionar; y, *(ii)* un plazo adicional de cuatro (4) años que recién se inicia y permite exigir el pago de las deudas tributarias.

3. Tratamiento normativo que sustenta que, a partir del 28 de septiembre de 2012 y a la fecha, el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se produce luego de concluido el ejercicio de la potestad para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones

Mediante el Decreto Legislativo No. 1113, se incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario¹¹¹, para establecer que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia desde el día siguiente de realizada la notificación de la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa.

Asimismo, como hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario¹¹² establecía que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, era necesario adecuar la regulación normativa sobre la materia.

En ese sentido, en la misma fecha, se modificó el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario a fin de establecer que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria solo se interrumpía con la notificación de la orden de pago; *ya no con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa*^{113, 114}.

4. Tributos y períodos al que le es -y no le es- aplicable el régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113 para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria

En aplicación del *principio de aplicación inmediata de las normas*, el régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *aplica* para todos los tributos y períodos que *hayan iniciado* el plazo de prescripción.

111 Artículo 44º.- CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN
El término prescriptorio se computará:
(...)

7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

112 Ver, *supra*, Nota No. 99.

113 «Artículo 45º.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN
(...)

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» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

114 Se ha señalado que «[con la publicación del Decreto Legislativo No. 1113 se derogó como causal de interrupción de la prescripción para exigir el cobro de la deuda a la notificación de la RD o RM. A partir de dicha, este supuesto se entendía incluido dentro del artículo 44 como un nuevo inicio del plazo de prescripción» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 2).

Así, entre otros tributos, el régimen de prescripción anterior se aplicaba válidamente, según se indica a continuación: (i) para el caso del Impuesto a la Renta (Ir), hasta el ejercicio gravable 2010; (ii) para el caso de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta (Pac Ir), hasta el período noviembre de 2011; y, (iii) para el Impuesto General a las Ventas, hasta el período de noviembre de 2011.

Es decir, el alcance temporal de tributos y períodos comprendidos en el régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, es de un ámbito reducido. Cualquier tributo y período posterior a este alcance temporal, se encuentra comprendido en forma directa en el ámbito del Decreto Legislativo No. 1113.

Así, en aplicación del mencionado principio de aplicación inmediata de las normas, el régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *aplica, por ejemplo:* (i) para el caso del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio gravable 2011; (ii) para el caso de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta, a partir del período diciembre de 2011; y, (iii) para el Impuesto General a las Ventas, a partir del período de diciembre de 2011.

Seguidamente se presenta en forma gráfica, como ejemplo en ciertos tributos, el ámbito de aplicación del régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto hasta antes y después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

	Antes de la vigencia del DL No. 1113		Después de la vigencia del DL No. 1113	
Tributo	Período	Inicio Prescripción	Período	Inicio Prescripción
IR	≤ 2010	01.01.12	≤ 2011	01.01.13
PAC IR	≤ 11/2011	01.01.12	≤ 12/2011	01.01.13
IGV	≤ 11/2011	01.01.12	≤ 12/2011	01.01.13

5. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal en relación al régimen normativo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, relativo al inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria

a) **La Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017**

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017¹¹⁵, el Tribunal Fiscal peruano -máxima autoridad administrativa competente para resolver controversias en

¹¹⁵ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 24 de noviembre de 2017.

materia tributaria¹¹⁶- se pronunció sobre el problema de la sucesión normativa en el tiempo generado por el Decreto Legislativo No. 1113, en virtud al cual se incorporó el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Mediante esta resolución, el Tribunal Fiscal peruano estableció -con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, en virtud a lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario¹¹⁷, el siguiente criterio:

«El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44º del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Como se puede advertir, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, el Tribunal Fiscal peruano estableció que el Decreto Legislativo No. 1113 no aplica a supuestos con inicio de cómputo de prescripción producidos al 1 de enero de 2012, y valores notificados desde el 28 de setiembre de 2012.

b) Fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, resolución emitida con carácter de observancia obligatoria

En resumen, para efectos de sustentar la posición establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, el Tribunal Fiscal peruano consideró básicamente los siguientes fundamentos jurídicos:

- Las causales de interrupción del plazo de prescripción extintiva de las acciones para determinar, sancionar y exigir el pago de la deuda tributaria se encontraban diferenciadas, según lo previsto en el artículo 45 del Código Tributario (modificado por el Decreto Legislativo No. 981).

Sin embargo, el artículo 44 del Código Tributario no estableció diferencia alguna para el inicio del cómputo del plazo de prescripción. Eso cambio recién a partir del 28 de septiembre de 2012 con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

116 «Artículo 143º.- ÓRGANO COMPETENTE

El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera».

117 Ver, *supra*, Nota No. 104.

Sobre este punto, se estableció expresamente lo siguiente:

«No obstante esta modificación normativa mediante la que se separó las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción según la acción, la redacción del artículo 44° del Código Tributario no fue modificada sino hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113. En efecto, antes de dicha modificación, no se hizo distinción alguna entre, por un lado, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y sancionar y de otro, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago.

Es a partir del 28 de setiembre de 2012, día en que entró en vigencia la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1113 al artículo 44° del citado código, que se agregó el numeral 7) al anotado artículo, según el cual el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se computaría desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa que contienen la deuda tributaria» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- El inicio es un elemento del plazo de prescripción. No se puede confundir con el transcurso del tiempo (*iter*). Así, mientras el inicio está regulado en el artículo 44, el *iter* está regulado en el artículo 43 del Código Tributario. El inicio ocurre y se agota inmediatamente.

Luego de fijado el inicio, ya no es posible que se presente un «reinicio». Solo es posible la interrupción del transcurso del tiempo ocurrido.

Así lo estableció expresamente el Tribunal Fiscal peruano, en los siguientes términos:

«En relación con el inicio del cómputo del plazo, PINILLA GALVIS explica que el plazo está constituido por el momento de inicio o dies a quo, por el momento de finalización o término o dies ad quem y por el cuerpo del plazo, que constituye el lapso o momento que transcurre entre cada uno de los extremos referidos. En cuanto al momento de finalización, refiere que entre éste y el plazo hay una inescindible relación jurídica ya que para que haya un plazo ha de existir un término, entendido éste como un punto de llegada y para que haya un término debe existir un plazo. A ello cabe agregar que en general, se entiende por plazo al tiempo o lapso fijado para una acción. Por su parte, el citado autor indica que es un lapso o intervalo de tiempo que debe suceder en el futuro y que puede y debe ser medible en orden de otorgarle la característica de certeza que lo identifica.

En tal sentido, son requisitos esenciales de un plazo el inicio, un término y un cuerpo del plazo. Sobre el particular, el citado autor comenta que con el objeto de garantizar la seguridad jurídica, solo es plazo aquel que fija un momento que determina el inicio de su cómputo, que sirve como hito para principiar o desplegar sus efectos, siendo también necesario que se fije un momento culminante, una época en que éste termina definitivamente. Finalmente, se requiere un cuerpo del plazo, que es el lapso o momento que transcurre entre el inicio y el final de su cómputo.

En similar sentido, RUBIO CORREA señala que en el derecho se define al plazo como “un hecho futuro y cierto”, definición contrapuesta a la condición que es definida como “un hecho futuro e incierto”. A ello agrega que un plazo está compuesto por tres elementos: el término inicial, que es aquel momento en que empieza a correr el plazo, el iter que es el transcurso del tiempo necesario para que se cumpla el plazo y término final, que es el momento en el que el plazo concluye. Asimismo, explica que el plazo sea un hecho futuro y cierto quiere decir que se tiene certeza de que el término final ocurrirá (a diferencia de la condición, puesto que en dicho caso no se sabe si ocurrirá o no).

En relación con el dies a quo o inicio del plazo de prescripción, se indica que éste puede basarse en un hecho objetivo o en uno subjetivo. El sistema objetivo hace depender el inicio del cómputo de un dato objetivo, en cambio, en el sistema subjetivo se toma en consideración circunstancias que afectan al concreto acreedor, básicamente, su conocimiento acerca del nacimiento del crédito y la identidad del deudor. Ahora, si bien el inicio y el transcurso del tiempo son elementos del plazo, se aprecia que estos se diferencian entre sí por cuanto el primero no es un hecho que se presente a lo largo de un lapso, sino que ocurre y se agota inmediatamente con su producción, a diferencia del transcurso del plazo o iter, que por naturaleza implica una duración en el tiempo hasta que llegue a su fin. Por consiguiente, se trata de elementos que pueden analizarse por separado y cuya regulación también ha sido prevista de esa forma. En efecto, la duración del cuerpo del plazo ha sido prevista por el artículo 43º del Código Tributario mientras que el inicio del cómputo ha sido regulado por el 44º. Una vez que se produce el inicio, el cuerpo del plazo o iter empieza a correr. Como se aprecia, lo que se produce a lo largo del tiempo es el transcurso del iter, mientras que el inicio ya se produjo y en ese momento, se agotó inmediatamente.

En tal sentido, una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un “nuevo inicio” referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido, situación en la que se computará un nuevo término prescriptorio desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio, o se suspenda (abriéndose un paréntesis en su cómputo) » (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- La ley aplicable al *inicio* del plazo de prescripción, es la *vigente al momento de su ocurrencia*. Esto es, es aplicable el 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario, previo a la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario).

Si en el transcurso del plazo ya iniciado se modifica la ley que regula el inicio del plazo, esta ley nueva (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), no será aplicable al inicio que ya ocurrió, por tratarse de una situación consumada. Aceptar la aplicación de la ley nueva sería una aplicación retroactiva.

Textualmente, el Tribunal Fiscal peruano indicó expresamente lo siguiente:

«Ahora bien, en el presente caso debe considerarse que no se analizan los efectos de una modificación normativa respecto del cuerpo del plazo de prescripción o iter sino que se analiza un hecho concluido, esto es, el momento de inicio de su cómputo, el que constituye un elemento distinto, que se agotó con su mera producción, por lo que la norma aplicable al anotado hecho es la que se encontraba vigente en el momento de su producción. En tal sentido, si durante el transcurso del plazo de prescripción se modificase la norma que regula el momento de inicio del cómputo del plazo, esta segunda norma no es aplicable al inicio que ya ocurrió en el pasado, tratándose de un hecho cumplido, porque ello implicaría una aplicación retroactiva de ésta última norma» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- Para explicar el razonamiento jurídico del Tribunal Fiscal peruano establecido en las premisas anteriores, el órgano colegiado explicó el régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria para el caso del Impuesto a la Renta.

Así, literalmente, el Tribunal Fiscal peruano explicó expresamente lo siguiente:

«Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al 1 de enero de 2011, el artículo 44° del Código Tributario, que no diferenciaba entre la acción de determinar y la de exigir el pago, prevería que se computaba el plazo de prescripción “Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.” Por consiguiente, por aplicación inmediata de la norma vigente en dicho momento, el 1 de enero de 2011 se produjo el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las acciones para determinar y para exigir el pago simultáneamente siendo que, como ya se ha indicado, dicho componente del plazo es un hecho que ocurre y se agota inmediatamente, esto es, no es un hecho que se produzca a lo largo de un tiempo, siendo además que un plazo no puede contar con dos o más inicios.

En tal sentido, si durante el transcurso del plazo de prescripción se notificase la resolución de determinación correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 a partir del 28 de setiembre de 2012 (fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 1113), ello no puede implicar que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se inicie después de dicha notificación, puesto que tal hecho, el inicio, ya se produjo el 1 de enero de 2011, conforme con la norma aplicable a dicha fecha, razón por la cual, el cuerpo del plazo o iter empezó a correr, siendo que en dicho transcurso (y antes de la notificación de la resolución de determinación) han podido ocurrir causales de interrupción o de suspensión, las que para su producción requieren justamente que exista un plazo que ya venía transcurriendo y éste a su vez requiere un momento de inicio.

A ello cabe agregar que si se considerara que dicho plazo empieza a correr a partir del día siguiente de la notificación, en este ejemplo, de la resolución de determinación, no solo se ignoraría un hecho cumplido, esto es, el inicio que se produjo el 1 de enero de 2011, sino que ya no se tomaría en cuenta el cómputo del plazo que transcurrió hasta que se efectuó la notificación, el que se perdería por completo, lo que vulnera al principio de seguridad jurídica, fundamento de la prescripción.

Similar razonamiento puede aplicarse a las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, puesto que tratándose de hechos que se agotan con su mera producción, la aplicación inmediata de la norma implica analizar cuál es la que se encuentra vigente al momento en que éstos se producen.

Así, en el ejemplo propuesto, al notificarse la resolución de determinación a partir del 28 de setiembre de 2012, deberá considerarse que a dicha fecha, conforme con el artículo 45° del Código Tributario, la notificación de una resolución de determinación no es causal de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda que esta contiene. No obstante, el análisis de dicha notificación es importante para determinar si la notificación de la resolución mediante la que se inició la cobranza coactiva de la deuda contenida en dicho valor y de las demás resoluciones emitidas en el procedimiento coactivo constituyen actos de interrupción del cómputo del plazo de prescripción.

Por consiguiente, en estos dos casos (fecha de inicio de cómputo y causales de interrupción), se tiene que los hechos materia de análisis se producen de forma inmediata, agotándose al producirse, esto es, no se presentan de manera continuada a lo largo de un tiempo, por lo que es posible aplicarles retroactivamente una norma que entró en vigencia con posterioridad a su producción, lo que atentaría contra la seguridad jurídica.

En tal sentido, en el ejemplo señalado, considerar que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago empieza a correr a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación implicaría desconocer un hecho ya agotado, esto es, el del inicio del cómputo que ya se había producido el 1 de enero de 2011» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

- Sobre la base de las premisas anteriores -incluyendo su aplicación en un caso concreto-, así como las previstas en el detalle de lo expuesto en la propia Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, el Tribunal Fiscal peruano estableció literalmente lo siguiente:

«Por consiguiente, se concluye que la norma materia de análisis afecta a uno de los elementos del plazo, esto es, su inicio, siendo que tal elemento constituye uno de naturaleza inmediata y que se agota con su realización, por lo que corresponde aplicarle la norma que se encuentre vigente en dicho momento, lo que posteriormente no puede ser desconocido. En tal sentido, no se trata de una modificación normativa que afecta al cuerpo del plazo de prescripción dado que no implica incrementarlo o reducirlo, lo que viene regulado por el artículo 43º del Código Tributario y no por el 44º» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro)¹¹⁸.

6. Pronunciamientos judiciales en relación al régimen normativo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, relativo al inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria

a) Sentencia de Casación No. 12335-2017

Mediante sentencia de casación No. 12335-2017, emitida el 16 de octubre de 2018 y publicada electrónicamente el 8 de abril de 2021, la Corte Suprema emitió pronunciamiento de grado con motivo del proceso contencioso administrativo que inició en su oportunidad la SUNAT impugnando la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10671-8-2015, la misma que declaró prescrito el ejercicio de la potestad para exigir el pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados el ejercicio 2008.

En primera instancia, el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera declaró infundada la demanda interpuesta por SUNAT. Sin embargo, en segunda instancia (etapa de

¹¹⁸ Se ha señalado que «[e]l TF reconoció entonces en el numeral 7 del artículo 44 del CT, una norma innovativa y posterior que, si bien fija un momento particular para entender iniciado un plazo prescriptorio, no podría desconocer la preexistencia de un plazo ya iniciado y vigente en lo referente a la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de toda deuda tributaria, bajo la norma entonces vigente» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 5).

apelación), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la misma especialidad, revocó la sentencia y, reformándola, declaró fundada la demanda interpuesta por SUNAT. Básicamente, la Sala considera que era de aplicación el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, vigente a partir del 28 de septiembre de 2012.

Ante esta situación, se interpuso recurso de casación por la causal relativa a la *aplicación indebida* al caso concreto del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113.

En etapa de casación, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia emitió la sentencia de casación No. 12335-2017, mediante la cual se declaró fundado el recurso de casación interpuesto y, en consecuencia, casaron la sentencia de vista, confirmando la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda interpuesta por SUNAT.

En resumen, para efectos de sustentar su posición, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia consideró básicamente los siguientes fundamentos jurídicos:

- La prescripción extintiva se encuentra vinculada a los efectos producidos por el transcurso del tiempo, regulada en los artículos 43 al 49 del Código Tributario, vigente a la fecha en que la obligación tributaria en el caso concreto era exigible.
- A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, se incluyó: (i) el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, que estableció que el inicio del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se producía desde el día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa; y, (ii) el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, que dispuso que ya no constitúfan causal de *interrupción* del plazo de prescripción en mención la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa.
- El régimen normativo aplicable al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria para el ejercicio 2008, no diferenciaba entre el inicio del cómputo del plazo de prescripción para ejercer la potestad de fiscalización, determinación y cobro. Únicamente se establecía que se tenía un plazo general de cuatro (4) años, contados desde que la obligación era exigible, para que se realicen todas estas actividades.
- Es contrario a ley establecer una interpretación extensiva del régimen anterior al establecido por el Decreto Legislativo No. 1113 para sostener que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago se produce cuando la Autoridad Tributaria haya notificado previamente la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa.

- Para el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria se toma como punto de referencia la exigibilidad de la obligación tributaria, conforme a lo previsto en el artículo 3 del Código Tributario, sin importar el momento de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa. Esto, más aún si antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario establecía como causal de interrupción la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa. Es decir, la ley establecía expresamente que el plazo de prescripción materia de análisis ya se había iniciado.
- En el caso concreto, por tanto, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inició el 1 de enero de 2009, conforme al numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 981, no siendo aplicable el numeral 7 del artículo 44, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113 a partir del 28 de septiembre de 2012.
- La carta de presentación de la fiscalización y el primer requerimiento constituyen actos de interrupción del ejercicio de la potestad para determinar la obligación tributaria, conforme al literal c) del numeral 1) del artículo 45 del Código Tributario, mas no del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

b) Sentencia de Casación No. 3648-2018

Mediante sentencia de casación No. 3648-2018, emitida el 11 de julio de 2019 y publicada electrónicamente el 17 de diciembre de 2020, la Corte Suprema emitió pronunciamiento de grado en relación al proceso contencioso administrativo que inició en su oportunidad un contribuyente por considerar denegado ficto el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal, relativo al pedido de prescripción del ejercicio de la potestad para exigir el pago los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

En primera instancia, el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera declaró fundada en parte la demanda interpuesta por el contribuyente. Sin embargo, en segunda instancia (etapa de apelación), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la misma especialidad, revocó la sentencia y, reformándola, declaró infundada la demanda interpuesta por el contribuyente. Siguiendo su criterio, la Sexta Sala consideró que era de aplicación al caso concreto el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, vigente a partir del 28 de septiembre de 2012.

En este escenario, el contribuyente interpuso recurso de casación por la causal relativa a: (i) inaplicación del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 953; (ii) inaplicación del principio de irretroactividad de las normas, previsto en el artículo 103 de la Constitución Política; e, (iii) inaplicación del artículo 129 del Código Tributario.

Emitiendo pronunciamiento, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia emitió la sentencia de casación No. 3648-2018, mediante la cual se declaró infundado el recurso de casación interpuesto por el contribuyente y, en consecuencia, no casaron la sentencia de vista.

En sustento de la decisión adoptada, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia consideró básicamente los siguientes fundamentos jurídicos:

- A partir de lo previsto en el literal c) del numeral 1) y el literal a) del numeral 2, ambos del artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, se observan dos (2) supuestos claramente definidos en los que procede la interrupción del plazo de prescripción. Uno referido a la determinación de la obligación tributaria y otro referido a exigir el pago de la deuda tributaria.
- En atención a lo anterior, y que el artículo 75 del Código Tributario establece que concluida la fiscalización recién se notificará la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa, se puede concluir que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia a partir de la notificación de los mencionados actos administrativos tributarios.
- Mediante el requerimiento de fiscalización notificado a la Compañía, se ha interrumpido el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, conforme a lo previsto en el literal c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario. Por tanto, al no haberse concluido en el caso concreto la determinación de la obligación tributaria, no se había iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.
- El contribuyente confunde el supuesto previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, con lo previsto en el artículo 45 del Código Tributario. Es más, la aplicación de aquélla disposición es irrelevante, porque el caso concreto versaba sobre la prescripción de la determinación de la obligación tributaria.

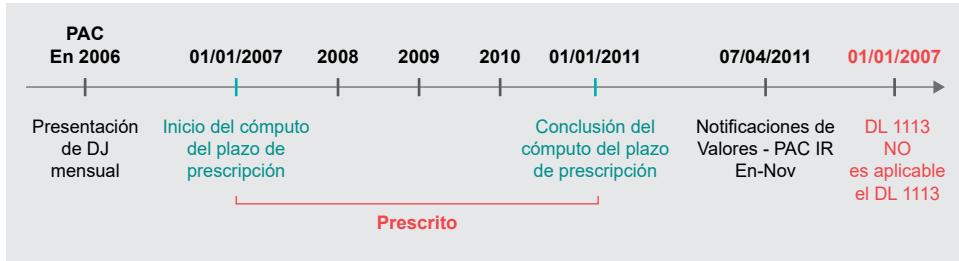
7. Explicación casuística y gráfica de la aplicación del régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, para fines del inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

A fin de facilitar la explicación y el entendimiento de la aplicación del régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, vamos a presentar una serie de supuestos de hecho que permitirán explicar en qué casos se aplica o no esta disposición legal. Veamos:

SUPUESTO 1: PRESCRIPCIÓN DE COBRO INICIADA Y CONCLUIDA ANTES DEL 28.09.12

En este primer supuesto, se ha considerado como tributo y período para el análisis al Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período enero de 2006, cuyos valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y resolución de multa), fueron notificados el 7 de abril de 2011.

A continuación, se muestra gráficamente la secuencia normal del régimen de prescripción aplicable a este tributo y período:



A partir de la normativa legal vigente en ese momento para este tributo y período, se puede indicar que la aplicación de los plazos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria aplicables al presente supuesto, es conforme se indica a continuación:

Aspecto involucrado	Medición	Observaciones
Tributo Involucrado	Pac Ir	Obligación de carácter mensual
Período Involucrado	Ene 2006	
Plazo de prescripción	4 años	Se asume para el supuesto de hecho que se presentó la correspondiente declaración jurada
Inicio del plazo de prescripción	01.01.07	Se inicia en fecha diferente al plazo de prescripción del Ir ¹¹⁹
Término del plazo de prescripción	31.12.10	
Notificación de valores	07.04.11	Constituía supuesto legal de interrupción de la prescripción para exigir el pago a dicha fecha
Acto de interrupción	No	Ya había transcurrido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Las resoluciones se notificaron el 07.04.11
Aplicación DL No. 1113	No	Entró en vigencia en fecha posterior al 31.12.10

¹¹⁹ En ese sentido se encuentran las sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia en los expedientes No. 17738-2016; 178-2015; 10414-2014; 166-2015; 5080-2012; 10849-2014, 26901-2017, entre otras.

En el mismo sentido se encuentran las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 13478-7-2008, 02476-4-2009, 07217-3-2009, 9102-4-2009, 0244-1-2010, 13961-3-2010, 00932-3-2011, 03199-3-2011, 08199-1-2011, 21533-3-2011, 11212-1-2011, 12188-3-2012 y 5985-4-2012, entre otras.

Como se puede apreciar, en este primer supuesto:

- El inicio y transcurso del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ocurrió en forma indefectible entre el 01.01.07 y el 31.12.10;
- La notificación de los valores tributarios en fecha posterior a la conclusión del plazo de prescripción para el ejercicio de esta acción, por tanto, no pudo interrumpir válidamente la prescripción ya ganada; y,
- El Decreto Legislativo No. 1113 no puede ser aplicable al presente supuesto porque: (i) al 28.09.12 (fecha de su entrada en vigencia), ya había transcurrido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; (ii) porque pretender su aplicación al presente supuesto supondría una aplicación retroactiva a un hecho ya *consumado y/o agotado*¹²⁰; (iii) porque la prescripción en nuestro sistema jurídico es *declarativa*¹²¹, esto es, la resolución que declara la prescripción solo constata su ocurrencia, mas no genera recién a partir de ese momento su existencia; y, (iv) porque en todo momento la Autoridad Tributaria tuvo el plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y exigir el pago antes del 31.12.20. Sin embargo, en el ejemplo, recién lo hizo el 07.04.11, esto es, luego del plazo previsto para realizar estas tres (3) actividades.

SUPUESTO 2: PRESCRIPCIÓN DE COBRO INICIADA ANTES DEL 28.09.12 Y CONCLUIDA DESPUÉS DEL 28.09.12

En este segundo supuesto, se ha considerado como tributo y período para evaluación al Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período enero de 2010, cuyos valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y resolución de multa), fueron notificados el 28 de enero de 2016.

Seguidamente, se muestra gráficamente el supuesto de hecho:



Al igual que en el supuesto anterior, a partir de la normativa legal vigente en ese momento para este tributo y período, se puede señalar que la aplicación de los plazos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria aplicables al presente supuesto, es conforme se indica a continuación:

¹²⁰ Sobre la noción de «hecho agotado», ver: GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 66.

¹²¹ Ver numeral No. 7 del Capítulo Primero del presente trabajo.

Aspecto involucrado	Medición	Observaciones
Tributo Involucrado	Pac Ir	Obligación mensual
Período Involucrado	Ene 2010	
Plazo de prescripción	4 años	Se asume para el supuesto de hecho que se presentó la correspondiente declaración jurada
Inicio del plazo de prescripción	01.01.11	Se inicia en fecha diferente al plazo de prescripción del Ir
Término del plazo de prescripción	31.12.14	
Notificación de valores	28.01.16	Constituía supuesto legal de interrupción de la prescripción para exigir el pago a dicha fecha
Acto de interrupción	No	Ya había transcurrido el plazo de prescripción para exigir el pago. Las resoluciones se notificaron el 28.01.16. A esa fecha, ya no constituían causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria
Aplicación DL No. 1113	No	Ya se había iniciado el plazo de prescripción conforme a la normativa vigente al 01.01.11. Por tanto, el plazo de prescripción tenía que seguir, aun cuando haya entrado en vigencia el DL No. 1113

En este segundo supuesto:

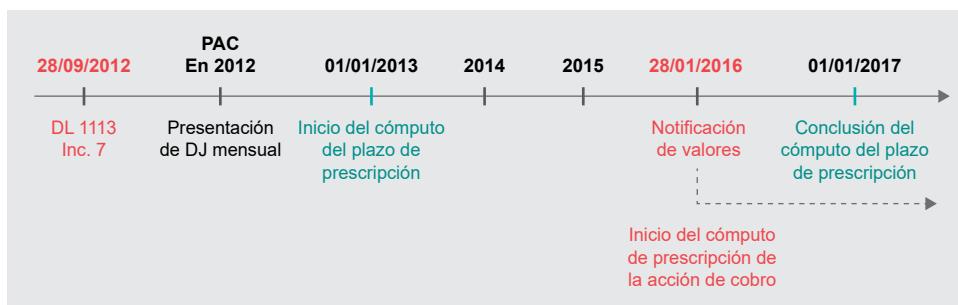
- El inicio y transcurso del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ocurrió en forma indefectible entre el 01.01.11 y el 31.12.14;
- La notificación de los valores en fecha posterior a la conclusión del plazo de prescripción para el ejercicio de esta acción: (i) no pudo interrumpir válidamente la prescripción extintiva ya ganada; y, (ii) a dicha fecha ya no constituía causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; y,
- La entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 antes de la conclusión del plazo de prescripción de esta acción: (i) no afectó el *inicio* del plazo de prescripción, *hecho consumado* el 01.01.11, debiendo seguir el transcurso del cuerpo del plazo de

prescripción; (ii) su aplicación para desconocer el inicio del plazo de prescripción (01.01.11), supondría una *aplicación retroactiva* a un hecho ya consumado; (iii) si los valores tributarios hubiesen sido notificados antes del 01.01.15, pero luego del 28.09.12, a dicho momento no constituiría causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago (por el principio de aplicación inmediata de las normas); y, (iv) porque en todo momento la Autoridad Tributaria tuvo el plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y exigir el pago antes del 31.12.14. Sin embargo, en el ejemplo, recién lo hizo el 28.01.16, esto es, luego del plazo previsto para realizar estas tres (3) actividades.

SUPUESTO 3: PRESCRIPCIÓN DE COBRO INICIADA DESPUÉS DEL 28.09.12

En este tercer supuesto, se ha considerado como tributo y período para evaluación al Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período enero de 2012, cuyos valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y resolución de multa), fueron notificados el 28 de enero de 2016.

Sobre el particular, se muestra gráficamente el supuesto de hecho:



A partir de la normativa legal vigente en ese momento para este tributo y período, se puede señalar que la aplicación de los plazos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria aplicables al presente supuesto, es conforme se indica a continuación:

Aspecto involucrado	Medición	Observaciones
Tributo Involucrado	Pac Ir	Obligación mensual
Período Involucrado	Ene 2012	
Plazo de prescripción	4 años	Se asume para el supuesto de hecho que se presentó la correspondiente declaración jurada

Inicio del plazo de prescripción	01.01.13	Se inicia en fecha diferente al plazo de prescripción del Ir
Término del plazo de prescripción	31.12.16	
Notificación de valores	28.01.16	Constituía supuesto de inicio del plazo de prescripción para el ejercicio de la potestad de cobro (a partir del día siguiente de la notificación)
Acto de interrupción	No	A esa fecha, ya no constituían causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria
Aplicación DL No. 1113	Sí	El 01.01.13 se inició el plazo de prescripción de la acción para determinar y sancionar, mas no para exigir el pago

Como se puede apreciar en este tercer supuesto:

- Para el 01.01.13 ya estaba vigente el Decreto Legislativo No. 1113, por lo que a esta fecha solo se inició el plazo de prescripción para determinar y aplicar sanciones;
- La notificación de los valores tributarios el 28.01.16 no interrumpió el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, sino que generó recién el inicio de este plazo;
- El plazo de prescripción para el ejercicio de esta acción ya no vencía el 31.12.16, sino el 29.01.20.

A partir de los supuestos antes presentados y analizados, entonces, se aprecia que el alcance del régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, era claro y delimitado. Así, entre otros tributos: *(i)* para el caso del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio gravable 2011 en adelante; *(ii)* para el caso de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta, a partir del período diciembre de 2011 en adelante; y, *(iii)* para el Impuesto General a las Ventas, a partir del período de diciembre de 2011 en adelante.

Una aplicación hacia el pasado, no solo constituye jurídicamente una aplicación retroactiva de la ley -como veremos más adelante-, sino que no parece lógico que -por ejemplo-, la prescripción para exigir el pago del Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2006 (cuyo plazo de prescripción para este efecto vencía el 31 de diciembre de 2010), no

se encuentre prescrito al 28 de septiembre de 2012 (v.gr., fecha de entrada de vigencia del Decreto Legislativo No. 1113), si es que previamente no se haya cumplido con emitir y notificar la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa al 31 de diciembre de 2010, fecha de vencimiento del plazo de prescripción de este tributo y período.

Nos encontramos, entonces, como parece claro, ante una situación que pretende revivir situaciones consumadas jurídicamente.

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 1º, inciso 1º). La legislación tributaria dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el derecho de cada precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones administrativas, se computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el contribuyente, no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta, en el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación (artículo 1º, inciso 2º), en los casos establecidos en los incisos anteriores. Estos caracteres propios y específicos de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten en la legislación tributaria en una diferente estructura y contenido que en la legislación civil (que establece la prescripción); entre otros aspectos:

CAPÍTULO CUARTO

ASPECTOS RELATIVOS A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421

1. Sobre el alcance normativo de la PDCT

Para efectos de entender el impacto de la aplicación de la PDCT en relación al régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, producto de la modificación realizada en su oportunidad por el Decreto Legislativo No. 1113 es importante entender previamente los alcances de la PDCT¹²².

Al respecto, el texto literal de esta disposición establece lo siguiente:

Disposiciones Complementarias Transitorias

Primera. Cómputo del plazo de prescripción

Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

A partir del texto normativo en mención de la PDCT, es importante hacer previamente un análisis de *literalidad* (no de legalidad o constitucionalidad) del dispositivo legal en mención. Solo así se podrá comprender su funcionalidad.

En efecto, es importante notar que en materia tributaria, los tributos no solo se crean, modifican o suprimen por una norma con rango de ley, sujeto a la Constitución Política. A diferencia de las disposiciones jurídicas en general, es importante entender que las *disposiciones tributarias*, conforme a lo previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y a lo previsto en la sentencia de casación No. 4392-2013 (primer precedente vinculante en materia tributaria), se deben interpretar -como premisa-, sobre la base del método literal. No es posible una interpretación extensiva o restrictiva que contravenga el carácter expreso y específico de la correspondiente disposición tributaria.

Admitir lo contrario, supondría dejar a la libertad del órgano resolutor la creación, modificación o supresión de las disposiciones tributarias, máxime si nos encontramos ante supuestos de normas expresas, o interpretaciones *pro fisco* o *pro contribuyente*. En materia tributaria, la literalidad debe ser un parámetro importante para controlar la actuación de los órganos administrativos y judiciales, y consecuente elemento de generación de seguridad jurídica.

122 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 13 de septiembre de 2018, entrando en vigencia el 14 de septiembre de 2018.

Sobre la base de esta precisión, se puede establecer las siguientes premisas y consecuencia de su alcance normativo literal:

Premisas normativas para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria	Fecha de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria	Régimen normativo aplicable
Para procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución. No aplica, por tanto, para procesos judiciales en trámite		
Para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o resoluciones de multa	Se iniciará a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa	Conforme a lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario
El plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria o aplicar sanciones se haya iniciado hasta el 1 de enero de 2012		
Las resoluciones de determinación o resoluciones de multa se hayan notificado a partir del 28 de septiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción		

Importante precisar que la PDCT es de aplicación a los «*procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución*». Es decir, si a la fecha de entrada en vigencia de la PDCT (v.gr., 14 de septiembre de 2018), existía una controversia sobre la aplicación de la PDCT (v.gr., alcances, legalidad, constitucionalidad, entre otros aspectos) que ya se encontraba en discusión en la vía judicial, la PDCT no era aplicable.

Esta disposición, por mandato expreso de su texto, solo era aplicable a los procedimientos administrativos en trámite y/o pendientes de resolución, mas no así a los procesos judiciales en trámite a la entrada en vigencia de la PDCT. La distinción legal entre procedimientos administrativos y/o procesos judiciales es pacífica, por lo que el ámbito de aplicación de la PDCT en este extremo no admite discusión.

Asimismo, es importante notar que la consecuencia normativa antes indicada solo producirá efectos jurídicos si se cumplen en forma *conjuntiva* cada una de las premisas de hecho de la PDCT.

2. Efecto derivado de la entrada en vigencia de la PDCT en relación en relación al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado mediante el Decreto Legislativo No. 1113

Si recordamos, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, se aplica para hechos (v.gr., inicio del plazo de prescripción), producidos desde el 28 de septiembre de 2012 en adelante. Su eficacia, no puede ser de otra manera, no aplica para obligaciones tributarias cuyo plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se *inició* hasta el 1 de enero de 2012.

En efecto, esto es así, toda vez que hasta antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: (i) se iniciaba en forma conjunta con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones; (ii) se iniciaba el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (v.gr., numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario), y del 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible (v.gr., numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario); (iii) se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa; (iv) el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, no modificó el plazo de prescripción general (v.gr., cuatro (4) años), el cual sigue siendo el mismo a la fecha; solo estableció una regla para el inicio del plazo de prescripción; y, (v) por tanto, si el inicio del plazo de prescripción de un tributo y período se había producido (v.gr., consumado, toda vez que es un hecho único e irrepetible), antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el cómputo del cuerpo del plazo de prescripción debía seguir ocurriendo luego de la entrada en vigencia de esta ley (v.gr., porque precisamente el plazo de prescripción no se ha modificado a la fecha), salvo que se presente una causal de interrupción o suspensión de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, conforme al nuevo régimen vigente, en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas.

Producto de lo anterior, solo y únicamente a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia *a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa*.

En otros términos, por aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas, este régimen: (i) solo aplica para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de tributos y períodos -previamente determinados y notificados- que se inicien luego de su entrada en vigencia (v.gr., a partir del 1 de enero de 2013); y, (ii) no aplique para el inicio del plazo de prescripción en mención de tributos y períodos que se hayan configurado (v.gr., consumado, porque se trata de un hecho de ejecución instantánea), antes de su entrada en vigencia (v.gr., hasta el 1 de enero de 2012).

Esto último, porque se presentaría un supuesto de aplicación retroactiva de las normas (v.gr., norma nueva que se aplica a un hecho consumado durante la vigencia de una ley anterior)¹²³.

En ese sentido, el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y para imponer sanciones, *ya no se iniciaba en forma conjunta* en la misma que fecha que la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

123 Se ha señalado que «[p]retender desconocer esta situación y forzar la aplicación de una norma posterior que modifique el momento de inicio de este cómputo, implicaría desconocer arbitrariamente hechos acaecidos con anterioridad a la vigencia de esta norma y que generaron ya el cómputo de plazos prescriptorios, bajo los parámetros y entendimiento en la configuración de este plazo señalado en las normas previamente vigentes. En buena cuenta, este ejercicio configuraría una aplicación retroactiva del numeral 7 del artículo 44 del CT, y un atentado contra la seguridad jurídica, al pretender modificarse sobrevenidamente las consecuencias previstas por las normas tributarias para hechos y situaciones debidamente contempladas en ellas» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 5).

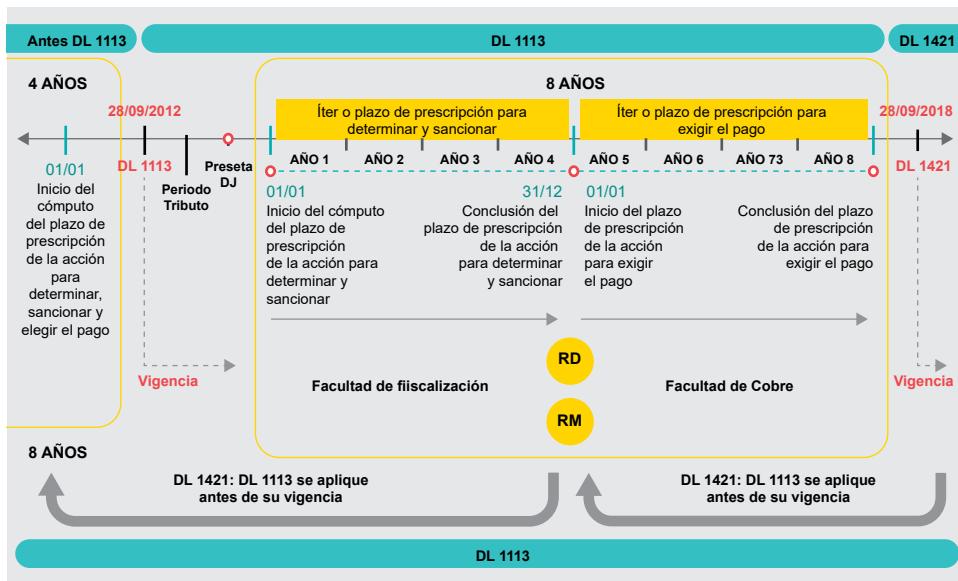
En este contexto, nos podemos preguntar: ¿cómo es posible que se aplique el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por Decreto Legislativo No. 1113, a pretensiones de cobro cuyo inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había configurado (v.gr., consumado), hasta antes del 1 de enero de 2012, esto es, cuando el hecho objetivo, irrepetible e instantáneo que dio lugar al inicio del plazo de prescripción ya se agotó en ese momento previo a la vigencia del Decreto Legislativo No. 1113?

Es más, nos podríamos preguntar: ¿qué pasa con los supuestos en que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya había transcurrido por completo (v.gr., los tres elementos esenciales del plazo de prescripción se habían consumado), incluso antes de la propia *entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1421*?

La respuesta, en nuestra opinión, es sencilla: en virtud de la PDCT, se ha posibilitado que se aplique el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, a situaciones anteriores a su entrada en vigencia.

3. Explicación gráfica del efecto jurídico que generó la entrada en vigencia de la PDCT

A continuación se presenta gráficamente el efecto jurídico que ha generado la entrada en vigencia de la PDCT sobre la aplicación en el tiempo del Decreto Legislativo No. 1113, para supuestos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria iniciados y ocurridos hasta el 1 de enero de 2012:



Como se puede apreciar, la PDCT incide sobre la eficacia de una ley anterior (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113) para trasladarla a su vez a un momento anterior a su entrada en vigencia (v.gr., regular el inicio del plazo de prescripción consumados antes del 1 de enero de 2012).

Es decir, la PDCT pretendería ser una -supuesta- «*norma interpretativa*» de lo previsto en su momento por el Decreto Legislativo No. 1113.

Normativa interpretativa, por cierto, que -más allá que tiene una clara naturaleza innovadora y/o modificatoria, y no interpretativa, como se explica y se explicará en el presente trabajo-, se emite luego de seis (6) años de la supuesta ley interpretada (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113).

Esto es, se emite incluso luego de transcurrido un plazo de prescripción general y medio (v.gr., cuatro (4) años y dos (2) años adicionales) de situaciones ocurridas incluso a la entada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

La pregunta es, entonces, si nos encontramos ante una situación de infracción al principio constitucional de seguridad jurídica. La respuesta parece no dejar dudas.

Precisamente, para lograr esta (*inválida*) habilitación legal hacia el pasado, afectando hechos consumados, se ha recurrido a la PDCT para hacer que ésta prevalezca¹²⁴ - norma con rango de ley- frente a lo que ya se había establecido *en forma previa* en una resolución administrativa (v.gr., la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017), la misma que con carácter de observancia obligatoria había definido la correcta interpretación técnica sobre las modificaciones previstas por el Decreto Legislativo No. 1113 al régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de las deudas tributarias¹²⁵.

Sobre esa base, se ha permitido legalmente que el inicio del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, se reinicie o compute nuevamente para hechos ya consumados.

Es decir, se vuelve a computar por segunda vez el plazo para el cobro de las deudas tributarias. Esto, aun cuando el cuerpo del plazo de prescripción (v.gr., cuatro (4) años), no ha variado hasta hoy, momento en el cual se prepara el presente trabajo.

124 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que los Tribunales Administrativos (v.gr., entre los cuales se encuentran el Tribunal Fiscal), no pueden ejercer el *control difuso*.

Esta sentencia supone un cambio de criterio en relación a lo establecido en la sentencia emitida en el expediente No. 3741-2004-PA/TC y aclaratorias. Así, básicamente, el Tribunal Constitucional estableció que no corresponde que los Tribunales Administrativos ejerzan el control difuso, porque: (i) esta facultad solo la ejercen quienes ejercen función jurisdiccional, situación que no realizarían dichos tribunales; (ii) afectaría el sistema dual de control de la Constitución Política, reservada para el Poder Judicial (control difuso) y el TC (control concentrado); y, (iii) afecta el principio de división de poderes, porque no sería posible que un Tribunal Administrativo (que forma parte del Poder Ejecutivo) controle las normas dictadas por el Poder Legislativo. En tal sentido, ver: BARDALES CASTRO, Percy. La obligación del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria de ejercer el control difuso. A propósito del criterio establecido en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional (2005). En: Diálogo con la Jurisprudencia. Lima: Gaceta Jurídica. (83); BARDALES CASTRO, Percy. ¿Es posible la aplicación del control difuso en los procedimientos administrativos tributarios? (2007). En: Advocatus. Revista editada por estudiantes de la Universidad de Lima. (15).

125 La intervención del legislador en el ámbito de los órganos resolutores es una situación muy frecuente en materia fiscal. Así, por ejemplo, se ha señalado que se manifiesta «(..) cuando la ley altera una regulación preexistente para evitar la solución que los órganos judiciales habían dado a los conflictos sustanciados sobre esa materia, previendo no solo su eficacia retroactiva, sino incluso (...), el desconocimiento de las sentencias que con base en aquella regulación preexistente se hubieran podido producir» (LOZANO SERRANO, Carmelo (1988). Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Madrid: Editorial Tecnos. p. 128).

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente al plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva, dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria no comprendidos en los incisos anteriores.

Estos caracteres propios y específicos de la particularidad de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten: (i) en la diferente estructura, independiente de la prescripción civil; (ii) en la diferencia de plazos establecidos por ley; (iii) en los alcances y límites de los supuestos de irretroactividad de la legislación tributaria; (iv) en los tipos de plazos de prescripción previstos por ley; (vii) en esas particularidades que llevan a considerar las consecuencias que ello supone, entre otros aspectos.

el término prescríbese vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria no comprendidos en los incisos anteriores.

CAPÍTULO QUINTO

ASPECTOS RELATIVOS A LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS GENERADA CON MOTIVO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421

SUB CAPÍTULO PRIMERO

ASPECTOS RELATIVOS AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. Sobre el concepto del principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria

Este tema presupone entender, en términos teóricos, que nos encontramos ante: (i) un hecho, situación o relación jurídica cuya eficacia se prolonga en el tiempo (v.gr., no es de eficacia instantánea, situación que no es el supuesto materia del análisis del presente trabajo); y, (ii) una situación de sucesión de normas en el tiempo (v.gr. el artículo 44 y 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 981, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, y por la PDCT).

En ese sentido, a efectos de solucionar el problema que suscita la aplicación de las normas en el tiempo, en todo ordenamiento jurídico -que se autodenomine y respete el orden constitucional y democrático-, se ha consagrado lo que se conoce como el *principio de irretroactividad de las leyes*.

Esto supone, en términos sencillos, que la eficacia de una ley -luego de su publicación y entrada en vigencia- rige y se aplica para el futuro. Es decir, la eficacia de la (nueva) ley no actúa hacia atrás ni tiene fuerza sobre el pasado¹²⁶.

Para su funcionalidad, esto es, para lograr la eficacia de la ley para hechos que suceden a partir de la fecha de su entrada en vigencia formal, se exige, entre otros aspectos: (i) la existencia de la norma jurídica; (ii) que las normas jurídicas existan con carácter previo a la producción de los hechos que ellas mismas regulan; (iii) que esa existencia previa a los hechos regulados, sea conocida por los destinatarios de las normas y eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos en la norma¹²⁷, para lo que se requiere su necesaria publicidad; y, (iv) que la existencia, previa y pública¹²⁸ de la norma sea también una existencia regular, lo que significa que la norma tenga pretensiones de permanencia¹²⁹.

Entre los aspectos destacados, especial relevancia tiene el referido a la *existencia previa de la norma*, también denominado *preordenamiento normativo*¹³⁰ o *predeterminación normativa*¹³¹.

126 VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 68-69.

127 El último párrafo del artículo 51 de la Constitución Política establece que «(...) [I]a publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado».

128 GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 60.

129 GARCÍA NOVOA, César (2003). Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español. p. 440-441. En: DE BARROS CARVALHO, Paulo. Tratado de Derecho Tributario. Lima: Palestra.

130 LÓPEZ DE ONATE, F. (1953). La certeza del derecho. Traducción de Sentís de Melendo S. y Ayerra Redín, M. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América. p. 78; GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 60.

131 Así lo ha denominado en reiteradas oportunidades el Tribunal Constitucional Español. Ver Sentencia 136/1989. Citado por: GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 166. En el mismo sentido, puede verse: CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento tributario. p. 42. En: Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit.

Este postulado propugna la necesidad que la entrada en vigencia de las leyes sea previa antes de la realización de los hechos que la misma norma contempla como supuestos de hecho comprendidos en su ámbito de aplicación, lo que deriva en la previsibilidad de las leyes¹³².

Su fundamento parte por reconocer la imposibilidad que un ciudadano calcule (*previsibilidad*)¹³³ los efectos jurídicos derivados de la realización de sus actos, frente a la existencia de normas cuya eficacia se extienda a conductas o supuestos anteriores a su promulgación y entrada en vigencia de la ley nueva.

Esto es así, por la sencilla razón y comprobación fáctica que al momento de realizar estas conductas resulta imposible conocer y/o prever la dación, entrada en vigencia y el consecuente contenido de futuras leyes¹³⁴.

En efecto, el traslado de la eficacia de las leyes hacia el pasado (*eficacia retroactiva*) es incompatible con la exigencia de previsibilidad que supone la noción de sistema jurídico, pues ésta se cumple -como premisa esencial de existencia del mismo- solo si las disposiciones legales actúan a futuro¹³⁵.

En ese sentido, como regla general, la idea de la existencia previa de las normas, como puede advertirse, se vincula directamente y encuentra fundamento lógico con la «eficacia inmediata» de las mismas.

Es decir, ante un supuesto de sucesión de normas en el tiempo, el principio de aplicación inmediata determina que la eficacia de las normas que reemplazan a otras se aplique: (i) no solo a los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produzcan a partir de su vigencia; (ii) sino también a las consecuencias que sigan proyectando los hechos,

132 A este efecto, especial referencia merece también el principio de legalidad. Este principio es soporte esencial de la certeza jurídica, elevado a postulado superior de la tributación, en la medida que «(…) la certeza de lo que cada individuo puede pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse (...) que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeño grado de incertidumbre» (SMITH, Adam (1952). La Riqueza de las Naciones (Libro V. Cap. II. Part. I). Chicago: Enciclopedia Británica. Asimismo, la legalidad supone que los hechos cuya verificación determinan la imposición tributaria se encuentren plenamente establecidos como hipótesis de incidencia al momento en que dicha imposición ocurre. En ese sentido se pronuncia Jarach, quien señala que «el principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos» (JARACH, Dino (1957). Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires: Cima. p. 83).

133 Ha señalado García Novoa que «La idea de 'previsibilidad' es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 113). En el mismo sentido, ver: RODRÍGUEZ, María José (2004). El acto administrativo tributario con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo. Buenos Aires: Editorial Ábaco. p. 76-77; DÍAZ RUBIO, Patricia (2014). El principio de confianza legítima en materia tributaria. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 174.

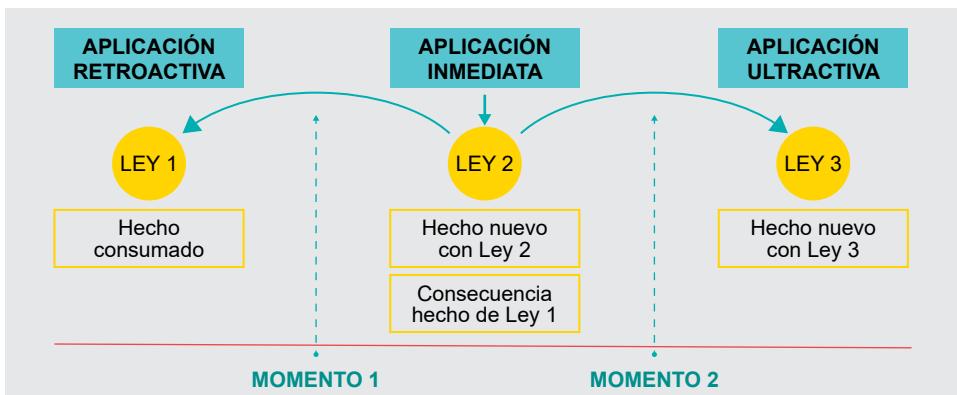
134 En tal sentido, ver: PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica. Op. Cit. p. 91; SÁNCHEZ FERRIZ, Remedio (2009). El Estado Constitucional. Configuración histórica y jurídica. Organización funcional. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 235; RIBES RIBES, Aurora. La aplicación e interpretación de las normas financieras. p. 63. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; ARCOS RAMÍREZ, Federico. La seguridad jurídica: una teoría formal. Op. Cit. p. 273; GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 60.

135 GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem. p. 62.

relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen producido o tenido existencia bajo la vigencia de las normas anteriores¹³⁶, esto es, las consecuencias no consumadas.

La excepción a la regla general¹³⁷, como resulta conocido, será la eficacia retroactiva de las normas, al pretender regular hechos pasados ya *consumados* antes de la entrada en vigencia de la ley nueva (v.gr., *retroactividad auténtica o propia*)¹³⁸.

A continuación, en el gráfico siguiente se muestra una forma usual de representar la eficacia de las leyes con motivo de la sucesión en el tiempo:



136 En tal sentido, ver: ARECO, Juan Segundo (1948). La Irretroactividad de la Ley y los Contratos Sucesivos. Buenos Aires: Kraft. p. 1; BORDA, Guillermo (1951). Retroactividad de la Ley y Derechos Adquiridos. Buenos Aires: Perrot. p. 14.

137 Cabe señalar que el principio de aplicación inmediata de las normas tiene algunas excepciones, a saber: (i) la aplicación diferida; (ii) la aplicación retroactiva; y, (iii) la aplicación ultractiva. Para este propósito, solo nos vamos a referir a los dos últimos supuestos.

La *aplicación retroactiva* supone que la norma afecta los hechos, situaciones y relaciones jurídicas que tuvieron lugar en un momento anterior al que, de ordinario, le correspondería entrar en vigencia (En tal sentido, ver: RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Op. Cit. p. 25; VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 68). Según ha señalado un reconocido autor, las leyes son retroactivas en cualesquiera de estas tres hipótesis: (i) cuando pretenden aplicarse sobre la constitución de una relación o situación jurídica anteriormente ocurrida; (ii) cuando vuelven sobre la extinción de una relación o situación jurídica anteriormente extinguida; y, (iii) cuando se refieren a los efectos de una relación jurídica producidos antes de su vigencia (En tal sentido, ver: BORDA, Guillermo, Op. Cit. p. 13-14). Una norma es retroactiva, entonces, cuando actúa sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar o suprimir los efectos de un hecho, ya verificados.

La *aplicación ultractiva*, por su parte, supone que la norma jurídica se aplica a los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se verifican luego de que dicha norma ha sido modificada o derogada, esto es, con posterioridad al momento en que, de ordinario, correspondería cesar su vigencia (En tal sentido, ver: RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Op. Cit. p. 23; RUBIO CORREA, Marcial (1990). Retroactividad, irretroactividad y ultractividad. p. 23. En: Biblioteca para leer el Código Civil (V. I). Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú).

138 En tal sentido, ver: BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 148; DÍEZ-PICAZO, Luis María (1990). La derogación de las leyes. Madrid: Editorial Civitas. p. 210-211; DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Op. Cit. p. 171; LÓPEZ MENUDO, Francisco (2002). El principio de irretroactividad. Tres cuestiones claves. p. 81. En: Documentación administrativa. (263-264); QUESADA LUMBRERAS, Javier E. (2011). Retroactividad de las normas versus derechos adquiridos: A propósito del Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público. p. 159. En: Revista Andaluza de Administración Pública. (80); BARRERO Rodríguez, Concepción (2002). El respeto a los derechos adquiridos. p. 141. En: Documentación administrativa. (263-264); CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento tributario. p. 38-39. En: Comentarios a la Ley General Tributaria Op. Cit.; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 176-177.

Vemos, de este modo, la franca oposición entre la eficacia *retroactiva* y la eficacia de la ley nueva para los hechos futuros¹³⁹. Pues bien, de esta oposición nace el *principio de irretroactividad de las normas*¹⁴⁰.

En concreto, en el campo del Derecho Tributario, el *principio de irretroactividad de las normas* cobra aún mayor importancia por el impacto en la esfera jurídica y económica de los contribuyentes.

En efecto, ello es así, porque resultaría perjudicial para la vigencia material del principio de seguridad jurídica y, en especial, al principio de capacidad contributiva -en función a un momento determinado-, que la entrada en vigencia de las normas jurídicas modificatorias afecten situaciones que ya produjeron efectos (v.gr., *consumados*) en forma previa a su entrada en vigencia¹⁴¹, afectando -en forma total o parcial- la situación jurídica del administrado.

Por tal motivo, cualquier situación que permita una aplicación *retroactiva* de las leyes -ya sea en forma directa o indirecta-, afectando hechos, situaciones o relaciones jurídicas que se iniciaron y se *consumaron* antes de la entrada en vigencia de la ley nueva, se encuentra proscrita¹⁴².

Su corrección debe ser inmediata, por los efectos -jurídicos y económicos- que generan en la esfera jurídica de los particulares, y en la noción de sociedad ordenada conforme a valores y principios a los que responde un Estado Constitucional de Derecho.

139 En tal sentido, ver: VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 71.

140 La importancia del principio de irretroactividad es tal que no existe ordenamiento jurídico que se estime democrático que niegue su vigencia. Tan es así que incluso los Estados en los cuales no se ha otorgado protección constitucional a dicho principio, han proclamado que «se puede considerar *inconstitucional una disposición con efecto retroactivo si viola los principios de certeza del derecho o de seguridad, de igualdad ante las cargas públicas, y el derecho de los individuos a la libertad, salvo que la retroactividad se imponga por razones de interés general y para proteger otros derechos o garantías reconocidos constitucionalmente*» (PEIRANO FACIO, Juan Carlos y WHITELAW, James A. (2000). Protección Constitucional de los contribuyentes en Uruguay. En: OSOREY, Rubén. Protección Constitucional de los Contribuyentes. Buenos Aires: Educa. p. 92). Lo expuesto en líneas previas resulta de la mayor relevancia por cuanto deja en evidencia que el respeto al principio de irretroactividad obedece no solo a su consagración constitucional, sino también a la vigencia de otros principios y/o reglas que inspiran el ordenamiento jurídico peruano, así como en todo Estado de Constitucional Derecho.

141 Se ha señalado que «[s]abido es que en materia tributaria se ha ido forjando una larga tradición doctrinal destinada a argumentar acerca de la irretroactividad de las disposiciones fiscales. (...) ha sido la eventual colisión de las disposiciones retroactivas en materia tributaria con el derecho del particular a la certeza lo que ha favorecido una teoría de la limitación de la retroactividad desde postulados genuinamente tributarios. (...) Teniendo en cuenta que los hechos o actos a los que hay tributaria vincula el nacimiento de obligaciones tributarias son inherentes al ejercicio por el ciudadano de su libertad personal y económica, a las consecuencias tributarias de los mismos, en tanto un condicionante más de su eventual realización, deben ser conocidas en el momento en que el ciudadano ejerce tal libertad a través de la conclusión de actos o negocios. Por tanto, en esta rama del Derecho, el riesgo que el cambio normativo afecte a situaciones consolidadas o en tránsito de consolidación es mayor que en otros sectores del ordenamiento» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 167-168). En el mismo sentido, ver: CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento tributario. p. 38. En: Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit.; RODRIGUEZ BEREIRO, Álvaro. Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Op. Cit. p. 140.

142 GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 29; MOYA-ÁNGELER SÁNCHEZ, Joaquín (2016). Mecanismos de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 22; DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Op. Cit. p. 113-114, 171; RIBES RIBES, Aurora. La aplicación e interpretación de las normas financieras. p. 63. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 68, 75, 82.

2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de irretroactividad de la ley se encuentra regulado en el artículo 103¹⁴³ de la Constitución Política.

En virtud a esta disposición, se establece que la eficacia de la ley -desde su entrada en vigencia¹⁴⁴-, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas *existentes*, y no tiene fuerza ni efectos retroactivos¹⁴⁵, salvo en materia penal cuando favorece al reo¹⁴⁶. Esta es una disposición prevista como límite para la actuación del legislador al momento de realizar producción normativa. En ese mismo sentido se encuentra, a nivel legal, el artículo III del Título Preliminar del Código Civil¹⁴⁷.

En el ámbito tributario, la Norma X¹⁴⁸ del Título Preliminar del Código Tributario regula la vigencia de la ley en el tiempo. El primer párrafo de esta disposición establece que las leyes tributarias surten efectos y plena eficacia a partir del día siguiente de su publicación (v.gr., eficacia inmediata de las normas).

Adicionalmente, esta disposición contempla -como supuesto de excepción- la postergación o diferimiento de los efectos de la norma involucrada (v.gr., eficacia diferida).

En atención a lo anterior, es claro que en nuestra legislación se ha previsto -como regla a nivel legal- la irretroactividad de las disposiciones tributarias, en adición a la tutela constitucional de la que ya goza.

143 «Artículo 103.- Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho

Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga solo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

144 El artículo 109 de la Constitución Política establece que «[l]a ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte». En el mismo sentido se encuentra previsto el primer párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario.

Sin embargo, para los fines que nos ocupa, en su segundo párrafo se precisa que «[t]ratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso».

145 A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional ha reconocido al principio de irretroactividad de las leyes tributarias como fundamento primordial del ordenamiento jurídico para la preservación del orden público. En ese sentido, ver: sentencias emitidas en los expedientes No. 316-2011-PA/TC, 04700-2011-PC/TC, 03610-2008-PA/TC, No. 00002-2006-PI/TC, 0606-2004-AA/TC, entre otras. En esa misma línea se encuentra la sentencia de casación emitida por la Corte Suprema de Justicia en el expediente No. 08312-2015 (ver numeral 3.3 a 3.7 de la sentencia).

146 Producto de esta excepción, se deriva la aplicación del principio de retroactividad de las normas penales cuando son favorables al reo. Tema importante para analizar, que no es materia del presente trabajo, es si en este supuesto de excepción se encuentran comprendidas las normas sancionadoras favorables, como podrían ser las normas sancionadoras administrativo tributarias. Sobre el tema ver: sentencia de casación emitida por la Corte Suprema de Justicia en el expediente No. 2448-2014-LIMA, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de agosto de 2017.

147 «Artículo III del Título Preliminar del Código Civil

La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú».

148 «NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte».

SUB CAPÍTULO SEGUNDO

ASPECTOS RELATIVOS A LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**1. Sobre la infracción al principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT**

Como se ha explicado en puntos previos, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 -esto es, desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de septiembre de 2012-, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: (i) se iniciaba conjuntamente con el plazo de prescripción para determinar y sancionar; y, (ii) si se notificaba la resolución de determinación o resolución de multa, el plazo de prescripción se interrumpía, reiniciándose nuevamente desde el día siguiente de ocurrencia del acto de interrupción de la prescripción.

Es decir, insistimos en esto, siempre la Autoridad Tributaria tenía y tiene cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria, luego de notificada la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa. Solo que siempre ha tenido y tiene la obligación de fiscalizar y liquidar la deuda tributaria previamente, en el plazo previsto por ley.

No se puede asumir que existe un plazo indefinido para fiscalizar y solo cuando esa indefinición termine con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, recién se podrá cobrar en el plazo de cuatro (4) años.

Este régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *aplicaba, entre otros tributos:* (i) para el Impuesto a la Renta (Ir), hasta el ejercicio gravable 2010; (ii) para los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta (Pac Ir), hasta el período noviembre de 2011; y, (iii) para el Impuesto General a las Ventas, hasta el período de noviembre de 2011. Es decir, para todos los plazos de prescripción que se hayan iniciado *hasta el 1 de enero de 2012*.

Con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, desde el 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia *luego* que la Autoridad Tributaria haya *notificado* los correspondientes *valores tributarios*.

Este nuevo régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *solo aplica, entre otros tributos, por ejemplo:* (i) para el Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio gravable 2011 en adelante; (ii) para los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta, a partir del período diciembre de 2011 en adelante; y, (iii) para el Impuesto General a las Ventas, a partir del período de diciembre de 2011 en adelante.

Esta sucesión normativa, indiscutible en su aplicación desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de septiembre de 2012, claramente cambió el 14 de septiembre de 2018 (esto es, 6 años después), con la entrada en vigencia de la PDCT.

Esto es así, porque este dispositivo legal dispuso que se aplique el Decreto Legislativo No. 1113 (vigente a partir del 28 de septiembre de 2012 en adelante) al *inicio* del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: (i) ya iniciado con anterioridad y hasta el mismo 1 de enero de 2012; y, (ii) a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución.

Es decir, con la aplicación de la PDCT, el régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, aplicará también, entre otros tributos, por ejemplo: (i) para el Impuesto a la Renta (Ir), hasta el ejercicio gravable 2010; (ii) para los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta (Pac Ir), hasta el período noviembre de 2011; y, (iii) para el Impuesto General a las Ventas, hasta el período de noviembre de 2011. En otros términos, aplicará también para todos los plazos de prescripción que se hayan iniciado hasta el 1 de enero de 2012.

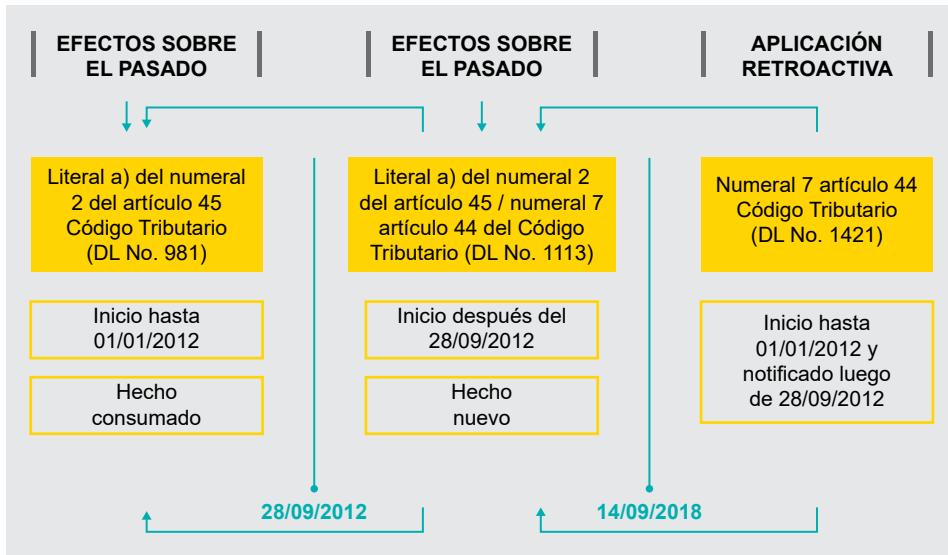
El efecto jurídico práctico de la entrada en vigencia de la PDCT no es otro que tratar de volver obligatoria -en el 2018- la regla incorporada en el año 2012 (v.gr. mediante Decreto Legislativo No. 1113), para todos los casos, incluyendo situaciones anteriores al año 2012.

¿Cuáles son todos estos casos anteriores al año 2012? Son los supuestos de hecho en los que la fecha de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya se había fijado y agotado en un momento determinado antes de la vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, o incluso en los que ya había transcurrido todo el plazo de prescripción de cuatro (4) años en fecha anterior a la notificación de los correspondientes valores¹⁴⁹.

149 Se ha señalado que «[e]l ámbito de aplicación de la PDCT precisa que incluye solo a las notificaciones de RD o RM realizadas desde el 28 de septiembre de 2012. Por lo tanto, el hecho relevante, esto es la notificación de la RD o la RM, se produce después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113. No existe una aplicación retroactiva porque el origen del hecho relevante (notificación de las resoluciones), no se produce antes del 28 de septiembre del 2012. En estricto, hablamos de un hecho que se produce después de la entrada en vigencia de la norma» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 10). Se aprecia, sin lugar a dudas, que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 no establece una aplicación retroactiva cuando se aplica el régimen previsto por el Decreto Legislativo No. 1113, para hechos nuevos (v.gr., inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria), ocurridos a partir de su vigencia en adelante. Sin embargo, no se comenta el supuesto referido al inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria consumado antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

2. Explicación gráfica del impacto de la eficacia en el tiempo de la PDCT a los hechos consumados antes de enero de 2012

A continuación, se grafica el impacto de la eficacia de la PDCT, a los hechos consumados hasta el 1 de enero de 2012:



Se aprecia, entonces, que mediante la PDCT se pretende *volver a computar* un plazo de prescripción extintiva, sobre la base de una nueva fecha de inicio de cómputo del plazo que ya estaba agotado.

En otros términos, en virtud a este dispositivo legal, se ha afectado la situación jurídica en sí misma, y no sus consecuencias vigentes durante la ley nueva, conforme lo ordena el artículo 103 de la Constitución Política¹⁵⁰.

Esta situación, como se puede advertir fácilmente, vulnera abiertamente el *principio de irretroactividad de las normas* toda vez que la PDCT establece la *aplicación retroactiva*¹⁵¹ del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, a supuestos anteriores a su entrada en vigencia, en los que: (i) el inicio del cómputo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya se había fijado y agotado en un momento específico; o, (ii) incluso ya había concluido el plazo de prescripción tributaria para el ejercicio de tal acción.

¹⁵⁰ Se ha indicado que «[h]ay que notar que el artículo 103 de la Constitución manda que la norma general, desde su vigencia, se aplique a las consecuencias de estas situaciones y relaciones existentes. La situación o relación misma no son alterados por la norma. Solo sus consecuencias».

Por eso, luego de graficar un ejemplo, se concluye que «(...) si la situación o relación se inicia en un determinado momento (...) bajo la vigencia de la ley A, y bajo su misma vigencia se producen dos efectos jurídicos (...), para luego entrar en vigencia la ley B y producirse, bajo esta nueva vigencia otros dos efectos jurídicos (...). La nueva ley (B), no afecta ni a la relación o situación jurídica anterior, ni a sus dos primeros efectos que siguen regidos por la ley A. Solo afectará a los efectos (...) que ocurren durante la vigencia de B» (SIC) (el énfasis y el subrayado es agregado) (RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Op. Cit. p. 35).

¹⁵¹ Se ha señalado que «(...) la aplicación retroactiva ocurre cuando pretendemos aplicar el mandato de esa norma a un hecho que ocurrió antes de su entrada en vigencia» (el énfasis y el subrayado es agregado) (RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Op. Cit. p. 36).

Esta problemática se puede resumir así:

Aspecto	Vigencia del Decreto Legislativo No. 981 (hasta 27.09.12)	Vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (a partir del 28.09.12)	Vigencia del Decreto Legislativo No. 1421 (14.09.18)
Cómputo de la prescripción para determinar, sancionar y cobrar la deuda tributaria	Cómputo simultáneo (las 3 acciones a la vez)	Cómputo secuencial (primero determinar y sancionar, luego cobrar)	Cómputo secuencial (incluso para supuestos ocurridos hasta el 01.01.12)
Inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria	1 de enero del año siguiente a la presentación de la declaración jurada o que la obligación es exigible	Al día siguiente de notificación de la resolución de determinación o resolución de multa	Al día siguiente de notificación de la resolución de determinación o resolución de multa (incluso para supuestos ocurridos hasta el 01.01.12)
Inicio de plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria antes o hasta el 01.01.12	Inicia y sigue su transcurso hasta su culminación	No se ve afectado por haberse iniciado y agotado con anterioridad (sino sería retroactivo). El DL No. 1113 es aplicable para el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria que ocurran a partir el 1 de enero del 2013	Se ve afectado, debiéndose computar «nuevamente» a partir de la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa (incluso para supuestos ocurridos antes o hasta el 01.01.12)

3. Explicación casuística y gráfica de la eficacia retroactiva del régimen normativo previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, en virtud de la entrada en vigencia de la PDCT

Para facilitar la explicación y el entendimiento del problema derivado de la sucesión en el tiempo de las normas involucradas (v.gr., el artículo 44 y 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 981, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo No. 1113 y por el Decreto Legislativo No. 1421), vamos a comentar algunos supuestos.

SUPUESTO 1: PRESCRIPCIÓN DE COBRO INICIADO ANTES DEL 28.09.12 Y CONCLUIDO DESPUÉS DEL 28.09.12

En este primer supuesto, se ha considerado como tributo y período para evaluación al Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período enero de 2010, cuyos valores tributarios (v.gr., Resolución de Determinación y Resolución de Multa), fueron notificados el 28 de enero de 2016.

A continuación, se muestra gráficamente el supuesto de hecho:



A partir de la normativa legal vigente en ese momento para este tributo y período, se puede señalar que la aplicación de los plazos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria aplicables al presente supuesto, es conforme se indica a continuación:

Aspecto Involucrado	Medición	Observaciones
Tributo Involucrado	Pac Ir	Obligación mensual
Período Involucrado	Ene 2010	
Plazo de prescripción	4 años	Se asume para el supuesto de hecho que se presentó la correspondiente declaración jurada
Inicio original del plazo de prescripción	01.01.11	Se inicia en fecha diferente al plazo de prescripción del Ir
Término original del plazo de prescripción	31.12.14	
Notificación de valores	28.01.16	Constituía supuesto de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria
Acto de interrupción	No	<ul style="list-style-type: none"> Ya había transcurrido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Las resoluciones se notificaron el 28.01.16. Para esta fecha, ya no constituían causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria
Aplicación DL No. 1113	No	<ul style="list-style-type: none"> Ya se había iniciado el plazo de prescripción, conforme a la normativa vigente al 01.01.11. Por tanto, el plazo de prescripción tenía que seguir, aun cuando haya entrado en vigencia el DL No. 1113
Aplicación DL No. 1421	Sí	<ul style="list-style-type: none"> Plazo de prescripción para determinar y/o sancionar se inició hasta del 01.01.12 Valores (v.gr., resolución de determinación o resolución de multa), notificados a partir del 28.09.12
Nuevo Inicio del plazo de prescripción	29.01.16	Aun cuando al 01.01.15 ya había iniciado y transcurrido la totalidad del plazo de prescripción del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria
Nuevo Término del plazo de prescripción	29.01.20	4 años

En este primer supuesto, si el análisis se hubiera reducido a la aplicación del Decreto Legislativo No. 1113, la acción para exigir el pago de la deuda tributaria del Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período enero de 2010 se encontraría prescrita, porque:

- El inicio y transcurso del plazo de prescripción de esta acción ocurrió en forma indefectible y original entre el 01.01.11 y el 31.12.14;
- La notificación de los valores en fecha posterior a la conclusión del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: *(i)* no pudo interrumpir válidamente la prescripción extintiva ya ganada; y, *(ii)* porque a dicha fecha ya no constituía causal de interrupción del plazo de prescripción de esta acción;
- La entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 antes de la conclusión del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: *(i)* no afectó el inicio del plazo de prescripción consumado el 01.01.11 (porque se trata de un hecho único, objetivo y de ejecución instantánea), debiendo seguir el transcurso del cuerpo del plazo (v.gr., cuatro (4) años); *(ii)* su aplicación para desconocer el inicio del plazo de prescripción (01.01.11), supondría avalar su *eficacia retroactiva* a un hecho ya consumado; *(iii)* si los valores tributarios hubiesen sido notificados antes del 01.01.15, pero luego del 28.09.12, a dicho momento no hubiera constituido causal de interrupción del plazo de prescripción de esta acción (por la eficacia inmediata del Decreto Legislativo No. 1113); y, *(iv)* porque en todo momento la Autoridad Tributaria tuvo el plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y exigir el pago antes del 31.12.14 (plazo original y único aplicable a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria). Sin embargo, en el ejemplo, recién lo hizo el 28.01.16; luego del plazo previsto para realizar estas tres (3) actividades.

No obstante, la conclusión cambia radicalmente si introducimos en el análisis la aplicación formal de la PDCT.

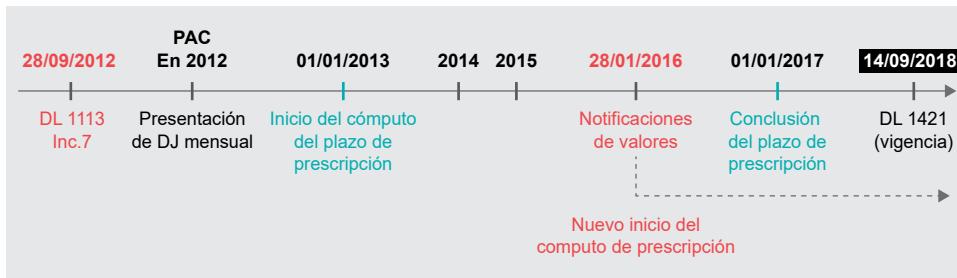
Esto se debe a que: *(i)* si con motivo del procedimiento contencioso tributario en el que se impugnan los valores tributarios notificados el 28.01.16; *(ii)* se está discutiendo la prescripción para exigir el pago del Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período de enero de 2010; *(iii)* el plazo para el ejercicio de esta acción por parte de la Autoridad Tributaria se inicia el 29.01.16.

Es decir, producto de la aplicación de la PDCT al caso concreto, claramente se presenta una nueva fecha de inicio del plazo de prescripción (ya no el 01.01.11 sino el 29.01.16), situación que constituye dar una eficacia retroactiva del Decreto Legislativo No. 1113.

SUPUESTO 2: PRESCRIPCIÓN DE COBRO INICIADA DESPUÉS DEL 28.09.12

En este segundo supuesto, se ha considerado como tributo y período para evaluación al Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta del período enero de 2012, cuyos valores tributarios (v.gr., Resolución de Determinación y Resolución de Multa), fueron notificados el 28 de enero de 2016.

A continuación, se grafica el supuesto de hecho:



A partir de la normativa legal vigente en ese momento para este tributo y período, se puede señalar que la aplicación de los plazos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria aplicables al presente supuesto, es conforme se indica a continuación:

Aspecto Involucrado	Medición	Observaciones
Tributo Involucrado	Pac Ir	Obligación mensual
Período Involucrado	Ene 2012	
Plazo de prescripción	4 años	Se asume para el supuesto de hecho que se presentó la correspondiente declaración jurada
Inicio original del plazo de prescripción	01.01.13	Se inicia en fecha diferente al plazo de prescripción del IR
Término original del plazo de prescripción	31.12.16	
Notificación de valores	28.01.16	Constituía supuesto de inicio del plazo de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria (a partir del día siguiente de la notificación)
Acto de interrupción	No	A esa fecha, ya no constituyan causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria
Aplicación DL No. 1113	Sí	El 01.01.13 se inició el plazo de prescripción para determinar y sancionar, mas no para exigir el pago de la deuda tributaria
Aplicación DL No. 1421	No	<ul style="list-style-type: none"> Plazo de prescripción para determinar y/o sancionar se inició a partir del 01.01.13 Valores (v.gr., resolución de determinación o resolución de multa), notificados a partir del 28.09.12

En este segundo supuesto, ya no es relevante la aplicación del Decreto Legislativo No. 1421, porque:

- Para el 01.01.13 ya estaba vigente el Decreto Legislativo No. 1113, por lo que para esta fecha solo se inició el plazo de prescripción para determinar y aplicar sanciones;
- La notificación de los valores tributarios el 28.01.16 no interrumpió el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, sino que generó recién el inicio de este plazo;
- El plazo de prescripción para el ejercicio de esta acción ya no vencía el 31.12.16, sino el 29.01.20.

En este supuesto, como es claro, lo que se presenta es propiamente la eficacia inmediata de la ley tributaria, pues se está aplicando el Decreto Legislativo No. 1113 para hechos nuevos y posteriores a la entrada en vigencia formal de esta ley.

Este debió ser la eficacia normativa del Decreto Legislativo No. 1113, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, en especial conforme a la Constitución Política.

SUB CAPÍTULO TERCERO

ASPECTOS RELATIVOS AL USO DE DISPOSICIONES TRANSITORIAS CON MOTIVO DE UNA POSIBLE INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. Sobre la necesidad que el Decreto Legislativo No. 1113 establezca -o no- en forma directa una disposición transitoria y/o similar a fin de -pretender- aplicar su regulación a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución en materia tributaria

Como se ha comentado, la excepción a la regla general que establece la aplicación inmediata de las normas, presupone que una ley posterior establezca expresamente el efecto transitorio de esta última (v.gr. o su aplicación retroactiva o, eventualmente, la ultraactividad de la norma derogada), sujeto a lo previsto para la sucesión de las normas en el tiempo en el correspondiente ordenamiento jurídico.

En caso se establezca el carácter transitorio de la ley nueva, lo primero que debe apreciarse es si hay algún hecho, situación o relación jurídica *agotado* previamente conforme a la regulación de la ley original o anterior.

En el supuesto que se presente este escenario, es de plena aplicación el principio de aplicación inmediata de las normas, toda vez que si el hecho, situación o relación jurídica ya se agotó con la ley anterior, no hay nada qué regular con la ley nueva¹⁵².

Esta situación cambia, si el legislador -pretendiendo modificar lo agotado y/o consumado-, expresamente establece -mediante una disposición legal transitoria-, que la ley nueva va a regular incluso dicho hecho, situación o relación jurídica que nació y se agotó bajo la ley anterior (*eficacia retroactiva*).

Tratándose del Decreto Legislativo No. 1113, esta es la ley nueva que debió establecer una *disposición transitoria* para regular los supuestos de hecho relativos al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria que ocurrieron antes de su entrada en vigencia (v.gr., 28 de septiembre de 2012) y cuyo cuerpo del plazo (v.gr., cuatro (4) años), siguió por tanto computándose luego de la misma.

¹⁵² En la sentencia emitida en el expediente No. 316-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que «[a] partir de la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, validada por este Colegiado en la STC 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, se ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos (...). De igual forma, tal como se explicó en la STC 0002-2006-PI/TC (...), la teoría de los hechos cumplidos implica que la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor (...) no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

En el mismo sentido se encuentra la sentencia de casación No. 08312-2015, mediante la cual la Corte Suprema de Justicia estableció que «(...) desde su entrada en vigencia, las normas afectan a todos los hechos o situaciones que se estén produciendo en este momento en la realidad, aun cuando sean consecuencias de hechos o situaciones nacidas al amparo de normas anteriores» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). Es decir, la ley nueva solo aplica a los hechos o situaciones nuevas, o a las consecuencias existentes (vigentes, no agotadas) de hechos o situaciones preexistentes a la ley nueva. Todo hecho o situación agotada con la ley anterior, no puede ser regulado por la aplicación inmediata de la ley nueva. Estaríamos ante una aplicación retroactiva.

Sin embargo, aun cuando el inicio del plazo de prescripción es un hecho único, objetivo y de ejecución instantánea que, por tanto, no podía ya ser modificado por disposición alguna (menos, las de naturaleza transitoria) por tratarse de un hecho consumado, el Decreto Legislativo No. 1113 *no estableció disposición transitoria* alguna sobre la aplicación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

En ese sentido, parece claro que la PDCT pretende ser una -supuesta- «*norma interpretativa*» de lo previsto en su momento por el Decreto Legislativo No. 1113.

Esta «*norma interpretativa*», como se ha señalado -más allá que tiene una clara naturaleza innovadora y/o modificatoria, y no interpretativa-, se emite luego de seis (6) años de la supuesta ley interpretada (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113) para permitir legalmente que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, se reinicie o compute nuevamente para hechos ya consumados.

En otros términos, se vuelve a computar por segunda vez el plazo para el cobro de las deudas tributarias. Esto, aun cuando el cuerpo del plazo de prescripción (v.gr., cuatro (4) años), no ha variado hasta hoy, momento en el cual se prepara el presente trabajo.

2. Sobre si el artículo 2122 del Código Civil establece una posible solución a la omisión legislativa del Decreto Legislativo No. 1113 de establecer en forma directa una disposición transitoria y/o similar a fin de -pretender- aplicar su regulación a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución en materia tributaria

En estricto, como se ha señalado en el punto anterior, la solución a esta (supuesta) omisión legislativa incurrida por el Decreto Legislativo No. 1113, para definir cuál es la regla de prescripción extintiva aplicable al *inicio del plazo* ocurrido antes de su entrada en vigencia (v.gr., 28 de septiembre de 2012), se encuentra prevista en el propio artículo 103 de la Constitución Política.

Es decir, para este asunto en particular relativo al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, no es necesario recurrir a una disposición legal distinta para definir la norma aplicable en mención.

En efecto, en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas, la eficacia de ley nueva aplica: (i) para las situaciones o relaciones jurídicas nuevas que ocurrían a partir de la entrada en vigencia de la ley nueva; y, (ii) a las consecuencias no consumadas de las situaciones o relaciones jurídicas que ocurrieron durante la vigencia de la ley anterior.

Trasladando su aplicación al caso concreto de la norma aplicable al inicio de la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias, ocurrido antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, es claro que: (i) no nos encontramos ante una situación o relación jurídica nueva ocurrida a partir de su entrada en vigencia; y, (ii) no nos encontramos ante una consecuencia que se proyecta durante su vigencia, derivada de una situación o relación jurídica ocurrida antes de la vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

Nos encontramos ante un hecho único, irrepetible, objetivo y de ejecución instantánea, que no proyecta efectos o consecuencias. Distinto es el caso del cuerpo o plazo de la prescripción. Sin embargo, este aspecto esencial de la prescripción no ha sido materia de modificación por el Decreto Legislativo No. 1113.

Nótese, asimismo, que no nos encontramos ante la *eficacia ultractiva* de la ley anterior (v.gr., aplicación de la ley anterior -artículo 44 y 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 981-, luego del 28 de septiembre de 2012, fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113), porque el inicio de la prescripción ocurrió y se agotó con la ley vigente en el momento de ocurrencia de este hecho jurídico.

Es decir, no existe posibilidad jurídica de aplicar la ley anterior a una situación o relación jurídica nueva que ocurra o va a ocurrir con posterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

No obstante, conviene igual asumir por un momento que es necesario recurrir a una disposición legal -distinta al artículo 103 de la Constitución Política- para definir cuál es la regla de prescripción extintiva aplicable al *inicio del plazo* ocurrido antes de la vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., 28 de septiembre de 2012).

A este efecto, nótese que en ausencia de disposición transitoria prevista en el Decreto Legislativo No. 1113 que regule los plazos de prescripción regulados e iniciados por ley anterior, se tendría que recurrir a lo establecido por el Código Civil, en aplicación de la Norma IX¹⁵³ del Título Preliminar del Código Tributario.

En este escenario, conviene referirse al artículo 2122 del Código Civil, disposición transitoria referida a las reglas de prescripción. El texto de esta disposición establece expresamente lo siguiente:

«Artículo 2122.- Reglas de prescripción y caducidad iniciadas antes de la vigencia del Código

La prescripción iniciada antes de la vigencia de este Código, se rige por las leyes anteriores. Empero, si desde que entra en vigencia, transcurre el tiempo requerido en él para la prescripción, ésta surte su efecto, aunque por dichas leyes se necesitare un lapso mayor. La misma regla se aplica a la caducidad»

(el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

153 «NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho».

Al respecto, una interpretación conjunta de las reglas previstas en el propio artículo 2122 del Código Civil, nos permite sostener que su aplicación reafirma el principio de aplicación inmediata de las normas, conforme a lo previsto en el artículo III del Título Preliminar del Código Civil y el artículo 103 de la Constitución Política. Veamos:

- El primer párrafo del artículo 2122 del Código Civil establece -para efectos del tema materia de análisis¹⁵⁴- una regla aplicable al *inicio de la prescripción* ocurrido antes de la vigencia del Código Civil. Se dispone, en concreto, que este *inicio* se regula por la ley anterior.

Esta previsión legal es coherente con el principio de aplicación de inmediata de las normas, toda vez que si el hecho, situación o relación jurídica involucrada (v.gr., el inicio de la prescripción) ya se agotó con la ley anterior, se debe mantener la aplicación de ésta, incluso si entra en vigencia una nueva norma (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113). Esto se debe a que no se encuentra pendiente de regular con la ley nueva el inicio de la prescripción.

Este primer párrafo del artículo 2122 del Código Civil tampoco supone una *eficacia ultractiva* de la ley anterior que reguló el inicio de la prescripción (antes del 28 de septiembre de 2012).

Esto se debe a que el inicio de la prescripción, en el caso materia de análisis: (i) no es un hecho nuevo que ocurre o va a ocurrir luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113; y, por tanto, (ii) no se va a aplicar la ley anterior luego de la fecha de entrada en vigencia de este cuerpo legal.

- Esta conclusión guarda coherencia interna y es conforme a la Constitución Política, cuando se realiza una interpretación conjunta con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 2122 del Código Civil.

Así, este párrafo regula la *eficacia inmediata* del *nuevo plazo de prescripción* -a consecuencias existentes (v.gr., vigentes) de situaciones ocurridas antes de su vigencia-, en los supuestos que el *plazo* de prescripción se pueda cumplir, incluso si con la ley anterior (derogada) se requería un *plazo mayor*.

154 Hacemos esta precisión, porque el texto del primer párrafo del artículo 2122 del Código Civil podría ser interpretado en el sentido que la «(...) prescripción iniciada antes de la vigencia (...)» de este cuerpo legal, comprende dos (2) elementos de la prescripción: (i) el inicio; y, (ii) el *iter* o cuerpo de la prescripción. Sin embargo, toda vez que el tema materia de análisis del presente trabajo es la sucesión de las normas en el tiempo relativo al *inicio* de la prescripción (v.gr., artículo 44 y 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 981, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo No. 1113 y por el Decreto Legislativo No. 1421), nos centraremos en este punto. Es decir, no será materia de análisis una transición normativa por modificación del cuerpo o plazo mismo de la prescripción (Sobre un supuesto de análisis de modificación de normas en el tiempo relativos al cuerpo de la prescripción, ver: HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (1992). La prescripción y la caducidad. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. (22).

No queda duda, por cierto, que el tercer elemento de la prescripción extintiva (v.gr., *fin*), no está comprendido en el alcance del primer párrafo del artículo 2122 del Código Civil. Si el fin de la prescripción hubiera ocurrido antes de la entrada en vigencia de la nueva ley, habría operado la prescripción y, por tanto, ya no se presentaría este problema de sucesión de normas en el tiempo.

Conforme a su tenor normativo, entonces, este supuesto específico previsto en el segundo párrafo del artículo 2122 del Código Civil *solo es aplicable para el nuevo iter o plazo de prescripción* (v.gr., duración del plazo).

Es el único elemento de la prescripción que podría seguir produciendo consecuencias con motivo de la entrada en vigencia de la nueva ley (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113).

Cierto. Para fines de la materia que nos ocupa¹⁵⁵, no podría aplicar este segundo párrafo, para el inicio de la prescripción, porque este hecho jurídico ya ocurrió, se agotó y, por tanto, se sigue rigiendo conforme a lo previsto en la ley anterior (v.gr., primer párrafo del artículo 2122 del Código Civil). Tampoco para el elemento relativo al fin de la prescripción¹⁵⁶.

- En este orden de ideas, corresponde ahora trasladar al caso concreto el análisis realizado sobre el artículo 2122 del Código Civil, partiendo de la premisa de un hecho objetivo inobjetable: que el Decreto Legislativo No. 1113 no estableció una disposición transitoria expresa y específica sobre la sucesión en el tiempo del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (vigente recién a partir del 28 de septiembre de 2012), relativa al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

En este contexto, la premisa es que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria de cualquier obligación tributaria, se ha consumado antes y hasta el 1 de enero de 2012.

En consecuencia, corresponde que el *iter o plazo mismo de prescripción* siga transcurriendo conforme a la normativa tributaria anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., precisamente porque el inicio del plazo ya se ha configurado y consumado), salvo que se presente una causal de interrupción y/o suspensión luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, conforme a la eficacia inmediata de las normas.

No es aplicable el segundo párrafo del artículo 2122 del Código Civil, porque con motivo de la incorporación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, realizada por el Decreto Legislativo No. 1113, no se modificó el *iter o duración del plazo de prescripción* (v.gr., siguió siendo cuatro años). Solo se modificó la fecha de inicio de este plazo legal ya preexistente.

¹⁵⁵ No ha sido materia de análisis el alcance o delimitación de todos los posibles supuestos que podría regular, de ser el caso, este segundo párrafo del artículo 2122 del Código Civil. No obstante lo anterior, es importante la delimitación de su alcance, porque éste no puede ser utilizado para resolver cualquier problema de sucesión normativa similar.

A este fin se encuentra previsto el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual dispone que «*[e]n vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley*». En relación a sus alcances, en el mismo sentido se encuentra la sentencia de casación No. 4392-2013, primer precedente judicial vinculante emitido en materia tributaria.

¹⁵⁶ Ver numeral 4 del Capítulo Primero del presente trabajo.

Sin embargo, como se ha señalado, mediante la PDCT, luego de 6 años (v.gr. 1.5 veces un plazo de prescripción general ya transcurrido) de entrada en vigencia la nueva ley (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), se ha establecido -por remisión- la (supuesta) disposición transitoria que pretende «corregir» (en forma retroactiva) esta manifiesta omisión legislativa¹⁵⁷.

Es decir, incluso por un tema de *oportunidad* la PDCT ha incurrido en una clara violación a la Constitución y a la ley¹⁵⁸.

157 Se ha señalado que «[e]l contribuyente ha de saber en todo momento cuál es el derecho aplicable y dónde se localiza, de modo que el legislador debe huir de provocar situaciones confusas con complicadísimos juegos de remisiones normativas, en la que no se deje claro el derecho aplicable o no se determinen las consecuencias derivadas de las normas vigentes de aplicación.

Entre las posibles causas que pueden motivar la vulneración del principio de seguridad jurídica, podemos citar la imprecisa regulación de la eficacia temporal de las normas tributarias, que constituye (...) uno de los defectos más perniciosos del legislador fiscal» (el subrayado es agregado nuestro) (SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 171).

158 Sobre la «*ocasionalidad de la Ley*», se ha señalado que «(...) hay nuevas tendencias que interpretan a la ley no como un mandato abstracto y con permanencia en el tiempo sino que, por el contrario, existen normas que resuelven problemas concretos, singulares, tangibles. Estas son “leyes-medidas”, específicamente destinadas a la solución de una cuestión concreta» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). Agrega este autor que esto «(...) conspira con los ansiados valores de certeza, seguridad jurídica, predictibilidad inhibiendo a la contingencia, asistematicidad y oscuridad de las normas, las que a veces no sabes si están o no vigentes» (ALTAMIRANO, Alejandro C. Jaque a la Ley (Referencia a algunas anomalías de la ley tributaria) (2010). p. 340-341. En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario-Pontificia Universidad Católica del Perú). En el mismo sentido, ver: BERTAZZA, Humberto y otro (2003). La relación fisco-contribuyente. Buenos Aires: Errepar. p. 75 y ss.

SUB CAPÍTULO CUARTO

ASPECTOS RELATIVOS AL USO DE LEYES DE NATURALEZA INTERPRETATIVA CON MOTIVO DE UNA POSIBLE INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. Sobre la naturaleza jurídica y requisitos para la emisión de leyes interpretativas en materia tributaria

Tratar el tema de la naturaleza jurídica de las disposiciones legales de carácter interpretativo, supone determinar si estamos en presencia real o no de leyes que afectan el principio de irretroactividad en materia tributaria.

Una ley es *interpretativa* o *aclaratoria* cuando su contenido sirve para aclarar el sentido de una ley precedente¹⁵⁹.¹⁶⁰

Es importante mencionar que este tipo de normas, siempre y cuando sean emitidas según su naturaleza, no se calificarán propiamente como *retroactivas*, en la medida que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con ésta¹⁶¹.

En este orden de ideas, siempre que exista una *real* ley interpretativa, su aplicación «*hacia atrás*» estará permitida, atendiendo a su carácter meramente declarativo y a la ausencia de innovación en el sistema legal¹⁶².

En cambio, si la ley no interpreta ni aclara el sentido de una ley anterior, sino que la dota de nuevo contenido, entonces, estaremos frente a una aplicación *retroactiva*, proscrita por nuestro ordenamiento conforme a lo expuesto en el presente trabajo¹⁶³.

159 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 00002-2006-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que «[l]as normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el Legislador, generalmente, utiliza palabras como “interpretarse”, “aclárese” o “precísese”. El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas -la interpretada y la interpretativa- están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada».

160 GASCÓN ABELLÁN, Marina y otro (2003). La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales. Lima: Palestra Editores. p. 185.

161 En tal sentido, ver: VANONI, Ezio (1973). Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. p. 353; GUASTINI, Riccardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid: Centros de Estudios Políticos y Constitucionales. p. 96; ESEVERRI, Ernesto y otros (2019). Manual práctico de derecho tributario. Parte General (5a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 288; CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento tributario. p. 41-42. En: Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit.

162 En tal sentido, ver: GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 30; BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 95; ESCRIBANO, Francisco. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales. Op. Cit. p. 687; CUBERO TRUYO, Antonio M. (1997). La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional). Madrid: Marcial Pons-Editiones Jurídicas y Sociales, S.A. p. 69.

163 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 00002-2006-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que «[e]l problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el Legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo, no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no desde la entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas».

La aceptación de los términos «precisión» o «*aclaración*», en los casos de leyes interpretativas, se explica porque su finalidad material y real es clarificar el alcance interpretativo de una disposición anterior, por lo que se admite que su eficacia opere desde la entrada en vigencia de ésta¹⁶⁴.

Es importante enfatizar que las leyes interpretativas podrán ser calificadas como válidas solo si la ley materia de interpretación presente espacios de oscuridad o ambigüedad¹⁶⁵. No será válida, por tanto, cuando se pretenda afectar la legalidad o constitucionalidad, en forma directa o indirecta, del régimen normativo de aplicación de normas en el tiempo.

2. Parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional sobre la naturaleza jurídica y requisitos para la emisión de leyes interpretativas

Ahora bien, incluso en este supuesto de leyes interpretativas, y a fin de evitar arbitrariedades y que éstas puedan calificar como válidas, se ha considerado conveniente establecer determinados parámetros que deben cumplirse a fin que la ley aclarada no pierda su espíritu original¹⁶⁶.

Para referenciar un ejemplo que establece la doctrina, se ha establecido que la ley interpretativa solo debe esclarecer los aspectos confusos; empero, mediante este tipo de leyes, no se puede modificar la correspondiente materia involucrada, ya sea en favor o no del administrado¹⁶⁷.

En este contexto, en nuestro ordenamiento jurídico, el Tribunal Constitucional ha establecido¹⁶⁸ cuáles son los tres (3) requisitos imprescindibles que debe cumplir la «ley interpretativa», para calificar como tal, e integrarse a la norma interpretada, y no contravenir la ley y la Constitución Política:

- La ley interpretativa debe referirse expresamente a una norma legal anterior.

164 GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 192.

165 Se ha señalado que «*la pretensión legislativa de eliminar la incertidumbre no puede, por tanto, servir para atentar contra otras certidumbres que legítimamente se hubieran generado al amparo de la ley aclarada*». Más adelante, agrega que «(…) la interpretación auténtica a través de normas con rangos de ley y la consiguiente admisión de su eficacia retroactiva, solo debe ser posible cuando realmente nos encontramos ante una norma confusa o, incluso –como ha señalado la doctrina alemana–, ante una disposición arbitraria -willkürlich-, no ante un concepto jurídico indeterminado o ante cualquier supuesto ordinario de falta de plenitud de la ley, pero que no excluya su condición de norma coherente -sinnvoll-» (GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem. p. 193). Por su parte, Martín Queralt señala que «*Si, por el contrario, se trata de disposiciones que, so pretexto de aclarar o interpretar, innovan el ordenamiento jurídico, habrá tener presente que (...) resulta inconciliable con el principio de seguridad jurídica*» (QUERALT, Martín y otros. Derecho Tributario. Op. Cit. p. 96).

166 Al respecto, tégase presente lo dispuesto por el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece que «(…) En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley» (el subrayado es agregado nuestro). De la lectura del texto citado se advierte que el legislador ha reconocido que no es posible incluir nuevos supuestos a la ley vía interpretación. Esto por cuanto las leyes interpretativas deben limitarse a aclarar el sentido confuso de la norma original, pero en modo alguno darles un nuevo sentido. De lo contrario, esto es, de crear nuevos supuestos no contemplados en la ley, lo que se estaría haciendo es –para este caso- afectar una nueva situación de manera retroactiva, originando la inseguridad en el sistema legal (con los efectos nocivos ya denunciados en el acápite anterior).

167 GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 193.

168 Ver: fundamento No. 23 de la sentencia emitida en el expediente No. 00002-2006-AI/TC. En el mismo sentido, ver: sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los expedientes No. 02053-2013-AA/TC, 05410-2014-AA/TC.

- La ley interpretativa debe fijar el sentido de dicha norma anterior. Para ello, debe enunciar uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior.
- La ley interpretativa no debe agregar a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

Como se puede apreciar, tratándose de una disposición posterior que modifica el sentido original de una ley previa (v.gr., no interpreta ni aclara su contenido, sino que le otorga un nuevo contenido), no queda duda que no nos encontramos ante una ley interpretativa válida. En este supuesto, por mandato constitucional, la «retroactividad» no es considerada válida.

En atención a estas consideraciones, es imprescindible analizar, verificar y establecer si nos encontramos ante una ley de naturaleza aclaratoria o no, porque el resultado de análisis nos va a permitir sostener si nos encontramos frente a un supuesto de leyes en efecto retroactivo y, por ende, frente a disposiciones que se encuentran proscritas por nuestro ordenamiento jurídico¹⁶⁹.

A este efecto, no exime de análisis y verificación que el legislador u órgano resolutor haya calificado a una ley como de naturaleza interpretativa; menos aún se considerará admisible si no establece esta denominación para encubrir una ley retroactiva; será necesario, por tanto, validar el contenido de la disposición interpretativa y, sobre esa base, determinar y concluir sobre su naturaleza material¹⁷⁰.

Ciertamente, en resguardo de la seguridad jurídica de nuestro ordenamiento jurídico, una ley deberá ser considerada como interpretativa o aclaratoria solo después de que se haya establecido su verdadera naturaleza, al margen de la nomenclatura otorgada por el legislador¹⁷¹.

169 Bien han señalado que «[el] problema surge cuando la actividad interpretativa genera un *ius novum*. En este caso, si que puede hablarse con toda propiedad de eficacia retroactiva de la norma interpretativa» (GONZÁLEZ, Eusebio y otro (1997). Derecho Tributario I. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones. p. 92). Asimismo, se ha referido que una ley interpretativa no puede «(...) bajo ningún concepto, servir para sustraer a este tipo de normas de los límites que a las mismas impone el ordenamiento y optar por una calificación que (...) resulta inconciliable con el principio constitucional de seguridad jurídica» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 192).

170 En este sentido se pronuncia la Corte Suprema Argentina, al señalar que «las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con la denominación adoptada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos» (En tal sentido, ver: Colección de fallos de la Corte Suprema Argentina, fallos 318:376. Citado por: NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo (2003). Aplicación de las Normas en el tiempo. p. 696. En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio. Tratado de Tributación (T. I). Derecho Tributario. Buenos Aires: Astrea).

171 En el mismo sentido se encuentra el Tribunal Fiscal, quien ha señalado que las leyes en las que no haya nada que interpretar o donde su interpretación transgrede el contenido de la norma original, no constituirán normas aclaratorias o interpretativas, sino modificatorias. Por lo tanto, su aplicación retroactiva se encontrará proscrita.

Así, mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 206-2-2000, precedente de observancia obligatoria, se señala expresamente «Que la posición más admitida en doctrina, en la legislación comparada y en nuestra jurisprudencia, es que la Ley interpretativa que rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada,

Esto debe ser así, no son pocos y lejanos los casos en los que se pretende «(...) disfrazar de aclaratorias leyes que no lo son, con el objeto de disimular su alcance retroactivo al momento de dictado la primera ley, a la cual están modificando sustantivamente, para fundar sus pretensiones recaudatorias que no aparecen, en principio, al abrigo de éstas»¹⁷².

Como se puede apreciar, entonces, una ley tiene naturaleza interpretativa cuando su contenido es y está dirigido a esclarecer el alcance interpretativo de una ley previa. Estas leyes, cumpliendo los parámetros constitucionales para su emisión, no deben ser consideradas en estricto retroactivas, toda vez que no incorporan un mandato o alcance nuevo, sino que únicamente esclarecen el alcance de la disposición interpretada y, en consecuencia, se integran con ésta.

En ese sentido, insistimos, no es suficiente que el legislador etique o denomine a una norma como de naturaleza interpretativa; es imprescindible, como protocolo, desentrañar su contenido y, en función a ello, concluir si es una ley de naturaleza aclaratoria o retroactiva.

3. Sobre si la PDCT constituye -o no- una «ley interpretativa» de las modificaciones realizadas por el Decreto Legislativo No. 1113 al numeral 7 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2 del artículo 45, disposiciones ambas previstas en el Código Tributario

Establecida la naturaleza y requisitos necesarios para determinar cuándo nos encontramos o no ante una «ley interpretativa», corresponde ahora verificar si la PDCT puede calificar como una disposición interpretativa del Decreto Legislativo No. 1113. Veamos:

• ANÁLISIS DE CUMPLIMIENTO DEL PRIMER REQUISITO ESTABLECIDO POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.- LA LEY INTERPRETATIVA DEBE REFERIRSE EXPRESAMENTE A UNA NORMA LEGAL ANTERIOR

La PDCT no identifica en forma expresa y específica a la norma interpretada (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113¹⁷³), sino que lo hace en forma *indirecta* a través de la mención al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

A este efecto, nótese que el Decreto Legislativo No. 1113, para propósitos del tema que nos ocupa, no solo incorporó el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

siempre que el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada; (...) Que, si a través de la fórmula “Precísase”, “Aclárate”, “Interprétase” u otra similar no se declara el correcto sentido de una norma oscura, sino simple y llanamente se modifica una ley anterior, no existirá interpretación sino innovación y por tal razón, solo podrá tener vigencia a futuro pero no desde la fecha de la ley supuestamente interpretada» (el subrayado es agregado nuestro).

Variada es la jurisprudencia posterior en la que el Tribunal Fiscal ha resuelto en el mismo sentido de la resolución antes citada. En ese sentido se encuentran las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 10021-4-2008, 2480-A-2001, No. 07017-2-2003, No. 05716-4-2002, No. 992-2-98, No. 948-2-98, No. 947-2-98, entre otras.
172 NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo. Op. Cit. p. 696.

173 Se ha señalado que «[s]obre este punto, nótese que la PDCT no remite literalmente al Decreto Legislativo 1113» (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 12).

También, para guardar coherencia con el cambio normativo realizado, se modificó el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del mismo cuerpo legal.

Este cambio normativo *conjunto* es de vital importancia, porque la modificación realizada al literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario permite apreciar que hasta antes del Decreto Legislativo No. 1113, la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa, interrumpían el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria. Solo con motivo de la emisión del Decreto Legislativo No. 1113, se eliminó la referencia en el literal a) de dicha disposición a la resolución de determinación o resolución de multa, quedando como supuesto de interrupción la notificación de la orden de pago.

Siendo ello así, si se considerase que la PDCT tiene naturaleza de ley interpretativa, tenía que referirse expresamente a ambos cambios normativos (v.gr., numeral 7 del artículo 44, y literal a) del numeral 2 del artículo, ambos del Código Tributario).

En ese sentido, en nuestra opinión, no se ha cumplido el primer requisito establecido por el Tribunal Constitucional.

- **ANÁLISIS DE CUMPLIMIENTO DEL SEGUNDO REQUISITO ESTABLECIDO POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.- LA LEY INTERPRETATIVA DEBE FIJAR EL SENTIDO DE DICHA NORMA ANTERIOR.**

Para ello, debe enunciar uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior.

La PDCT: (i) no ha fijado el sentido interpretativo del Decreto Legislativo No. 1113; y, (ii) no ha enunciado uno de los múltiples significados posibles del Decreto Legislativo No. 1113.

Por lo demás, como se ha demostrado a lo largo del presente trabajo, no existe oscuridad o ambigüedad que aclarar, porque en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas, el Decreto Legislativo No. 1113: (i) aplica: (i.1) a hechos nuevos que ocurran a partir de su entrada en vigencia en adelante; (1.2) a las consecuencias actuales de hechos ocurridos antes de su entrada en vigencia; y, (ii) no aplica a hechos consumados durante la vigencia de la ley anterior (v.gr., numeral 1 y 4 del artículo 44 del Código Tributario, conforme a la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 981).

La aplicación del Decreto Legislativo No. 1113 a hechos que se consumaron hasta el 1 de enero de 2012 (v.gr., inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria), por tanto, supone una eficacia retroactiva de las normas.

Así, por cierto, se estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal No 09789-4-2017, resolución que reconoció el tratamiento que debía darse al Decreto Legislativo No. 1113, conforme al principio de aplicación inmediata de las normas.

Es decir, la supuesta oscuridad o ambigüedad que se tenía que aclarar ya había sido resuelta por el Tribunal Fiscal, conforme a sus atribuciones legales, en forma previa a la publicación de la PDCT.

Al respecto, es importante el criterio establecido en la sentencia emitida en el expediente No. 00002-2006-AI/TC. En esta resolución, el Tribunal Constitucional estableció lo siguiente:

«Sin embargo, no satisface el segundo requisito necesario para configurarse como norma interpretativa, pues la Disposición no interpreta un aspecto ambiguo del artículo 18.2 del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo No. 953, toda vez que, como ya se explicó en el Fundamento 16, supra, la aplicación de esta nueva regulación se da de manera inmediata a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas aún vigentes, aunque éstas hayan nacido con la normatividad anterior, siempre y cuando no se encuentren consumadas. Por lo tanto, no existe oscuridad que aclarar ni justificación para emitir esta supuesta norma interpretativa, más aún si se considera que la Administración Pública (a través de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09050-5-2004) ya había emitido pronunciamiento sobre la aplicación inmediata del Decreto Legislativo No. 953, en un sentido que resultaba acorde con el ordenamiento jurídico constitucional y que no empeoraba la situación de los contribuyentes.

En este punto, es oportuno mencionar que si bien el Legislador está facultado para establecer, mediante disposiciones transitorias, un tratamiento específico a las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas con la normatividad anterior, cuyas consecuencias estaban en proceso de desarrollo (no consumadas) al momento de entrar en vigencia la modificatoria del Decreto Legislativo No. 953, ello era pertinente dentro del mismo Decreto Legislativo, y no posteriormente» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional ya ha establecido que no se cumple el segundo requisito para calificar como ley interpretativa: (i) si el tratamiento que se da a la ley nueva (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), es conforme al principio de aplicación inmediata de las normas; (ii) si así ha sido reconocido por una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria; y, (iii) en todo caso, si se pretendía establecer una «*disposición transitoria*» en la ley nueva (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), se tenía que incluir en la misma ley nueva, y no en una ley posterior (v.gr., la PDCT).

Este es el caso del Decreto Legislativo No. 1113, que: (i) mereció la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria¹⁷⁴, sobre la base de la aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas tributarias, frente a otras interpretaciones que suponen una eficacia retroactiva de la ley; y, (ii) no estableció una disposición transitoria en su propio cuerpo normativo, sino que fue recién a través de

174 Se ha señalado que «[e]xisten múltiples posiciones sobre la aplicación en el tiempo de la norma interpretada (numeral 7 del artículo 44 del CT). Esto se evidencia cuando el TF tuvo que emitir un precedente de observancia obligatoria para fijar una posición sobre el tema» (DURÁN ROJO, Luis y otro. Ibid. Dem. p. 12).

la PDCT (v.gr., 6 años después), se pretende dar una eficacia retroactiva al Decreto Legislativo No. 1113)¹⁷⁵.

- **ANÁLISIS DE CUMPLIMIENTO DEL TERCER REQUISITO ESTABLECIDO POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.- LA LEY INTERPRETATIVA NO DEBE AGREGAR A LA NORMA INTERPRETADA UN CONTENIDO QUE NO ESTUVIERA COMPRENDIDO DENTRO DE SU ÁMBITO MATERIAL.**

La PDCT ha agregado al Decreto Legislativo No. 1113, un contenido que no estaba comprendido dentro de su ámbito material original.

Así, mediante esta disposición, se ha ampliado el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo No. 1113 (vigente a partir del 28 de septiembre de 2012 en adelante) al *inicio* del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: *(i) ya iniciado con anterioridad y hasta el mismo 1 de enero de 2012; y, (ii) a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución.*

El efecto jurídico práctico de la entrada en vigencia de la PDCT, como se ha señalado, no es otro que *tratar de volver obligatoria -en el 2018- la regla incorporada en el año 2012* (v.gr. mediante Decreto Legislativo No. 1113), *para todos los casos, incluyendo situaciones anteriores al año 2012*¹⁷⁶.

Sobre este punto, es relevante el criterio establecido en la ya mencionada sentencia emitida en el *expediente No. 00002-2006-AI/TC*. Así, el Tribunal Constitucional estableció lo siguiente:

175 Ver Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Quinto del presente trabajo.

176 En relación al cumplimiento del tercer requisito por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421, han partido por reconocer unos autores nacionales que «(...) se interpreta que es retroactiva la aplicación del numeral 7 del artículo 44 del CT para las deudas cuyo plazo de prescripción se iniciaron antes de la entrada en vigencia de la norma, el 28 de setiembre del 2012» (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 12). Seguidamente, empero, se concluye que «[d]entro del ámbito de posibles significados de la PDCT, visto conjuntamente con el artículo 103 de la Constitución Política, consideramos que el contenido regulado en esa norma es la única opción válida porque es una interpretación del mandato constitucional de los hechos cumplidos al caso concreto.

La primera posición comentada líneas arriba supondría establecer que las reglas sobre una prescripción no ganada, previas a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, serían derechos adquiridos inmodificables, lo cual sería inconstitucional.

Por estas razones, la PDCT es una norma interpretativa. El numeral 7 del artículo 44 del CT (norma interpretada), incorporada al ordenamiento jurídico mediante el Decreto Legislativo 1113, debe interpretarse en concordancia con la norma interpretativa» (Ibid. Dem. p. 12).

En nuestra opinión, era conveniente conocer los argumentos jurídicos por los cuales se llega a esta conclusión. En relación a los requisitos de: *(i) saturación o exhaustividad estructural del argumento* (v.gr., no cumple su función justificatoria por faltarle algún elemento o sub-argumento); y, *(ii) resistencia* (v.gr., argumentos que no están expuestos a objeciones sobre su validez por no estar justificado), exigidos conforme a la teoría de la argumentación jurídica, ver: ALEXY, Robert (2017). Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica. Lima: Palestra. p. 75 y ss; ATIENZA, Manuel (2005). Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica. México D.F.: Institución de Investigaciones Científicas-UNAM. p. 168 y ss; CABRA APALETEGUI, José Manuel (2016). Conflictos de normas y razón práctica (sobre el concepto, justificación y racionalidad de la ponderación). p. 58. En: GARCÍA AMADO, Juan Antonio. Razonar sobre derechos. Valencia: Tirant Lo Blanch.

«(...) es evidente, en el caso de autos, que esta Disposición no exhibe carácter declarativo, toda vez que modifica el ámbito de aplicación temporal del Decreto Legislativo No. 953, el cual estableció el cese de la responsabilidad solidaria al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción, sin mayor restricción en su aplicación. Sin embargo, mediante esta supuesta norma interpretativa se pretende limitar su aplicación solo a los supuestos de omisión acaecidos durante la vigencia del Decreto Legislativo (desde el 6 de febrero de 2004 hasta el 11 de diciembre de 2005) provocando, de este modo, un cambio en el sentido y alcance de la supuesta norma interpretada» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Según se advierte, en el caso materia de comentario se pretendió modificar -vía limitación- el ámbito de aplicación de la supuesta norma interpretada (v.gr., Decreto Legislativo No. 953).

Similar naturaleza de afectación se presenta con la entrada en vigencia de la PDCT, toda vez que se modifica -vía ampliación- el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo No. 1113.

Habiendo quedado demostrado que la PDCT tiene eficacia retroactiva sobre situaciones consumadas antes de su entrada en vigencia (v.gr., inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012), es claro que no se puede sostener su naturaleza de ley interpretativa¹⁷⁷.

Aun cuando se pretenda sostener tal calidad, a fin de sostener su eficacia normativa integrada a la fecha de la norma interpretada (v.gr., por ejemplo, el numeral 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario, según modificatoria realizada por el Decreto Legislativo No. 981, esto es, con eficacia al 1 de abril de 2007), es claro que esta disposición legal no cumple los requisitos establecidos por el Tribunal Constitucional para respetar el principio de aplicación de las normas previsto en el artículo 103 de la Constitución Política.

177 Se ha señalado que «(...) mediante la supuesta disposición transitoria, lejos de establecer una regla de carácter interpretativo, constituye una proposición legal innovativa que pretende desconocer un hecho ya consumado en el tiempo, que ya dio inicio al cómputo del plazo de prescripción. Nos encontramos ante plazos de prescripción cuyo cómputo inició con anterioridad, por lo que no cabría reinterpretar que estos plazos deben ser reiniciados en virtud a esta norma posterior que introduce el numeral 7 al artículo 44 del CT» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 6). En el mismo sentido, se ha señalado que «[e]n el supuesto que nos ocupa, parece evidente que no se trata de una norma que se limite a interpretar ya que, por su carácter transitorio, está ordenando la aplicación temporal de un precepto. Su finalidad no es determinar cómo se interpreta el artículo 44 del Código Tributario peruano (es decir, desentrañar algún aspecto dudoso de su significado) sino decidir si se aplica el numeral 7 o no, atendiendo a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo No. 1113. Y sobre todo, pretende neutralizar una doctrina de obligado cumplimiento del Tribunal Fiscal. No cabe imaginar mayor efecto innovador del ordenamiento jurídico. Y cuando se innova el ordenamiento jurídico, la norma no puede considerarse interpretativa. En suma, la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo No. 1421 afecta retroactivamente a un hecho, el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que por ser un hecho agotado es generador natural de confianza legítima. Al violar esta confianza legítima, se incide sobre un hecho cumplido y se vulnera la seguridad jurídica. Por esa razón, la Primera Disposición Transitoria aquí comentada es contraria al principio de seguridad jurídica, implícito en la cláusula de Estado de Derecho de la Constitución de la República de Perú. Es, por tanto, una disposición inconstitucional» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (GARCÍA NOVOA, César (2020). La vulneración del principio de seguridad jurídica por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 en el ordenamiento peruano. p. 37. En: <https://lacamara.pe/el-regimen-de-la-prescripcion-tributaria-en-el-peru/>).

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 17, inciso d) de la legislación tributaria). La legislación tributaria dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el decreto legislativo 1421, estableciendo que el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva y desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser declarados y pagados por el deudor tributario, no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del pago de tributos que deban ser declarados y pagados por el deudor tributario, no comprendidos en los incisos anteriores. Estos caracteres propios de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten:

(i) en los alcances de la prescripción establecida por ley; (ii) en los alcances de la prescripción establecida por los supuestos ocasionalmente vistos por ley; (iii) en las consecuencias que ello supone entre otros aspectos.

CAPÍTULO SEXTO

ASPECTOS RELATIVOS A OTRAS POSIBLES INFRACCIONES GENERADAS CON MOTIVO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421

SUB CAPÍTULO PRIMERO

OTRAS INFRACCIONES GENERADAS CON MOTIVO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421

1. Sobre otras posibles infracciones a la Constitución y a la ley en las que se ha incurrido con motivo de la dación y entrada en vigencia de la PDCT

En nuestra opinión, un análisis integral de la materia fiscal y de nuestro ordenamiento jurídico, nos permite afirmar que la entrada en vigencia de la PDCT, ha generado adicionalmente -entre otras- las siguientes infracciones¹⁷⁸ a la Constitución Política y a la ley:

- Violación al principio de legislación delegada específica, previsto en el artículo 104 de la Constitución Política;
- Violación al principio de reserva de ley, previsto en el artículo 74 de la Constitución Política;
- Violación al principio de seguridad jurídica, previsto en el artículo 74 de la Constitución Política; y,
- Violación a la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario vigente, relativo a la modificación y derogación de normas tributarias.

En las líneas siguientes, como se comentó en la introducción del presente trabajo, vamos a tratar de explicar cada uno de estos temas, comentando brevemente el aspecto conceptual y normativo involucrado a cada uno, para luego pasar a explicar -en función a un punto de vista, entre otros, *histórico, sistemático, de la ratio legis de la norma, funcional, jurisprudencial, casuístico, gráfico, constitucional y lógico* - cómo se presenta en el caso concreto la infracción a cada una de reglas y/o principios constitucionales y legales.

¹⁷⁸ El segundo párrafo del artículo 75 del Código Procesal Constitucional peruano, aprobado por Ley No. 28237, establece que las infracciones a la jerarquía normativa de la Constitución Política pueden ser «*directa o indirecta, de carácter total o parcial, y tanto por la forma como por el fondo*

SUB CAPÍTULO SEGUNDO

ASPECTOS RELATIVOS A LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE DELEGACIÓN LEGISLATIVA ESPECÍFICA

1. Sobre el fundamento y la función del principio de delegación legislativa específica

Para entender esta primera infracción, es necesario tener presente los alcances del principio de reserva de ley en materia tributaria. Esto, toda vez que el principio de delegación legislativa específica, previsto en el artículo 104 de la Constitución Política, constituye un supuesto extraordinario al ejercicio usual y directo de la potestad normativa tributaria¹⁷⁹.

Sin perjuicio de lo explicado con más detalle en el Sub Capítulo Tercero siguiente, el principio de *reserva de ley* en materia tributaria postula básicamente que: (i) ciertas materias o aspectos -de especial importancia- únicamente pueden ser regulados por el organismo -u órgano- a quien se le otorgó potestad normativa tributaria (v.gr., Parlamento o Congreso); y, (ii) que estos aspectos, según se acepta de manera general, son regulados -normalmente- por una ley en sentido formal (v.gr., ley emitida por el Parlamento o Congreso de un país).

Sin embargo, en adición al ejercicio de la potestad normativa tributaria ordinaria para regular los tributos por una *ley en sentido formal*, se admite la posibilidad que existan otras disposiciones -con el mismo *rango de ley*- que sean producto también de la función legislativa del Estado.

En ese sentido, se admite -y es usual en la actualidad- que la potestad normativa tributaria sea ejercida por el Poder Ejecutivo, previa delegación de facultades por el Poder Legislativo -sujeta a ciertos *límites*, según lo previsto en función a cada ordenamiento jurídico-, mediante la emisión de disposiciones con rango de ley, denominadas «*decretos legislativos*»¹⁸⁰.

El fundamento de la habilitación previa y consecuente ejercicio de la potestad normativa delegada radica, principalmente, en la posibilidad que el Poder Ejecutivo participe en la producción normativa, por las razones que en su momento se consideren convenientes en una determinada sociedad y ordenamiento jurídico (v.gr., razones de oportunidad, técnicas, tiempo de implementación, etc.)¹⁸¹.

179 Para la infracción por *forma*, el Tribunal Constitucional ha establecido diversos supuestos que configuran esta infracción a la Constitución Política (En tal sentido, ver: sentencias emitidas en los expedientes No. 00008-2016-PI/TC y No. 0020-2005-PI/TC). Este el caso, entre otros, del supuesto referido al «quebrantamiento del procedimiento legislativo previsto en la Constitución».

180 BERLIRI, Antonio (1964). Principios de Derecho Tributario. (V.I). Madrid: Editorial de Derecho Financiero. p. 55 y ss; GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 18; LÓPEZ GUERRA, Luis y otros (2018). Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos. Op. Cit. p. 85-86; MIRANDA LÓPEZ, Luis Manuel (2018). Parlamento y control judicial. La participación de las cámaras parlamentarias en los procesos de constitucionalidad. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 65; PARADA, Ramón (2008). Concepto y fuentes del derecho administrativo. Madrid: Marcial Pons. p. 42; VALDÉS COSTA, Ramón (1996). Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires: Depalma. p. 165, 220.

181 LÓPEZ GUERRA, Luis y otros. Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos. Op. Cit. p. 86; VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 165.

Ahora bien, toda vez que los decretos legislativos no son producto del ejercicio de la potestad normativa originaria u ordinaria, sino de la autorización y/o habilitación previa del órgano constitucional competente al que se le ha atribuido del ejercicio de aquella, sujeto a posterior control parlamentario, se entiende que tiene carácter *extraordinario*¹⁸².

2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de delegación legislativa específica

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 104¹⁸³ de la Constitución Política establece que el Congreso -mediante ley (*límite formal*)- puede delegar al Poder Ejecutivo (*límite competencial*) la facultad de emitir legislación tributaria, mediante Decretos Legislativos, en materia específica (*límite material*), y por un plazo establecido en la ley que autoriza tal situación (*límite temporal*).

En otros términos, al encontrarnos ante un supuesto de potestad normativa tributaria derivada (no originaria)¹⁸⁴, toda delegación de facultades legislativas del Congreso al Poder Ejecutivo, para cumplir con el principio de reserva de ley y, por tanto, sea válida - con mayor razón en materia tributaria en la que, como se ha visto queda reservada dicha materia a su regulación por ley formal- *debe establecer -en cuanto a su límite material- en forma precisa la materia sobre la que se delega temporal y puntualmente dicha potestad normativa*¹⁸⁵.

Cierto. Nótese que en nuestro ordenamiento jurídico la potestad normativa ordinaria que le corresponde al Poder Ejecutivo es la potestad normativa reglamentaria. En virtud a esta potestad, como es claro, el Poder Ejecutivo se encuentra posibilitado de reglamentar las normas con *rango inferior a ley*¹⁸⁶.

Sin embargo, toda vez que vía la potestad normativa delegada se le atribuye al Poder Ejecutivo la posibilidad -*extraordinaria*- de emitir producción normativa con rango de ley, su ejercicio y control debe ser sujeto en forma estricta a los alcances tasados¹⁸⁷ previstos por el artículo 104 de la Constitución Política.

182 Ibid. Dem. p. 85.

183 «Artículo 104º.- *El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa*» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

184 LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 41.

185 Se ha señalado que «*[la] delegación está sometida a una serie de límites, como son la materia a regular, su objeto y alcance*» (NAVARRO FAURE, Amparo. Principios y Fuentes del Derecho Financiero. p. 44. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.). En el mismo sentido, ver: MIRANDA LÓPEZ, Luis Manuel. Parlamento y control judicial. La participación de las cámaras parlamentarias en los procesos de constitucionalidad. Op. Cit. p. 69; PARADA, Ramón. Concepto y fuentes del derecho administrativo. Op. Cit. p. 43; VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. 165.

186 «Artículo 118º.- Atribuciones del Presidente de la República
Corresponde al Presidente de la República:

(...) 8. *Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones*.

187 LÓPEZ GUERRA, Luis y otros. Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos. Op. Cit. p. 85; VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. 165.

Por ser una situación extraordinaria (al ejercicio ordinario y directo de la potestad normativa tributaria previsto en el artículo 74 de la Constitución Política), entonces, su otorgamiento, interpretación y aplicación, debe ser entendida en todo momento en forma delimitada y estricta.

En ese sentido, para cumplir el límite material previsto por el artículo 104 de la Constitución Política, es importante verificar que se haya cumplido con la materia y que ésta haya sido específica. Ambas condiciones son imprescindibles. No una u otra. Las dos (2), en forma conjuntiva e inescindible.

Por tanto, cualquier alteración a este supuesto extraordinario para la autorización y consecuente ejercicio de la potestad normativa tributaria, alterará sin duda la validez de la ley de autorización, así como el producto normativo que así se emita.

3. Sobre la imposibilidad de recurrir a fórmulas genéricas y/o conceptos indeterminados para autorizar el ejercicio de la potestad normativa delegada

El fundamento de este mandato de prohibición, de rango constitucional, de recurrir a fórmulas genéricas y/o conceptos indeterminados para autorizar el ejercicio de una potestad normativa delegada, se basa, principalmente, en que:

- (i) se incumpliría el mandato directo del artículo 104 de la Constitución Política; (ii) se violaría, por tanto, el límite competencial ordinario (v.gr., Congreso) y derivado (v.gr., Poder Ejecutivo) para el ejercicio de la potestad normativa;
- (iii) se podría legislar en forma delegada sobre cualquier materia que el Congreso se ha reservado -en forma exclusiva y directa-, la atribución de ejercer la potestad normativa originaria, generándose superposición de atribución legislativa; (iv) el Congreso perdería la vigencia material de su potestad normativa originaria, toda vez que el Poder Ejecutivo no tendría *límites materiales* reales para ejercer su potestad normativa delegada¹⁸⁸; (v) se estaría transfiriendo, en forma indirecta, la potestad normativa originaria del Congreso al permitirse, en aplicación de materias genéricas (v.gr., conceptos indeterminados, tales como «procedimientos tributarios más eficientes», «fortalecer y optimizar su gestión», «marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio»), que el Poder Ejecutivo pueda legislar sobre cualquier concepto comprendido en la amplitud de la indefinición de las mismas¹⁸⁹;
- (vi) se afectaría el principio de jerarquía de leyes, previsto en el artículo 51¹⁹⁰ de la Constitución Política, toda vez que toda ley (v.gr., de habilitación legal para legislar en forma delegada) y consecuente Decreto Legislativo que se emitía (v.gr., producto de la delegación de facultades legislativas), ha contravenido la supremacía de la

¹⁸⁸ Se ha señalado que se busca evitar que «(...) mediante tales potestades normativas se subvienta el procedimiento habitual de legislar o que el titular ordinario de la función legislativa, el Parlamento, no conserve la posición predominante de dicha función estatal» (Ibid. Dem. p. 85).

¹⁸⁹ Ibid. Dem. p. 86.

¹⁹⁰ «Artículo 51º.-Supremacía de la Constitución

La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado».

Constitución Política; y, (vii) se violaría lo previsto en el numeral 1 del artículo 118¹⁹¹ de la Constitución Política, si utiliza como habilitación y, consecuentemente, emite producción normativa sobre la base de materias genéricas o conceptos genéricos indeterminados.

En ese sentido, conforme a lo previsto en nuestra legislación, en caso no quede establecida la materia delegada en forma específica en la ley autoritativa, no solo es clara la inconstitucionalidad de esta última, sino que se extenderá a las normas emitidas producto de la delegación, así como cualquier acto y/o actuación que se adopte como consecuencia de dicha regulación delegada.

4. Pronunciamientos -judiciales o administrativos- que hayan establecido algún criterio sobre los límites al ejercicio de la potestad normativa para la delegación extraordinaria de facultades legislativas del Congreso al Poder Ejecutivo

Existen diversas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, máximo intérprete de la Constitución Política, que han tenido oportunidad de pronunciarse sobre los alcances de la potestad normativa delegada del Congreso al Poder Ejecutivo.

a) Sentencia emitida en el Expediente No. 00022-2011-PI/TC

Así, por ejemplo, mediante sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente No. 00022-2011-PI/TC, se estableció fundamentalmente lo siguiente:

- **En primer lugar**, se ha establecido que la potestad normativa delegada se encuentra previsto en la Constitución Política.

«8.(...). La legislación ejecutiva delegada se encuentra institucionalizada en el artículo 104 de la Constitución. Su dictado es consecuencia del ejercicio de dos tipos de competencias que corresponden, a su vez, a dos poderes del Estado distintos. Por un lado, del titular de la política legislativa del Estado —el Congreso—, al cual se ha investido de la competencia constitucional, de ejercicio discrecional, para delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de regular, mediante decretos legislativos, temas que se encuentran dentro de su ámbito de competencia. Y por otro, del Poder Ejecutivo, al cual se ha investido de la competencia normativa de dictar decretos legislativos, con rango de ley, siempre que medie la correspondiente autorización del Parlamento para expedirlos»

- **En segundo lugar**, se ha establecido que la potestad normativa delegada está sujeta a diversos límites. Así, se encuentran previamente los previstos para la habilitación constitucional para la delegación de facultades normativas otorgadas

¹⁹¹ «Artículo 118. Atribuciones del Presidente de la Repùblica. Corresponde al Presidente de la Repùblica...

1. Cumplir el Congreso en la forma establecida en la ley, y demás disposiciones legales (...» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

«(...)

11. Puesto que detrás de la legislación ejecutiva delegada subyacen 2 competencias constitucionales distintas son diversos, igualmente, los límites que al ejercicio de cada una de ellas impone el artículo 104 de la Constitución.

12. Por lo que se refiere a las exigencias que han de observarse en la habilitación para dictarse decretos legislativos delegados, el Tribunal recuerda que esta:

- (a) **Solo puede tener como destinatario al Poder Ejecutivo**, de modo que queda excluida la posibilidad de que tal habilitación pueda realizarse a favor de otros poderes del Estado u órganos constitucionales;
- (b) tiene que **aprobase por una ley en sentido formal**, es decir, a través de una ley ordinaria, aprobada y sancionada por el Parlamento o, en su caso, por su Comisión Permanente;
- (c) requiere de una **ley que fije o determine la materia específica que se autoriza legislar**, de manera que no es admisible las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas; y, a su vez, que ella identifique con exactitud el plazo dentro del cual podrá dictarse la legislación ejecutiva delegada; y
- (d) **no comprende lo que atañe a la reforma constitucional, la aprobación de tratados que requieran de habilitación legislativa, leyes orgánicas, la Ley del Presupuesto y la Ley de la Cuenta General de la República»** (SIC) (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- **En tercer lugar**, se ha establecido que la potestad normativa delegada está sujeta a los límites para el ejercicio mismo de la potestad normativa delegada por parte del Poder Ejecutivo.

«(...)

13. Por otro lado, el artículo 104 de la Constitución precisa los límites que, a su vez, el Poder Ejecutivo está en la necesidad de observar con ocasión de la expedición legislación ejecutiva delegada. Estos límites, además de los que vienen impuestos explícita o implícitamente por la Constitución, esencialmente están constituidos por aquellos fijados en la ley habilitante. Se tratan, a saber, de:

- (a) Límites temporales, de modo que la legislación delegada habrá de dictarse dentro del plazo con que se cuenta con habilitación para legislar; y
- (b) Límites materiales, por lo que la legislación delegada habrá de desarrollar cumplidamente las materias identificadas en la ley autoritativa» (SIC) (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- En cuarto lugar, se ha establecido los parámetros que debe cumplir la ley habilitante de la potestad normativa delegada para cumplir los límites materiales (v.gr., materia a delegar).

«(...)

20. Dentro de estos límites se encuentra la obligación de especificar la materia sobre la cual recae la delegación. Una infracción a esta exigencia se presenta no solo cuando existe una delegación 'en blanco', sino también cuando se concretan delegaciones legislativas generales, indefinidas o imprecisas. El Tribunal no pretende que el legislador identifique los detalles de aquello que se delega [una situación que comportaría que el legislador desarrolle en sí misma la materia que se pretende delegar y tome con ello innecesaria la delegación misma], pero sí considera necesario, desde el punto de vista del artículo 104 de la Constitución, que se delimiten con suficiente claridad los confines de la materia sobre la que se autoriza legislar al Ejecutivo, y que aquello que se ha delegado no caiga dentro de las materias sobre las cuales existe una reserva absoluta de ley» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

- En quinto lugar, se ha establecido que durante el período en que se ha delegado al Poder Ejecutivo el ejercicio de facultades legislativas sobre determinadas materias específicas, el Congreso mantiene su competencia para ejercer su función legislativa. No se puede transferir su potestad normativa originaria.



«(...)

9. *La legislación ejecutiva delegada es el resultado institucional del ejercicio de la competencia de ejercer función legislativa con que la Constitución ha investido al poder Ejecutivo. En ese sentido, los decretos legislativos son fuentes del derecho que el Ejecutivo expide en ejercicio de una competencia que le es propia, dentro de las materias y plazos que establezca la ley de habilitación. Durante el lapso en el que el Parlamento delega al Ejecutivo la potestad de dictar legislación delegada, el primero no pierde la competencia para ejercer la función legislativa.*
10. *La delegación de facultades legislativas que contiene la ley autoritativa no comprende la potestas. No solo porque la habilitación para expedir legislación delegada está circunscrita a determinadas materias fijadas en la ley autoritativa, sino porque en un modelo de Estado constitucional y democrático de Derecho, edificado bajo el principio de separación de poderes y distribución de funciones, es inadmisible que un poder del Estado, o alguno de sus órganos constitucionales, pueda transferir a otro una competencia que la Ley Fundamental le ha asignado» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).*

b) Otras Sentencias emitida por el Tribunal Constitucional

En el mismo sentido normativo se encuentran las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los **expedientes No. 047-2004-AI/TC y No. 00016-2007-AI/TC**, en las que se declaró que la constitucionalidad de la ley autoritativa se rige, como se ha visto, básicamente por dos (2) requisitos específicos, previstos en la Constitución Política, como son: (i) el plazo determinado; y, (ii) la *materia específica*.

Para el cumplimiento del requisito de la fijación de materia específica, entonces, es importante que no se recurra a materias *generales, indefinidas o imprecisas*.

5. Sobre la legislación reciente relativa al ejercicio de la potestad normativa tributaria delegada

A fin de mostrar cómo se ha manifestado la delegación excepcional de facultades legislativas

en materia tributaria, vamos a considerar algunas situaciones recientes. Veamos.

DELEGACIÓN PARA MODIFICAR LAS REGLAS DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

El primer ejemplo, vinculado directamente con la emisión de la PDCT y el presente trabajo, es relativo a la Ley No. 29884, mediante la cual se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera, y delitos tributarios y aduaneros.

En virtud del literal c) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 29884, el Congreso delegó facultades normativas al Poder Ejecutivo para legislar sobre modificaciones al Código Tributario vigente.

Sobre la base de lo anterior, se estableció la delegación excepcional para modificar el Código Tributario en los términos siguientes:

«Artículo 2. Delegación de facultades

En el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado para:

1. **Modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar el marco normativo vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación**, en relación con las siguientes materias:

(...)

- c) **Facultades referidas a los procedimientos de fiscalización y cobranza de la deuda tributaria, con la observancia de los derechos del contribuyente; así como, el perfeccionamiento de las reglas de domicilio, prescripción, presentación de declaraciones y de la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativos**» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

Según se puede advertir, mediante el literal c) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 29884, se autorizó al Poder Ejecutivo para modificar el Código Tributario en relación, entre otros aspectos, al perfeccionamiento de las reglas de prescripción extintiva.

Nótese que el artículo 2 de la Ley No. 29884 permite diferenciar dos (2) aspectos importantes. Por un lado, se encuentra el objetivo de la norma (v.gr., perfeccionar el marco normativo vigente para mejorar la competitividad y elevar los niveles de recaudación), y, por otro lado, las materias específicas que se autorizan a legislar en forma delegada.

Sobre esa base, es importante notar que el literal d) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 29884, establece como materia específica delegada, «**[a]gilizar la resolución de los procedimientos tributarios (contenciosos y no contenciosos y quejas), mediante diversas**

medidas de perfeccionamiento, tales como la incorporación de normas que regulen la Oficina de Atención de Quejas, Oficina de Asesoría Contable y los órganos unipersonales del Tribunal Fiscal, introducir supuestos de jurisprudencia vinculante emitida por el Tribunal Fiscal y perfeccionar las reglas de notificación».

Es decir, en virtud del artículo 2 de la Ley No. 29884, no se puede utilizar la referencia a «perfeccionar el marco normativo vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación» como materia habilitante para emitir legislación delegada. Esto es el objetivo o finalidad de la norma.

Para ello, se tiene que analizar las materias específicas previstas en la misma. Asimismo, no se puede utilizar como referencia lo establecido en el literal d) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 29884 para regular supuestos previstos en otro literal (v.gr., la prescripción, regulada en forma específica en el literal c) previo). En concreto, es claro para el legislador que agilizar la resolución de los procedimientos tributarios (contenciosos, no contenciosos y quejas), es una materia distinta, entre otras materias, a la prescripción extintiva.

Hecha las precisiones anteriores, como consecuencia de la delegación de facultades legislativas otorgadas para modificar el Código Tributario, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo No. 1113¹⁹², Decreto Legislativo que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias.

Textualmente, en la parte considerativa y el artículo 1 de este Decreto Legislativo, se establece lo siguiente:

«DECRETO LEGISLATIVO

Nº 1113

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República, por Ley Nº 29884, y de conformidad con el artículo 104º de la Constitución Política del Perú, ha delegado en el Poder Ejecutivo, por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, entre las que se encuentra la modificación del Código Tributario y el Fortalecimiento del Tribunal Fiscal;

192 Ver, *supra*, Nota No. 82.

Que, considerando que el Código Tributario se constituye como la norma que rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos estableciendo los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario, resulta evidente que dicha norma debe considerar los principios de equidad, eficiencia y simplicidad, que permitan su debida aplicación;

Que, del análisis de las normas del Código Tributario, se ha evidenciado que se requiere armonizar las normas contenidas en dicho texto legal para lograr un mejor balance entre las facultades de la Administración Tributaria y los derechos de los contribuyentes, otorgar celeridad y predictibilidad a la atención de los procedimientos tributarios, con lo que se pueden reducir costos;

Que, igualmente, se busca que la Administración Tributaria cuente con herramientas para lograr un mayor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y para mejorar la eficacia de los procedimientos de exigibilidad elevando los niveles de recaudación, en base a normas claras y precisas que permitan al contribuyente, el ejercicio pleno de sus derechos frente a la Administración Tributaria;

Que, con el fin de perfeccionar el marco normativo vigente, es necesario implementar las normas que permitan mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación, en relación a agilizar la resolución de los procedimientos tributarios, mediante diversas medidas de perfeccionamiento, tales como la incorporación de normas que regulen la Oficina de Atención de Quejas, Oficina de Asesoría Contable y los órganos unipersonales del Tribunal Fiscal, introducir supuestos de jurisprudencia vinculante emitida por el Tribunal Fiscal y perfeccionar las reglas de notificación, entre otros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 104º de la Constitución Política del Perú; y en el ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el numeral 1 del artículo 2º de la Ley N° 29884:

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros; y,

Con cargo de dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:

MODIFICAN TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y NORMAS MODIFICATORIAS

Artículo 1º.- Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, a fin de perfeccionar el marco normativo.

Artículo 3º.- Modificación del inciso c) numeral 1, inciso a) del numeral 2 e inciso a) del numeral 3 del artículo 45º (...)

Modifíquese el inciso c) numeral 1, inciso a) del numeral 2 (...) del artículo 45º del Código Tributario, los mismos que quedarán redactados conforme a los textos siguientes:

“Artículo 45º.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

(...)

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

Artículo 4º.- Incorporación del numeral 7 del artículo 44º (...)

Incorpórense el numeral 7 del artículo 44º (...) del Código Tributario, los mismos que quedarán redactados conforme a los textos siguientes:

“Artículo 44º.- CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El término prescriptorio se computará:

(...)

7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro)

Se aprecia que la parte considerativa del Decreto Legislativo No. 1113 se fundamentó y utilizó como supuesto habilitante lo previsto en el numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 29884.

Como consecuencia de lo anterior, es claro que: (i) la Ley No. 29884 estableció una delegación específica para emitir una regulación que modifique el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria; y, (ii) el Decreto Legislativo No. 1113 reguló, en cuanto a este tema, sobre la materia que fue materia de delegación (v.gr., numeral 7 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario).

Esta situación es de la mayor relevancia, porque fue precisamente la PDCT la disposición que fue emitida para «precisar» lo previsto por el numeral 7 del artículo 44 del Código

Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113. Siendo esto así, esto es, siendo que el legislador cumplió lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política para emitir la Ley No. 29884 y el Decreto Legislativo No. 1113, normas principales de origen sobre la materia, el legislador debía y debió seguir la misma formalidad y exigencia prevista para emitir la PDCT. Sin embargo, como se explicará en el presente trabajo, ésto no ocurrió

DELEGACIÓN PARA EL APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS POR LA SUNAT

Un segundo ejemplo para ilustrar el tema es el relativo a la Ley No. 31011¹⁹³, mediante la cual se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en diversas materias para la atención de emergencia sanitaria producida por el Covid-19.

En concreto, mediante el numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011, el Congreso delegó al Poder Ejecutivo para legislar en forma excepcional en materia de política fiscal y tributaria, en los términos siguientes:

«Artículo 1. Objeto de la Ley

Delégase en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el término de cuarenta y cinco (45) días calendario, contados a partir de la vigencia de la presente ley, sobre las materias enumeradas en el artículo 2 de la presente ley, conforme a lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y el artículo 90 del Reglamento del Congreso de la República.

Artículo 2. Materias de la delegación de facultades legislativas

La delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente ley comprende la facultad de legislar sobre las siguientes materias:

(...)

- 2) **En materia de política fiscal y tributaria**, para suspender temporalmente reglas fiscales vigentes y establecer medidas para la reactivación económica nacional; **para establecer disposiciones que faciliten el pago de las deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**; modificar la legislación tributaria respecto del impuesto a la renta en cuanto a procedimiento de pagos a cuenta, arrastre de pérdidas, plazos de depreciación, gasto por donaciones; rediseñar, eliminar y/o modificar régimen tributarios simplificados para los micro y pequeños contribuyentes y otros aplicables a los micro y pequeños contribuyentes; prorrogar y ampliar el ámbito de aplicación del régimen de devolución de la Ley 30296; prorrogar el plazo de la autorización a la SUNAT para ejercer funciones en el marco de la Ley 27269» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

193 Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 27 de marzo de 2020.

Como se puede apreciar, en virtud del numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011, se autorizó al Poder Ejecutivo a legislar en forma excepcional en materia de política fiscal y tributaria, entre otros aspectos, para establecer disposiciones que faciliten el pago de las deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

En ejercicio de la delegación excepcional de facultades legislativas en materia tributaria, el Poder Ejecutivo publicó el Decreto Legislativo No. 1487¹⁹⁴, Decreto Legislativo que establece el régimen de aplazamiento y/o fraccionamiento de las deudas tributarias administradas por la SUNAT.

El texto de la parte considerativa y artículo 1 del dispositivo legal en mención, establecen expresamente lo siguiente:

«DECRETO LEGISLATIVO

Nº 1487

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley N° 31011, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en diversas materias para la atención de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia de política fiscal y tributaria, por el término de cuarenta y cinco (45) días calendario;

Que el numeral 2) del artículo 2 de la citada ley señala que el Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia de política fiscal y tributaria para, entre otros aspectos, establecer disposiciones que faciliten el pago de las deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT);

Que la propagación del COVID-19 viene afectando las perspectivas de crecimiento de la economía global y, en particular, en el Perú las medidas de aislamiento e inmovilización social obligatorio dispuestas en la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional decretado mediante el Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM, prorrogado por los Decretos Supremos N.os 051-2020-PCM, 064-2020-PCM y 075-2020-PCM han afectado la dinámica de los sectores productivos, los ingresos de los agentes económicos y, en consecuencia, su capacidad de pago;

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el numeral 2 del artículo 2 de la Ley N° 31011;

194 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 10 de mayo de 2020.

(...)

**DECRETO LEGISLATIVO QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN DE
APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE LAS DEUDAS
TRIBUTARIAS ADMINISTRADAS POR LA SUNAT**

Artículo 1. Objeto

El presente Decreto Legislativo tiene por objeto establecer el Régimen de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de las deudas tributarias administradas por la SUNAT, que constituyan ingresos del Tesoro Público o de ESSALUD, a fin de mitigar el impacto en la economía nacional, de las medidas de aislamiento e inmovilización social obligatorio dispuestas en la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional, decretado frente a las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del COVID-19.

(...)».

Según se puede apreciar, la parte considerativa y el objeto del Decreto Legislativo No. 1487 se fundamentó y utilizó como supuesto habilitante el previsto en el numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011.

En ese sentido, parece claro que: (i) la Ley No. 31011 estableció una delegación excepción específica para emitir regulación sobre facilidades de pago; y, (ii) el Decreto Legislativo No. 1487 reguló, en efecto, materia relativa a facilidades de pago (v.gr., fraccionamiento y/o aplazamiento de pago de deuda tributaria)¹⁹⁵.

DELEGACIÓN PARA MODIFICAR EL RÉGIMEN DE ARRASTRE DE PÉRDIDAS

Un tercer ejemplo también es relativo a la Ley No. 31011, mediante la cual se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en diversas materias para la atención de emergencia sanitaria producida por el Covid-19.

Como se ha señalado, mediante el numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011, el Congreso delegó al Poder Ejecutivo para legislar en forma excepcional en materia de política fiscal y tributaria.

¹⁹⁵ El artículo 36 del Código Tributario peruano establece que el aplazamiento y/o fraccionamiento son opciones para el pago de la deuda tributaria. El texto de esta disposición establece expresamente lo siguiente:

«Artículo 36º.- APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo».

Entre la materia delegada, se estableció lo siguiente:

«2) **En materia de política fiscal y tributaria**, para suspender temporalmente reglas fiscales vigentes y establecer medidas para la reactivación económica nacional; para establecer disposiciones que faciliten el pago de las deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT): **modificar la legislación tributaria respecto del impuesto a la renta** en cuanto a procedimiento de pagos a cuenta, **arrastre de pérdidas**, plazos de depreciación, gasto por donaciones; rediseñar, eliminar y/o modificar regímenes tributarios simplificados para los micro y pequeños contribuyentes y otros aplicables a los micro y pequeños contribuyentes; prorrogar y ampliar el ámbito de aplicación del régimen de devolución de la Ley 30296; prorrogar el plazo de la autorización a la SUNAT para ejercer funciones en el marco de la Ley 27269» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

Según se puede apreciar, en virtud del numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011, se autorizó al Poder Ejecutivo a legislar en forma excepcional en materia de política fiscal y tributaria, entre otros aspectos, para modificar la legislación del Impuesto a la Renta referida a arrastre de pérdidas.

Producto de la delegación excepcional de facultades legislativas en materia tributaria realizada, el Poder Ejecutivo publicó el Decreto Legislativo No. 1481¹⁹⁶, Decreto Legislativo que extiende el plazo de arrastre de pérdidas bajo el sistema A).

En la parte considerativa y artículo 1 de este Decreto Legislativo, se establece expresamente lo siguiente:

«DECRETO LEGISLATIVO

Nº 1481

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley N° 31011, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en diversas materias para la atención de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo, la facultad de legislar, entre otros, en materia de política fiscal y tributaria por el término de cuarenta y cinco (45) días calendario;

¹⁹⁶ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 8 de mayo de 2020.

Que el numeral 2) del artículo 2 del citado dispositivo legal establece que el Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia de política fiscal y tributaria para, entre otros aspectos, modificar la legislación tributaria respecto del impuesto a la renta en cuanto al arrastre de pérdidas;

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el numeral 2) del artículo 2 de la Ley N° 31011;

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros;

Con cargo a dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:

DECRETO LEGISLATIVO QUE EXTIENDE EL PLAZO DE ARRASTRE DE PÉRDIDAS BAJO EL SISTEMA A)

Artículo 1. Objeto

El presente Decreto Legislativo tiene por objeto extender de manera excepcional el plazo de arrastre de pérdidas bajo el sistema a) de compensación de pérdidas previsto en el artículo 50 de la Ley, únicamente para la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana registrada en el ejercicio gravable 2020, atendiendo al impacto en la economía nacional que genera en este año el aislamiento social obligatorio dispuesto en la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional decretado frente a las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del COVID-19.

(...)».

A partir de una simple lectura, se advierte que la parte considerativa y el objeto del Decreto Legislativo No. 1481 se fundamentó y utilizó como supuesto habilitante el previsto en el numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011.

Se puede afirmar, entonces, que: *(i) la Ley No. 31011 estableció una delegación excepción específica para emitir una regulación que modifique el régimen del Impuesto a la Renta sobre arrastre de pérdidas; y, (ii) el Decreto Legislativo No. 1481 reguló, en efecto, materia relativa a este tema (v.gr., arrastre de pérdidas previsto en el sistema A) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta).*

DELEGACIÓN PARA MODIFICAR PROCEDIMIENTO DE PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Un cuarto ejemplo también es relativo a la Ley No. 31011, mediante la cual se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en diversas materias para la atención de emergencia sanitaria producida por el Covid-19.

En virtud del numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011, el Congreso delegó al Poder Ejecutivo para legislar en forma excepcional en materia de política fiscal y tributaria.

Así, se estableció la delegación excepcional de facultades en materia tributaria en los términos siguientes:

«2) **En materia de política fiscal y tributaria**, para suspender temporalmente reglas fiscales vigentes y establecer medidas para la reactivación económica nacional; para establecer disposiciones que faciliten el pago de las deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT); **modificar la legislación tributaria respecto del impuesto a la renta en cuanto a procedimiento de pagos a cuenta**, arrastre de pérdidas, plazos de depreciación, gasto por donaciones; rediseñar, eliminar y/o modificar regímenes tributarios simplificados para los micro y pequeños contribuyentes y otros aplicables a los micro y pequeños contribuyentes; prorrogar y ampliar el ámbito de aplicación del régimen de devolución de la Ley 30296; prorrogar el plazo de la autorización a la SUNAT para ejercer funciones en el marco de la Ley 27269» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

Como se puede advertir, mediante el numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011, se autorizó al Poder Ejecutivo a legislar en forma excepcional en materia de política fiscal y tributaria, entre otros aspectos, para modificar la legislación del Impuesto a la Renta referida al procedimiento para los pagos a cuenta.

Como consecuencia de la delegación excepcional de facultades legislativas en materia tributaria, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo No. 1471¹⁹⁷, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta y otras disposiciones.

Textualmente, en la parte considerativa y el artículo 1 de este Decreto Legislativo, se establece lo siguiente:

197 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 29 de abril de 2020.

«DECRETO LEGISLATIVO

Nº 1471

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley Nº 31011, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en diversas materias para la atención de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo, la facultad de legislar, entre otros, en materia de política fiscal y tributaria por el término de cuarenta y cinco (45) días calendario;

Que, el numeral 2) del artículo 2 del citado dispositivo legal establece que el Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia de política fiscal y tributaria para, entre otros aspectos, modificar la legislación tributaria respecto del impuesto a la renta en cuanto al procedimiento de los pagos a cuenta;

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el numeral 2) del artículo 2 de la Ley Nº 31011;

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros;

Con cargo a dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el Decreto Legislativo siguiente:

DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y OTRAS DISPOSICIONES

Artículo 1. Objeto

El Decreto Legislativo tiene por objeto establecer, de manera excepcional, reglas para la determinación de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de tercera categoría correspondiente a los meses de abril a julio del ejercicio gravable 2020, con la opción de que los contribuyentes puedan reducirlos o suspenderlos; a fin coadyuvar con la reactivación de la economía y mitigar el impacto en la economía nacional, del aislamiento e inmovilización social obligatorio dispuesto en la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional decretado frente a las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del COVID-19.

(...)»

Se aprecia que la parte considerativa y el objeto del Decreto Legislativo No. 1471 se fundamentó y utilizó como supuesto habilitante el previsto en el numeral 2) del artículo 2 de la Ley No. 31011.

Como consecuencia de lo anterior, es claro que: (i) la Ley No. 31011 estableció una delegación excepción específica para emitir una regulación que modifique el régimen del Impuesto a la Renta referido al procedimiento de los pagos a cuenta; y, (ii) el Decreto Legislativo No. 1471 reguló, en cuanto a este tema, sobre la materia que fue materia de delegación excepcional (v.gr., artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta).

DELEGACIÓN PARA VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES DE PAGO ELECTRÓNICOS A CARGO DE TERCEROS

Un quinto ejemplo es el relativo a la Ley No. 30506¹⁹⁸, mediante la cual se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar -entre otros temas- en materia de reactividad económica y formalización.

Sobre el particular, mediante el numeral literal a) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 30506, el Congreso delegó al Poder Ejecutivo para legislar en forma excepcional en materia tributaria, en los términos siguientes:

«Artículo 1. Objeto de la Ley

Delégase en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, por el plazo de noventa (90) días calendario, en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A., en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y el artículo 90 del Reglamento del Congreso de la República.

Artículo 2. Materia de la delegación de facultades legislativas

En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, el Poder Ejecutivo está facultado para:

- 1) **Legislar en materia de reactivación económica y formalización a fin de:**
 - a) *Ampliar la base tributaria e incentivar la formalización a través de la modificación de tasas impositivas, mayor simplicidad y mejores procesos de recaudación; establecer incentivos para que las personas naturales exijan comprobantes de pago; simplificar la estructura tributaria empresarial; establecer un marco legal temporal para el sinceramiento de las deudas tributarias y la repatriación de capitales peruanos; y fomentar el desarrollo del mercado de capitales con el fin de incrementar la competencia en el sistema financiero. Las medidas tributarias que se aprobarán en el marco de la delegación de facultades son las siguientes:*

a.1) Modificar la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo a fin de reducir en un (1) punto porcentual la tasa del Impuesto General a las Ventas (IGV) a partir del 1 de enero de 2017.

a.2) Modificar la Ley del Impuesto a la Renta y demás normas que regulen el Impuesto a la Renta para:

i. Incrementar la tasa del Impuesto a la Renta empresarial de los contribuyentes domiciliados y reducir la tasa del Impuesto a la Renta a los dividendos de fuente peruana.

ii. Modificar la determinación del Impuesto a la Renta de los contribuyentes domiciliados en lo referente a las rentas del trabajo y rentas de fuente extranjera, manteniendo la deducción de siete (7) Unidades Impositivas Tributarias.

Adicionalmente la deducción de al menos una (1) UIT en gastos tales como salud, educación, vivienda, servicios profesionales, servicios de agua y saneamiento, energía eléctrica y telefonía, sustentados en comprobantes de pago.

iii. Homologar las tasas para contribuyentes no domiciliados, por rentas de capital, referidas a inmuebles.

a.3) Otorgar un tratamiento preferencial a los rendimientos de instrumentos financieros negociados en mecanismos centralizados de negociación que son regulados y supervisados por la Superintendencia del Mercado de Valores.

a.4) Establecer un régimen jurídico-tributario especial para las micro y pequeñas empresas, incluyendo tasas progresivas aplicadas a la utilidad o los ingresos, a elección de cada contribuyente. No podrá legislarse en materia de declaración y pago del Impuesto General a las Ventas (IGV), ni modificar el Nuevo Régimen Único Simplificado en lo que se refiere a la Categoría Especial y los tramos 1 y 2 de las Tablas del referido sistema en lo referente al importe de la cuota y tramos de ingresos por compras y ventas.

a.5) Sincerar la deuda tributaria y otros ingresos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) que se encuentren en litigio en la vía administrativa, judicial o en cobranza coactiva, aplicando un descuento sobre los intereses y multas de acuerdo al nivel adeudado. Este sinceramiento se aplica solo a las deudas de personas naturales, micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYME).

Adicionalmente, pueden extinguirse las deudas tributarias de personas naturales y MIPYME menores a una (1) Unidad Impositiva Tributaria.

Corregir defectos en la normativa tributaria general (Código Tributario) que vienen generando situaciones arbitrarias o de inequidad en contra de los contribuyentes.

- a.6)Establecer un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta para los contribuyentes domiciliados en el país que declaren y/o repatrien e inviertan en el Perú las rentas no declaradas y generadas hasta el 31 de diciembre de 2015. El porcentaje de este impuesto será del 10% al 12% para los que declaren, y del 5% al 8% para los que también repatrien e inviertan en el país. Dicha medida no incluye a los contribuyentes con responsabilidad penal ni exime de las normas relativas a la prevención y combate de los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo o crimen organizado.
- a.7)Adeuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria; así como perfeccionar el marco normativo referido al secreto bancario y reserva tributaria para combatir la evasión y elusión tributaria y facilitar el cumplimiento de los acuerdos y compromisos internacionales, respetando los derechos, principios y procedimientos previstos en la Constitución Política del Perú.
- a.8)Perfeccionar la normativa tributaria municipal con la finalidad de mejorar la equidad y eficiencia de los tributos de los gobiernos locales; fortaleciendo, ordenando y facilitando su gestión en los impuestos Predial, Alcabala, Patrimonio Vehicular y Arbitrios; sin que ello implique el incremento de tributo municipal alguno.
- a.9)Perfeccionar la regulación y demás aspectos referentes a la cobertura y acceso a los regímenes especiales de devolución del Impuesto General a las Ventas, orientados a promover y agilizar la inversión en el país. Asimismo, regular para las MIPYME un régimen especial similar.
- b) Perfeccionar el marco legal del proceso de formalización de la pequeña minería y minería artesanal y mejorar las capacidades de las Direcciones Regionales de Minería para garantizar un adecuado desarrollo de operaciones mineras a pequeña escala, de manera sostenible y compatible con el medio ambiente y a través de un proceso ordenado y simplificado; que cuente con el debido apoyo y seguimiento por parte del Estado.
- c) Fortalecer el marco legal respecto a la lucha contra la minería ilegal, orientándolo a garantizar el respeto por el medio ambiente.

- d) *Establecer un marco fiscal que afiance el compromiso con la sostenibilidad fiscal, minimice el sesgo procíclico del gasto público a través de variables fiscales monitoreables, públicas y transparentes; impulse la complementariedad entre inversión pública y gasto en mantenimiento; permita la inversión en megaproyectos de infraestructura que impacten en la productividad; y alinee las Reglas Fiscales Subnacionales con los objetivos macro fiscales. Las normas dictadas deben ser acordes con la Constitución Política del Estado, quedando excluidas expresamente las materias reservadas a la Ley de Presupuesto y Ley de la Cuenta General de la República.*
- e) *Reorganizar el sistema de inversión pública, otorgándole una estructura de sistema administrativo efectivamente descentralizado, incorporando a los actores regionales para garantizar la eficiencia y eficacia del proceso de descentralización con el fin de agilizar e incrementar la calidad de la inversión pública; reestructurar los procesos del sistema de inversión pública, vinculando la cartera de proyectos al desarrollo territorial o sectorial y priorizando el cierre de brechas de infraestructura; mejorar y simplificar la formulación y evaluación de proyectos, modificando las metodologías y parámetros asociados al nivel de servicios; y aprobar medidas para hacer más eficiente la ejecución de los proyectos.*

Dichas medidas no deberán restringir las competencias y atribuciones del Sistema Nacional de Control otorgadas por la Constitución Política del Perú y su ley orgánica.

- f) *Reestructurar la Agencia de Promoción de la Inversión Privada (Proinversión) con el fin de afianzar su rol y mejorar su eficiencia, así como la calidad y agilidad de los proyectos de Asociaciones Público Privadas (APP) a su cargo, incluyendo modificar la regulación sobre la responsabilidad civil y administrativa de los servidores públicos que intervienen en los procesos de promoción de la inversión privada mediante APP; facultar a Proinversión a contratar servicios especializados en aseguramiento de calidad de gestión para los procesos de promoción de la inversión privada a su cargo y seguros para la entidad y sus servidores; así como establecer medidas para mejorar la calidad y agilidad de los proyectos de APP y proyectos ejecutados bajo la modalidad de Obras por Impuestos en los tres niveles de gobierno, favoreciendo la descentralización.*

Dichas medidas no deberán restringir las competencias y atribuciones del Sistema Nacional de Control otorgadas por la Constitución Política del Perú y su ley orgánica.

- g) *Promover, reestructurar y regular el sistema nacional de abastecimiento público con una visión sistémica e integral, promoviendo una gestión ágil y eficiente de la cadena de abastecimiento en el sector público, determinando los marcos jurídicos específicos que permitan modernizar, automatizar y dinamizar la administración pública a fin de promover un sistema público eficiente en sectores prioritarios y estratégicos para el desarrollo del país, tales como seguridad ciudadana, salud o educación.*

Modificar el marco normativo del sistema de contrataciones del Estado y reorganizar el Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE).

Dichas medidas no deberán restringir las competencias y atribuciones del Sistema Nacional de Control otorgadas por la Constitución Política del Perú y su ley orgánica.

- h) *Modificar el marco normativo del procedimiento administrativo general con el objeto de simplificar, optimizar y eliminar procedimientos administrativos, priorizar y fortalecer las acciones de fiscalización posterior y sanción, incluyendo la capacidad operativa para llevarlas a cabo; emitir normas que regulen o faciliten el desarrollo de actividades económicas, comerciales y prestación de servicios sociales en los tres niveles de gobierno, incluyendo simplificación administrativa de los procedimientos relativos al patrimonio cultural; dictar normas generales y específicas para la estandarización de procedimientos administrativos comunes en la administración pública con la finalidad de hacer predecibles sus requisitos y plazos; aprobar medidas que permitan la eliminación de barreras burocráticas en los tres niveles de gobierno; autorizar la transferencia de programas sociales mediante decreto supremo; y dictar medidas para la optimización de servicios en las entidades públicas del Estado, coadyuvando al fortalecimiento institucional y la calidad en el servicio al ciudadano.*

(...)» (él énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Como se puede apreciar, en virtud del literal a) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 30506, se autorizó al Poder Ejecutivo a legislar en forma excepcional sobre los temas previstos en los literales a.1) al a.9 de esta disposición.

En ejercicio de la delegación excepcional de facultades legislativas en materia tributaria, el Poder Ejecutivo publicó el Decreto Legislativo No. 1314¹⁹⁹, Decreto Legislativo que faculta a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen labores relativas a la emisión electrónica de comprobantes de pago y otros documentos.

En la parte considerativa y artículo 1 del dispositivo legal en mención, se establece expresamente lo siguiente:

199 Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2016.

«DECRETO LEGISLATIVO

Nº 1314

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República mediante Ley N.º 30506 y de conformidad con el artículo 104° de la Constitución Política del Perú, ha delegado en el Poder Ejecutivo, por un plazo de noventa (90) días calendario, la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización a fin de emitir normas que regulen o faciliten el desarrollo de actividades comerciales en los tres niveles de gobierno;

De conformidad con lo establecido en el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y en ejercicio de las facultades delegadas de conformidad con el inciso h) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley N° 30506:

Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros;

Con cargo a dar cuenta al Congreso de la República;

Ha dado el decreto legislativo siguiente:

**DECRETO LEGISLATIVO QUE FACULTA A LA SUNAT A ESTABLECER
QUE SEAN TERCEROS QUIENES EFECTÚEN LABORES RELATIVAS
A LA EMISIÓN ELECTRÓNICA DE COMPROBANTES DE PAGO Y
OTROS DOCUMENTOS**

Artículo único.- Facultan a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen la comprobación material en el sistema de emisión electrónica

1. *En caso la SUNAT considere necesario que se compruebe de manera informática el cumplimiento de los aspectos esenciales para que se considere emitido el documento electrónico que sirve de soporte a los comprobantes de pago electrónicos, a los documentos relacionados directa o indirectamente a esos comprobantes y a cualquier otro documento que se emita en el sistema de emisión electrónica; dicha entidad se encuentra facultada a establecer que sean terceros quienes efectúen esa comprobación con carácter definitivo, previa inscripción en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos.*

2. *Para efecto del numeral anterior:*

- a) *La SUNAT establece los requisitos para que los sujetos sean inscritos en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos y las obligaciones de estos; y,*
- b) *El emisor electrónico puede determinar a cuál(es) de los sujetos que esté(n) inscrito(s) en el aludido registro contrata para que se encargue(n) de realizar la comprobación respectiva.*
- 3. *Si el sistema de emisión electrónica a que se refiere el numeral 1 es el único que se adapta a la operatividad de determinados emisores, a los sujetos inscritos en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos según el numeral anterior se les extiende la obligación de guardar la reserva tributaria de la información calificada como tal según el Código Tributario –cuyo último texto único ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias–, a la que accedan según la presente disposición, quienes no pueden utilizarla para sus fines propios, ni siquiera si han sido retirados de aquel registro. Lo señalado no impide que, con permiso expreso del emisor electrónico, esos sujetos remitan los documentos que este emita a otros o divulgue esa información.*
- 4. *El sujeto que incumpla las obligaciones establecidas en la presente disposición o las que, al amparo de esa disposición, señale la SUNAT será sancionado por esta con el retiro del Registro de Operadores de Servicios Electrónicos por un plazo de 3 años, contado desde la fecha en que se realice el retiro o una multa de 25 UIT, de acuerdo a los criterios que señale. A ambas sanciones se les puede aplicar lo dispuesto en el artículo 166 del Código Tributario.*

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Como se advierte, en la parte considerativa del Decreto Legislativo No. 1314 se fundamentó y utilizó como supuesto habilitante el previsto en el literal h) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 30506.

No obstante lo anterior, es importante notar que fue el literal a) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30506, el que fue utilizado por la propia ley para establecer en forma expresa las materias específicas que podían ser objeto de legislación excepcional en forma delegada en temas fiscales.

En nuestra opinión, entonces, consideramos que: (i) la Ley No. 30506 no estableció una delegación excepcional específica para emitir regulación sobre la verificación de comprobantes de pago electrónicos a cargo de terceros²⁰⁰; y, (ii) el Decreto Legislativo No.

²⁰⁰ Es importante dejar constancia que nuestro análisis no está dirigido a analizar la necesidad, conveniencia y/o utilidad sobre la normativa relativa a verificación de comprobantes de pago electrónicos a cargo de terceros. Solo está referido al tema formal referido a la constitucionalidad por forma del Decreto Legislativo No. 1314.

1314, al utilizar como supuesto habilitante el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30506, ha incurrido en una contravención al artículo 104 de la Constitución Política²⁰¹.

6. Sobre las materias autorizadas por la ley de delegación de facultades legislativas que dio lugar a la incorporación de la PDCT, a fin de establecer si se configuró -o no- una infracción a los límites previstos para el ejercicio de la potestad normativa tributaria delegada

Trasladando el contexto normativo y jurisprudencial indicado en los puntos anteriores a la presente pregunta, es importante notar que la ley de delegación de facultades legislativas emitida por el Congreso que dio lugar a la publicación de la PDCT, fue la Ley No. 30823²⁰².

Esta ley de delegación de facultades legislativas, específicamente la disposición prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, es la pertinente a ser analizada en forma directa a fin de establecer si se autorizó o no «materias específicas», conforme a la exigencia constitucional prevista en el artículo 104 de la Constitución Política.

Solo así, también, se podrá facilitar el análisis y conclusión acerca de si con la PDCT se ha configurado o no una infracción al artículo 74 de la Constitución Política (en cuanto a si cumple con los parámetros establecidos en la ley de autorización para regular las materias delegadas al Ejecutivo), toda vez que ha emitido regulación relativa al régimen de prescripción previsto en el Código Tributario.

201 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 0005-2019-PI/TC, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 24 de abril de 2020, el Tribunal Constitucional declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por la emisión del Decreto Legislativo No. 1314.

En concreto, el Tribunal Constitucional estableció que el Decreto Legislativo No. 1314 no ha incurrido en inconstitucionalidad por contravención (por forma) al artículo 104 de la Constitución Política, porque: (i) en el literal h) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 30506, se ha «(...) establecido, de manera clara, la materia de delegación de facultades, la cual constituye un límite en el accionar normativo del Poder Ejecutivo, que debe su objeto y alcances»; (ii) específicamente, la atribución para emitir en forma delegada y excepcional el Decreto Legislativo No. 1314 se encuentra comprendida en los supuestos referidos a «optimizar los procedimientos administrativos y fortalecer las acciones de fiscalización posterior, incluyendo la capacidad operativa para llevarlas a cabo», «regular o facilitar el desarrollo de actividades económicas y comerciales»; y, «dictar medidas para la optimización de servicios en las entidades públicas»; (iii) la labor fiscalizadora de la Autoridad Tributaria se desprende de la potestad normativa tributaria del Estado, establecida en el artículo 74 de la Constitución Política, y se ejerce discrecionalmente conforme al artículo 62 del Código Tributario.

Sin embargo, en nuestra opinión, hubiera sido conveniente que el Tribunal Constitucional analice y deje constancia en la exteriorización de la motivación de la sentencia en relación, entre otros, a los siguientes temas: (i) si esta delegación, que se considera que ha sido «clara», cumple con la previsión y exigencia constitucional prevista en el artículo 104 de la Constitución Política, referida a que la materia debe ser específica (no solo expresa); (ii) si tratándose de la publicación de normas relativas a materia tributaria (v.gr., verificación de comprobantes de pago electrónicos a cargo de terceros), la habilitación constitucional debía encontrarse prevista entre los supuestos previstos en el literal a) del numeral 1) del artículo 2 de la Ley No. 30506; (iii) asumiendo por un momento que estas materias (aspectos mencionados en el punto (ii) del párrafo precedente), cumplen con la exigencia constitucional de ser específicas, si nos encontramos o no ante una delegación específica propia para materia tributaria; (iv) así, en relación al supuesto referido a «optimizar los procedimientos administrativos y fortalecer las acciones de fiscalización posterior, incluyendo la capacidad operativa para llevarlas a cabo», si una regulación sobre procedimientos administrativos en general (y sus consecuentes acciones de fiscalización posterior), podría ser aplicada en forma directa a los procedimientos administrativos tributarios, en los que rige el principio de especialidad y, por tanto, de aplicación supletoria precisamente de la legislación de procedimientos administrativos en general, conforme a lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG; (v) en relación a los supuestos referidos a «regular o facilitar el desarrollo de actividades económicas y comerciales» y «dictar medidas para la optimización de servicios en las entidades públicas», si nos encontramos o no ante supuestos que podrían habilitar la emisión de Decretos Legislativos para cualquier aspecto de la economía y sobre entidades públicas.

202 Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 19 de julio de 2018.

En efecto, para fines del tema materia de análisis, en virtud del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de esta ley, el Congreso autorizó al Poder Ejecutivo, vía delegación de facultades, a modificar el Código Tributario vigente, en los siguientes términos:

«Ley No. 30823

Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado

(...)

Artículo 2. Materias de la delegación de facultades legislativas

En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente ley, el Poder Ejecutivo está facultado para legislar sobre las siguientes materias:

1. *En materia tributaria y financiera, a fin de:*

(...)

g) Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF, a fin de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar, estableciendo la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); y ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general, garantizando el derecho al debido proceso de los contribuyentes. Además, establecer modificaciones a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, así como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativas a las reglas sobre medidas cautelares.

h) Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio. Queda prohibido derogar, sustituir o modificar la Ley de Presupuesto y la Ley de la Cuenta General de la República; así como regular materias reservadas a la Ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, al Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo 017-93-JUS, o que afecten su autonomía.

(...)» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

Como se puede apreciar, el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 es la disposición que establece la habilitación legal expresa para *modificar el Código Tributario*. Este no es el caso del literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la referida ley, como se explicará en posteriores líneas.

Ahora bien, en atención al texto del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, el Congreso autorizó al Poder Ejecutivo a emitir legislación relativa al Código Tributario vigente, en las siguientes «materias específicas»:

Ley de Autorización	Materia Específicas
Literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823	<ol style="list-style-type: none">Mayores garantías de los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código TributarioEstablecer la configuración de infracciones y sanciones vinculadas a la Norma XVI del Título Preliminar del Código TributarioEstablecer parámetros para la no aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario a las micro y pequeñas empresas (MYPE)Ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, garantizando el derecho al debido procesoEstablecer modificaciones al Código Tributario para contar con procedimientos tributarios más eficientesEstablecer medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativa a las reglas sobre medidas cautelares

A partir del análisis del texto literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, se advierte lo siguiente:

- En virtud de las «materias específicas» referidas en los numerales 1 a 4 del cuadro anterior, es claro que el Congreso delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre temas puntuales relativos a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Cualquier otro tema distinto a los previstos en los numerales 1 al 4 en mención, no queda duda, no está comprendido válidamente en esta materia específica autorizada (como podría ser el régimen de prescripción en materia tributaria, y, en concreto, sobre el tratamiento de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria).

Empero, estos conceptos referidos en los numerales 1 al 4 no han sido las «materias autorizadas» utilizadas por el Poder Ejecutivo como habilitación legal para emitir la PDCT.

- En atención al numeral 6 del cuadro anterior, se advierte que el Congreso delegó en el Poder Ejecutivo la potestad normativa para realizar modificaciones al Código

Tributario referidas a las medidas cautelares, a fin de asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Al respecto, debemos señalar que el tratamiento normativo sobre medidas cautelares se encuentra previsto, principalmente, en: (i) los artículos 55 al 58, correspondientes al Capítulo I (facultad de recaudación) del Título II (facultades de la Administración Tributaria) del Libro II (la Administración Tributaria, los administrados y la asistencia administrativa mutua en materia tributaria) del Código Tributario; (ii) artículo 118 y siguientes, correspondiente al Título II (procedimiento de cobranza coactiva) del Libro III (procedimientos tributarios) del Código Tributario; y, (iii) artículo 159, correspondiente al Título IV (procesos ante el Poder Judicial) del Libro III (procedimientos tributarios) del Código Tributario.

Siendo esto así, es claro que la PDCT, en virtud de la autorización realizada por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, solo pudo y debió establecer modificaciones al régimen de medidas cautelares en mención previsto en el Código Tributario.

Al igual que en el caso de los numerales 1 a 4 del cuadro anterior, entonces, no queda duda que el régimen de prescripción extintiva, incluyendo el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario), no podía ser materia de regulación por parte del Decreto Legislativo No. 1421 en función a esta materia autorizada.

Sin embargo, este concepto tampoco ha sido la «materia específica» utilizada como habilitación legal por el Poder Ejecutivo como habilitación legal para emitir la PDCT.

- Situación distinta ocurre en relación al numeral 5 del cuadro anterior, relativo a las modificaciones al Código Tributario para contar con «procedimientos tributarios más eficientes».

Sobre este punto, es importante iniciar advirtiendo que la materia autorizada no cumple con la *exigencia constitucional, imprescindible y constitutiva*, de ser específica para que el Poder Ejecutivo pueda emitir legislación sobre el Código Tributario en forma válida.

En efecto, esto se debe a que se trata de una materia autorizada que ha recurrido a un parámetro genérico e impreciso. Su posible regulación admite diversas perspectivas y posibilidades²⁰³.

En consecuencia, su regulación admite una infinidad de posibles regulaciones normativas (v.gr. funcionales de los órganos resolutores, logísticas, presupuestales,

203 Se ha señalado que «[e]l Poder Ejecutivo pretendió plantear en su Exposición de Motivos del DL 1421, que resultó necesaria la regulación sobre la prescripción contenida en la PDCT a fin de evitar “contingencias” en el inicio y desarrollo de los procedimientos tributarios, que a su criterio resultaban de interpretaciones inadecuadas. A todas luces, bajo esta artificiosa argumentación el Poder Ejecutivo no podría pretender abarcar materias más amplias a la regulación de procedimientos tributarios debidamente delegadas por el Congreso» (el subrayado es agregado nuestro) (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 8).

capacitación, entre otros aspectos, todo lo cual supone un análisis económico previo para soportar e implementar una medida legal de eficiencia en un procedimiento tributario).

Conforme al artículo 104 de la Constitución Política y el criterio establecido por el Tribunal Constitucional²⁰⁴, entonces, consideramos que la delegación de facultades en este extremo es *per se* inconstitucional.

Producto de lo anterior, cualquier regulación normativa que se haya emitido en virtud de este parámetro, también deviene en inconstitucional.

7. Sobre el alcance de las materias autorizadas por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823: supuesto que fue utilizado como habilitación legal para la incorporación de la PDCT, a fin de establecer si se configuró o no una infracción al ejercicio de la potestad normativa tributaria delegada

Asumiendo por un momento que este concepto (v.gr., *procedimientos tributarios más eficientes*), cumpliría con la exigencia normativa constitucional de ser una *materia específica*, cabe destacar que la regulación relativa a los «procedimientos tributarios» se encuentra regulada en el Libro Tercero del Código Tributario (artículo 103 y siguientes).

Sobre esta normativa tributaria (v.gr., procedimientos tributarios), es que la PDCT pudo y debió establecer -válidamente -modificaciones al Código Tributario.

Esta es una materia específica, con regulación y ubicación expresa en el Código Tributario, por lo que el concepto «procedimientos tributarios más eficientes» no puede ser analizado, interpretado y aplicado en forma amplia o coloquial, para tratar de sostener que se tiene habilitación legal para regular sobre cualquier otra materia.

Sostener (y hacer) lo contrario, precisamente, supone incurrir en una infracción a esta proscripción constitucional de no delegar facultades legislativas en forma discrecional y abierta.

Nótese, a este efecto, que el régimen de prescripción extintiva, incluyendo el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, se encuentra regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario.

Por tanto, como se explicará a más detalle en líneas siguientes, es claro que el régimen de prescripción extintiva no podría ser entendido como «procedimiento tributario» y, en consecuencia, no podía ser considerado como materia autorizada por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823.

204 Ver numeral 3 y 4 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo.

8. Sobre si el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 constitúa -o no- la causal de habilitación legal para el ejercicio de la potestad normativa delegada que dio lugar a la incorporación de la PDCT

Para efectos de responder esta pregunta, es importante recordar que el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No 30823 estableció expresamente -para los fines que nos ocupa-, que el Poder Ejecutivo se encuentra facultado para legislar en materia tributaria y financiera, entre otros temas, para «*[e]stablecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio».*

A partir del análisis del texto del literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, se puede advertir y señalar lo siguiente:

- **En cuarto lugar,** en función a su texto literal, se puede señalar que el texto del literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 se encuentra *diferenciado* del ámbito de aplicación del texto del literal g) de la disposición en mención (v.gr., disposición prevista para modificar el Código Tributario).

En ese sentido, queda claro su exclusión como posibilidad para habilitar legalmente el ejercicio de la potestad normativa delegada para emitir producción normativa dirigida a modificar el Código Tributario.

- **En segundo lugar,** y derivado precisamente de lo anterior, se puede señalar que el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 está dirigido a regular temas relativos a la *gestión, adecuado cumplimiento de funciones y mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT*.

Para estas finalidades (más que propiamente materias autorizadas específicas), según su propio texto, es claro que no está prevista la prescripción extintiva en materia tributaria.

Por lo pronto, una regulación dirigida a evitar que opere la prescripción extintiva, no solo no está vinculada a esta materia, sino que tampoco está dirigida al cumplimiento de funciones y mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT.

Una interpretación distinta, no solo constituye una interpretación extensiva, contraría a lo previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y al precedente vinculante establecido en la casación No. 4392-2013. En estricto, nos encontramos ante una contravención directa al mandato previsto en el artículo 104 de la Constitución Política.

- **En tercer lugar,** es importante notar que en la exposición de motivos del proyecto de ley No. 2791-2017/PE, proyecto que dio origen al literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 (literal g) en el texto del proyecto), se indicó expresamente lo siguiente:

«g) Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT fortalecer y optimizar su gestión, así como su marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio. Asimismo, establecer normas que coadyuven a fortalecer las procuradurías a cargo de la defensa de los procesos judiciales en materia tributaria y aduanera, las Salas y fiscalías en delitos tributarios y aduaneros.

Este Gobierno tiene como uno de sus pilares de la reforma tributaria fortalecer las instituciones relacionadas al proceso tributario, las cuales están vinculadas con la cobranza de la deuda, lo cual repercute en la recaudación.

Ala fecha no solo se han identificado limitaciones para el recupero de la deuda, lo que implica un retroceso de la presión tributaria en los últimos años. Bajo esta coyuntura se requiere contar no solo con mayores ingresos tributarios, sino reducir significativamente la carga administrativa de los órganos resolutores y que estos emitan resoluciones oportunas que resuelvan las controversias, ello redundará en la relación contribuyente-administración.

En ese sentido, a efectos de que la SUNAT y el Tribunal Fiscal puedan responder rápidamente a tales exigencias, resulta necesario dotarlas de instrumentos que le permitan optimizar los servicios y funciones que realizan a nivel nacional, en materia tributaria y aduanera, lo cual redundará favorablemente en su gestión.

Asimismo, establecerán normas que coadyuven a fortalecer las Procuradurías a cargo de la defensa de los procesos judiciales en materia tributaria y aduanera, las Salas y fiscalías especializadas en delitos tributarios y aduaneros» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Según se puede advertir, el proyecto de ley No. 2791-2017/PE pone en evidencia una distinción que es fundamental, en orden a cumplir el mandato previsto en el artículo 74 y 104 de la Constitución Política.

Por un lado, se reconoce cuál es la finalidad de la disposición que se pretende emitir (v.gr., «establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT fortalecer y optimizar su gestión, así como su marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio»).

Por otro lado, se indica cuáles serían las materias autorizadas que se quieren delegar al Poder Ejecutivo a fin de cumplir tal propósito (v.gr., «optimizar los servicios y funciones que realizan a nivel nacional, en materia tributaria y aduanera»).

- **En cuarto lugar,** el proyecto de ley No. 2791-2017/PE es muy indicativo en relación a que las materias que serían autorizadas al Poder Ejecutivo para el ejercicio de la potestad normativa delegada en materia tributaria, se centraban en la optimización de los servicios y funciones del Tribunal Fiscal y la SUNAT.

Sin lugar a dudas, en estos conceptos indeterminados no se encuentra comprendido el régimen de prescripción extintiva tributaria, en especial el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

- **En quinto lugar,** y sobre la base de lo indicado hasta el momento en los puntos previos, nótese que esta es la interpretación que se tiene que dar a los numerales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, porque:

- (i) si se hubiera querido modificar el Código Tributario en función a alguna materia prevista en el literal h), se hubiera tenido que ubicar en forma directa y expresa en el literal g); (ii) si igual se asume que en virtud del literal h) se hubiera habilitado a modificar el Código Tributario, se hubiera así previsto la materia específica en este numeral (v.gr., qué aspecto del Código Tributario se pretendía modificar); (iii) la interpretación que se tiene que dar a los literales g) y h) debe partir -como premisa- de la aplicación de los métodos de interpretación de las normas, por lo que cualquier interpretación que desnaturalice el mandato directo establecido en estas dos (2) causales, contraviene lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política;
- (iv) en específico, en el ámbito tributario, toda vez que nos encontramos ante disposiciones legales que son producto del ejercicio de una potestad normativa delegada, la misma que tiene naturaleza extraordinaria al ejercicio de la potestad normativa ordinaria prevista en el artículo 74 de la Constitución Política, su interpretación debe ser literal y, en especial, limitada o restrictiva; (v) no asumir una interpretación literal o restrictiva de los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, supone asumir que las materias previstas en el literal h) no son específicas, esto es, que era posible extender el alcance de las materias autorizadas comprendidas en este literal, aun cuando existe un numeral g) previsto expresamente para tal efecto, permitiendo -en forma equivocada- que se pueda afirmar que si sería posible modificar normativa relativa al Código Tributario, como es el caso de la prescripción extintiva; (vi) asumir la interpretación prevista en el punto (v) precedente, entonces, es asumir que los términos «gestión», «adecuado cumplimiento de funciones» y «mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT», son materias *generales, indefinidas o imprecisas*, contraviniendo el mandato directo del artículo 104 de la Constitución Política y la jurisprudencia prevista por el Tribunal Constitucional sobre los límites a la autorización y ejercicio de la potestad normativa delegada;
- (vii) se avalaría que, en ejercicio de la potestad normativa delegada prevista en el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, por tanto, se pueda legislar sobre materias que quedaron *reservadas por ley* y en forma directa para el ejercicio de la potestad normativa ordinaria del Congreso, dejando sin efecto los límites competenciales para tal efecto y generando un traslado indirecto de esta



potestad normativa ordinaria; (viii) se estaría avalando una violación al principio de jerarquía de leyes, previsto en el artículo 51 de la Constitución Política, porque se estará permitiendo que en virtud del literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, se transgreda el mandato previsto en el artículo 74 y 104 de la propia Constitución Política; y, entre otros motivos ya señalados, (ix) se estaría avalando una violación al numeral 1 del artículo 118 de la Constitución Política, al legitimarse, no solo hoy sino también para cualquier situación en el futuro, que se emitan decretos legislativos sobre cualquier materia no prevista en la ley de habilitación, generando una ruptura al principio de separación de poderes, al orden constitucional y legal, y, en consecuencia, a la previsibilidad y seguridad jurídica que debe primar en la sociedad en general.

En ese sentido, es claro que el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria no podría ser entendido como un tema relativo a la «gestión», «adecuado cumplimiento de funciones» y «mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT».

En consecuencia, estos conceptos indeterminados no podían ser considerados por el Poder Ejecutivo como materia específica habilitada por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, para modificar la eficacia temporal de los artículos 44 y 45 del Código Tributario, realizada en su oportunidad por el Decreto Legislativo No. 1113.

SUB CAPÍTULO TERCERO

ASPECTOS RELATIVOS A LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Sobre el fundamento y función del principio de reserva de ley en materia tributaria

Con motivo de la potestad normativa tributaria²⁰⁵, se otorga al Estado -en ejercicio de su función legislativa-, la decisión y conveniencia de regular sobre materia tributaria (v.gr., creación, modificación, eliminación de tributos, y exigir su correspondiente cumplimiento -pago-), de tal forma que se pueda asegurar la exigencia económica que supone el cumplimiento de los objetivos del Estado²⁰⁶.

No obstante, es importante advertir que el ejercicio de esta potestad normativa no está exenta de parámetros y controles. Conforme a un Estado Constitucional de Derecho, es claro que es una actividad que está sujeta a límites en su ejercicio²⁰⁷.

Un presupuesto y límite importante, entre otros aspectos, a la actuación de la potestad normativa tributaria, es el principio constitucional de *reserva de ley*²⁰⁸.

- Según una visión tradicional del tema, el fundamento del principio de *reserva de ley* descansó en la protección de la propiedad privada frente a posibles afectaciones arbitrarias del Estado sobre el patrimonio de los administrados y, precisamente por lo anterior, en la legitimación del precepto «no tributación sin representación» (*'no taxation without representation'*), según el cual son los particulares -por intermedio de los representantes que eligen y que conforman el Parlamento-, quienes validan la actuación del Estado de regular los tributos.

205 Sobre el tema, ver: BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 168; GONZÁLEZ, Eusebio y otro. Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 155-156; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero (V. I). Op. Cit. p. 260; MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 82; CALVO ORTEGA, Rafael (2009). Ordenamiento tributario. p. 23-24. En: Comentarios a la Ley General Tributaria (2da. Ed.). Madrid: Civitas-Thomson Reuters.

206 VILLEGRAS, Héctor (2002). Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario (8a. ed.). Buenos Aires: Astrea. p. 252 y 288.

207 En sustento de esta irrefutable afirmación, mediante sentencia emitida en el expediente No. 0042-2004-AI/TC, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 18 de agosto de 2005, el Tribunal Constitucional ha sostenido que la potestad normativa tributaria «(...) no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen». Agrega dicho órgano constitucional que «(...) de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y principio de interdicción de la confiscatoriedad».

Como se puede apreciar, el ejercicio de la potestad normativa tributaria se encuentra sujeto a varios límites (En tal sentido, ver: MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 73; LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 41). Empero, para los propósitos del presente trabajo nos centraremos en un límite formal específico, a saber: el principio de reserva de ley.

208 QUERALT, Martín y otros. Derecho Tributario. Op. Cit. p. 62 y ss; MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 83; NAVARRO FAURE, Amparo. Principios y Fuentes del Derecho Financiero. p. 41. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento tributario. p. 19. En: Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit.

Actualmente, empero, se viene sosteniendo que el principio de *reserva de ley* se fundamenta en su condición de mecanismo de control de las decisiones del Estado. En otros términos, el principio de reserva de ley es un principio de índole constitucional cuya función es cuidar la válida y adecuada producción legislativa en materia fiscal.

En ese sentido, ya no se entiende dicho principio constitucional dirigido exclusivamente al fin de proteger el patrimonio de los particulares, sino como medio de ponderación de la potestad normativa tributaria en relación a su impacto en la sociedad en general²⁰⁹.

Ahora bien, explicado lo anterior, este principio postula que ciertas materias o aspectos -de especial importancia- únicamente deben ser regulados por el organismo -u órgano- a quien se le otorgó potestad normativa tributaria (v.gr., Parlamento o Congreso)²¹⁰.

Estos aspectos, se exige desde un punto de vista conceptual y clásico, deben ser regulados por una ley en sentido *formal* (v.gr., ley emitida por el Parlamento o Congreso).

Según entiende la doctrina, estos aspectos no son otros que todos los elementos básicos o esenciales de la obligación tributaria (aspecto material, temporal, personal, espacial y cuantitativo de la hipótesis de incidencia tributaria)^{211,212}.

209 Se ha señalado que «(...) la reserva de ley debe basarse en razones de seguridad jurídica, que derivarían de la existencia de un procedimiento legislativo que garantiza la publicidad, el debate y el contraste de opiniones y a través del cual se adopta una disposición general y abstracta, expresión de una racionalidad objetiva, en tanto que la ley sería una determinación racional de voluntad» (GARCÍA NOVOA, César (2015). El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. p. 35-36).

210 GONZÁLEZ, Eusebio y otro. Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 38 y ss; LANDAARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 41.

211 Se ha señalado, en relación a principio de reserva de ley, que «[...]a ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo (...)» (ROSEMBUJ, Tulio Raúl (1975). El hecho de contribuir. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales. p. 54). Asimismo, se ha señalado que «[...]a reserva de ley (...) convierte por mandato constitucional una parcela dentro del universo del ordenamiento jurídico -en nuestro caso la correspondiente a la creación, modificación, exención, cancelación, derogación de tributos y la relativa a la definición de sus elementos estructurales-, en un ámbito en el cual solamente puede actuar la ley formal material (...)» (CASAS, José Osvaldo (2003). Principios Jurídicos de la Tributación. p. 266. En: Tratado de Tributación (T. I). Derecho Tributario (V. I). Buenos Aires: Astrea). Enfatiza este autor señalando que «(...) valga enfatizar que el principio de reserva de ley se proyecta sobre todos los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, es decir, tanto en el material, personal -éste, a veces, definido implícitamente-, temporal, espacial, como el cuantitativo (...)» (Ibid. Dem. p. 286. En: Tratado de Tributación. Op. cit.). En el mismo sentido, ver: SPISSO, Rodolfo (1991). Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Depalma. p. 194; MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 83; NAVARRO FAURE, Amparo. Principios y Fuentes del Derecho Financiero. p. 42. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro (1998). Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. p. 134. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia: Tirant Lo Blanch.

212 Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, en la sentencia emitida el 5 de junio de 2003, en el expediente No. 0489-2000-AA/TC. En dicha resolución, el Tribunal Constitucional estableció expresamente que «[e]ste tribunal considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria acreedor y deudor, el agente de retención y la percepción y alcuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión expresa o tácita de un Reglamento o norma de inferior jerarquía (...)» (el subrayado es agregado nuestro). Como se puede apreciar, se establece que el principio en comentario exige que los elementos esenciales del tributo se encuentren determinados por la norma con rango de ley.

2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de reserva de ley se encuentra regulado expresamente en el artículo 74²¹³ de la Constitución Política.

En virtud a esta disposición constitucional, se establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley²¹⁴, o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.

Las normas que contravengan, en forma directa o indirecta, esta disposición constitucional, agrega, *no surten efecto*^{215, 216}.

A nivel legal, el literal a) de la Norma IV²¹⁷ del Título Preliminar del Código Tributario recoge el principio de reserva de ley²¹⁸.

Esta disposición establece que solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario; y, el agente de retención o percepción.

213 «Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. (...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo» (el subrayado es agregado nuestro).

214 El numeral 1 del artículo 102 de la Constitución Política establece que es una atribución del Congreso «dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes».

215 RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Op. Cit. p. 54.

216 No obstante lo previsto en el último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política, es importante destacar que el segundo párrafo del artículo 81 del Código Procesal Constitucional establece que el Tribunal Constitucional podrá modular en el tiempo los efectos de las sentencias emitidas en procesos de inconstitucionalidad sobre normas tributarias. Así, el texto de esta disposición establece expresamente:

«Artículo 81.- Efectos de la Sentencia fundada

(...)

Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvieron en vigencia» (el subrayado es agregado nuestro).

217 **«NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD-RESERVA DE LEY**

Solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción (...).*

218 Aunque, formalmente, lo que regula esta disposición es el *principio de preferencia de ley*, porque el principio de reserva de ley se entiende que únicamente puede ser previsto por una norma constitucional (En tal sentido, ver: SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso (2004). Principios de Derecho Administrativo General I (1a. ed.). Madrid: Iustel. p. 361). Para este efecto, doctrinalmente se entiende por preferencia de ley, al hecho que el ordenamiento legislativo, no el constitucional, define ciertas materias privativas de la ley mediante normas con rango de ley ordinaria (En tal sentido, ver: CASÁS, José Osvaldo. Principios Jurídicos de la Tributación. p. 266. En: Tratado de Tributación. Op. Cit.; SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. Ibid. Dem. p. 364).

Como se puede apreciar, en nuestro ordenamiento jurídico, solo por ley formal -salvo el caso de delegación de facultades, u otros supuestos así previstos expresamente- se puede regular materia tributaria (v.gr., los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria).

Es decir, como queda claro, solo a partir de dichos «tipos» de disposiciones legales se podría ejercer válidamente la potestad normativa tributaria ordinaria otorgada por la Constitución Política.

3. Sobre si la PDCT transgrede -o no- el principio de reserva de ley en materia tributaria

La respuesta, en nuestra opinión, no admite dudas sobre la base de una discusión e interpretación conforme a la Constitución Política.

La PDCT infringe el principio de reserva de ley, no solo porque es resultado de una disposición legal que no cumplió la exigencia constitucional -previa y constitutiva- de establecer una materia autorizada específica (v.gr., solo se utilizó el concepto indeterminado «procedimientos tributarios eficientes»), sino porque desde su concepción u origen como: (i) proyecto de ley (y consecuente exposición de motivos); y, (ii) posterior publicación normativa, siempre se desconoció e infringió el *alcance* de la materia autorizada prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 (v.gr., artículo 103 y siguientes del Código Tributario).

Así, es importante contrastar los propios considerandos normativos que fueron utilizados y que dieron lugar a la dación del Decreto Legislativo No. 1421, frente a los alcances de las «materias específicas» delegadas en virtud del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, en materia de modificación del Código Tributario. Esto, a fin de confirmar si se ha infringido o no el principio de reserva de ley.

A este efecto, en la parte considerativa del Decreto Legislativo No. 1421 se estableció lo siguiente:

DECRETO LEGISLATIVO

No. 1421

POR CUANTO:

Que, mediante la Ley N° 30823, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo, la facultad de legislar por el plazo de 60 días calendario;

Que, en este sentido, el literal g) del inciso 1 del artículo 2 del citado dispositivo legal establece que el Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia tributaria y financiera, entre otros, a fin de modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes;

Que, asimismo el literal h) del inciso 1 del artículo 2 del citado dispositivo legal establece que el Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia tributaria y financiera a fin de establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio, para lo cual se prohíbe derogar, sustituir o modificar la Ley de Presupuesto y la Ley de la Cuenta General de la República; así como regular materias reservadas a la Ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, al Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, o que afecten su autonomía;

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

A partir de una simple lectura, revisión y contraste entre: (i) los textos de los considerandos del Decreto Legislativo No. 1421; y, (ii) los alcances de las «materias específicas» delegadas en virtud del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, se puede resumir y concluir válidamente lo siguiente:

Fundamento literal Considerandos DL No. 1421	Alcance de las «Materias Específicas»	Conclusión: violación al artículo 74 Constitución Política 1993
Literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823	<ul style="list-style-type: none"> • Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario • Procedimientos tributarios más eficientes (artículo 103 y siguientes del Libro Tercero del Código Tributario) • Reglas sobre medidas cautelares para asegurar el cobro 	<ul style="list-style-type: none"> • No hubo delegación de facultades sobre materia específica relativa a prescripción • El régimen de prescripción, incluyendo el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario), no podía ser materia del Decreto Legislativo No. 1421
Literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823	<ul style="list-style-type: none"> • Mecanismos para fortalecer y optimizar la gestión del Tribunal Fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> • Fundamento para la incorporación de otras modificaciones del Código Tributario previstas por el Decreto Legislativo No. 1421²¹⁹

219 Es el caso de la modificación prevista al artículo 100 del Código Tributario.

Es decir, a partir de la trazabilidad causal de: (i) la habilitación legal mencionada en los considerandos normativos del Decreto Legislativo No. 1421; y, (ii) el alcance - conforme a lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico tributario-, de las «materias autorizadas específicas» utilizadas como habilitación legal para regular la PDCT; la conclusión no es otra que la siguiente: no hubo autorización válida para el ejercicio de la potestad normativa tributaria, consistente en emitir regulación que modifique el régimen de prescripción extintiva.

El régimen normativo de la prescripción extintiva, incluyendo el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, como se ha señalado, se encuentra regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario).

Este régimen, según se puede apreciar de una simple revisión, no está comprendido en el régimen normativo previsto para los procedimientos tributarios (v.gr., artículo 103 y siguientes), en el Código Tributario.

Por tanto, es claro que la PDCT, incluso asumiendo que hubiera una «materia autorizada específica», ha infringido lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política.

4. Sobre si la exposición de motivos: (i) de la disposición pertinente del proyecto de ley de la Ley No. 30823; y, (ii) de la PDCT, corroboran o no que la PDCT transgrede el principio de reserva de ley en materia tributaria

Siguiendo este orden de ideas, otra fuente importante de análisis necesario la constituye el texto la exposición de motivos: (i) de la disposición pertinente del proyecto de ley de la Ley No. 30823 (v.gr., proyecto de ley No. 2791-2017/PE); y, (ii) de la PDCT.

Su revisión y análisis nos permitirá confirmar que la conclusión indicada en el punto previo se ve corroborada: la PDCT, incluso asumiendo que hubiera una «materia autorizada específica», ha infringido lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política. Veamos.

- **En primer lugar**, conviene señalar que en el texto original del proyecto de ley de la Ley No. 30823, las materias específicas a ser delegadas para modificar el Código Tributario, se encontraban previstas en el literal f) del numeral 1 del artículo 2.

En la exposición de motivos de este proyecto de ley, se establecía lo siguiente:

«(...)

- f) *Modificar el Código Tributario a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, adecuar la normativa a los sistemas electrónicos empleados por los contribuyentes para la emisión de comprobantes de pagos y llevado de libros y/o registros; como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria*

(...)

En ese sentido, las materias específicas que se proponen son:

- *Adaptar el régimen de infracciones y sanciones a la normativa sobre emisión y el otorgamiento de comprobantes de pago electrónicos y otros documentos emitidos u otorgados de dicha manera, así como la normativa que regula los libros y registros electrónicos;*
- *Establecer la aplicación del Código Tributario a infracciones, sanciones y procedimientos de cobranza a los operados de servicios electrónicos;*
- *Ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria para los casos vinculados a la planificación fiscal elaborada con el objeto de dejar de pagar tributos;*
- *Perfeccionar las reglas y plazos sobre las medidas cautelares previas.*

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Como se puede apreciar, el proyecto de ley No. 2791-2017/PE nuevamente pone en evidencia una diferencia fundamental para cumplir el mandato previsto en el artículo 74 y 104 de la Constitución Política: (i) un aspecto es la finalidad de la disposición legal que se pretende emitir (v.gr., «*modificar el Código Tributario a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes*»); y, (ii) otro aspecto distinto son las materias autorizadas que se quieren delegar a fin de cumplir tal propósito, según se indican en el propio texto del proyecto de ley (v.gr., por ejemplo, «*adaptar el régimen de infracciones y sanciones a la normativa sobre emisión y el otorgamiento de comprobantes de pago electrónicos y otros documentos emitidos u otorgados de dicha manera, así como la normativa que regula los libros y registros electrónicos*»).

Es sobre las materias autorizadas que se debe realizar la validación sobre si se ha cumplido o no con establecer materias delegadas específicas, a fin de concluir si nos encontramos o no ante un ejercicio constitucionalmente válido de la potestad normativa, en este caso, en el ámbito tributario.

Hecha esta precisión, se aprecia que en la exposición de motivos del proyecto de ley No. 2791-2017/PE y el texto publicado del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 se regularon «materias autorizadas». Empero, en estas «materias autorizadas» no se comprendió, ni expresa ni específicamente, modificaciones al régimen normativo de prescripción extintiva en materia tributaria, previsto en el Código Tributario²²⁰.

220 Para mayor detalle y revisión sobre el tema, se puede apreciar el texto del diario de debates del Congreso de la República sobre el proyecto que dio lugar a la publicación de la Ley No. 30823. En tal sentido, ver: http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/ADLP/Diario_Debates/30823-TDD.pdf.

A este mandato legislativo delegado, se debía limitar -asumiendo que era posible hacerlo, constitucional y legalmente, a través de este tipo de disposiciones- la PDCT, a fin de no incurrir en una infracción del artículo 74 de la Constitución Política.

- **En segundo lugar**, empero, en la exposición de motivos de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del proyecto de ley que dio lugar a la publicación del Decreto Legislativo No. 1421²²¹, se estableció lo siguiente:

«G.Sobre las disposiciones complementarias transitorias del Decreto Legislativo

Respecto a la Primera Disposición Complementaria Transitoria

a) Situación actual. Los numerales 1 al 4 del artículo 44 del Código Tributario establecen en general, que el término prescriptorio se computará: (...).

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo No. 1113, se incorporó el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, que establece que el término prescriptorio de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en resoluciones de determinación o de multa se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de dichas resoluciones.

b) Problemática. El artículo 4 del Decreto Legislativo No. 1113 incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario que regula el cómputo de los plazos de prescripción, a efecto de señalar que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

(...)

c) Propuesta. Teniendo en cuenta la problemática expuesta se estima necesario emitir la Primera Disposición Complementaria Transitoria al Decreto Legislativo, con la finalidad de establecer que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución resulta aplicable lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario para iniciar el cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobranza de la deuda contenida en las resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del numeral 7 citado, pero notificadas a partir de su vigencia, esto es a partir del 28.9.2012 y siempre que a esta fecha no hubiera transcurrido el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones.

(...)» (el énfasis y subrayado es agregado nuestro).

Se advierte, entonces, que en la exposición de motivos del proyecto de ley que dio lugar a la publicación de la PDCT no se utilizó ni fundamentó -en momento alguno- alguna de

221 http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Decretos/Legislativos/2018/DL142120180917.pdf.

las materias autorizadas por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 (como tenía que haber sido el caso, asumiendo el supuesto negado que sea válido, de la materia relativa a «procedimientos tributarios más eficientes», a la cual se recurrió formalmente como habilitación legal para legislar en forma delegada).

En todo momento, se aprecia en esta exposición de motivos, se establecía que se pretendía regular aspectos normativos previstos en el Código Tributario que se encuentran *fueras de los alcances concretos* de las «materias específicas» delegadas en virtud del literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, como es el caso de haber regulado -sin delegación normativa alguna- sobre la modificación al régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

- **En tercer lugar**, esto es así, no queda duda, porque el texto literal de la exposición de motivos (del literal f) del numeral 1 del artículo 2) de la Ley No. 30823 estableció que las materias específicas eran: (i) adaptar el régimen de infracciones y sanciones a la normativa sobre emisión y el otorgamiento de comprobantes de pago electrónicos y otros documentos emitidos u otorgados de dicha manera, así como la normativa que regula los libros y registros electrónicos; (ii) establecer la aplicación del Código Tributario a infracciones, sanciones y procedimientos de cobranza a los operados de servicios electrónicos; (iii) ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria para los casos vinculados a la planificación fiscal elaborada con el objeto de dejar de pagar tributos; y, (iv) perfeccionar las reglas y plazos sobre las medidas cautelares previas.

Y, además, porque en su texto oficial publicado -más allá de las variaciones que tuvo-, tampoco autorizó regular sobre el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria.

- **En cuarto lugar**, a mayor énfasis, esto se ve corroborado -desde su origen y concepción- por la propia exposición de motivos de la PDCT, que solo se limitó a justificar la dación de una disposición para modificar legalmente el inicio del «*(...) cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobranza de la deuda contenida en las resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del numeral 7 (...)*

Esta situación, como no queda duda, supone una violación directa y manifiesta al artículo 74 de la Constitución Política, toda vez que la PDCT se emitió sin delegación de facultades para regular válidamente sobre el régimen normativo de prescripción extintiva en materia tributaria.

Precisamente, sobre esta constatación, se aprecia que la PDCT se emitió recurriendo a conceptos genéricos y/o indeterminados (v.gr., *procedimientos tributarios más eficientes*), al cual se le pretende dar contenido (incluso distinto al previsto por el ordenamiento jurídico tributario), para asumir que el régimen de prescripción tributaria está comprendido en esta «materia específica».

En este contexto, conforme al último párrafo del citado artículo 74 de la Constitución, se advierte que la regulación tributaria contenida en la PDCT, *no ha surtido efecto jurídico*. Esto supone, en nuestra opinión, que la constatación de esta situación tiene solo efectos declarativos, debiendo operar sus efectos al momento mismo de su dación.

SUB CAPÍTULO CUARTO

ASPECTOS RELATIVOS A LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Sobre el fundamento y función general del principio de seguridad jurídica

En un Estado Constitucional de Derecho, como se ha señalado al inicio del presente trabajo, la sociedad necesita y exige que el correspondiente ordenamiento jurídico se encuentre organizado funcionalmente, tanto a nivel como conjunto ordenado de normas, como también a nivel del marco constitucional que refleje y legitime los principios e ideales que todos consideramos relevantes.

En función a un punto de vista ontológico, se busca en todo momento que el fin último del ordenamiento jurídico-político -entre otros fines de igual relevancia-, esté centrado y orientado a la protección de la dignidad de la persona humana. Por tanto, se espera y desea el respeto de los derechos e intereses previstos a este efecto.

Ahora bien, es claro y está fuera de discusión que no existen derechos o libertades absolutas²²². Sin embargo, es aceptada la necesidad de evitar que la libertad individual de los particulares esté sujeta a una *continua y directa* afectación (o incidencia), producto del eventual ejercicio irrestricto, ilegal, irracional o arbitrario de las potestades de la Administración Pública^{223 224}.

A este efecto, se entiende que el ejercicio del poder de cualquier órgano o entidad estatal es un *poder limitado*²²⁵. No existen -se entiende- poderes públicos ilimitados, absolutos, no sujetos y delimitados, en su estructura y ejercicio, por la ley en sentido amplio. No existen, asimismo, espacios exentos de control constitucional.

En este orden de ideas, para que este marco supremo sea *eficaz* (v.gr., no solo sea calificado como *válido*), se exige y se deben establecer *garantías suficientes* para asegurar su cumplimiento, en todo momento, por todos²²⁶, para que tenga *plena vigencia material*.

A fin de lograr dicho presupuesto *material*, precisamente, se ha establecido -entre otros aspectos destinados a lograr tal propósito-, que el ejercicio de las potestades de la

222 MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. p. 413, 416.

223 GARCIA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 27.

224 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 07320-2005-AA el 23 de febrero de 2006, el Tribunal Constitucional ha señalado que «[d]e conformidad con los numerales [SIC] 3 y 43 de la Constitución de 1993, el Estado peruano presenta las características del Estado Social y Democrático de Derecho; conforme a ellas, pretende conseguir la mayor efectividad de los principios y derechos básicos del Estado de Derecho – tales como libertad, seguridad, propiedad e igualdad ante la ley- dotándolos de una base y contenido material a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias sino que, por el contrario, guardan reciproca implicancia».

225 ATIENZA, Manuel (2010). Interpretación Constitucional. Bogotá: Universidad Libre. p. 78; ATIENZA, Manuel (2019). Interpretación Constitucional. Sucre. Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia. p. 94; GUASTINI, Riccardo (2016). La sintaxis del derecho. Madrid: Marcial Pons. p. 306; CARPIZO, Jorge. El Tribunal Constitucional y sus límites. Op. Cit. p. 27 y ss.

226 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Op. Cit. p. 95, 97-99.

Administración Pública debe sujetarse y conducirse en todo momento, en forma directa e indirecta, no solo en pleno respeto y cumplimiento de la ley y la Constitución²²⁷, sino también de los principios que constituyen pilares de *observancia obligatoria* en nuestro ordenamiento jurídico²²⁸.

Entre dichos principios, se encuentran el respeto y tutela al principio constitucional de *seguridad jurídica*²²⁹, el cual se entiende y exige que debe enmarcar y fundar las actuaciones de toda entidad pública, en especial con motivo de sus diversas manifestaciones (v.gr., creación normativa, aplicación de la ley, entre otros).

Nadie duda que es imprescindible que las relaciones jurídicas que mantienen o pueden mantener los administrados y la Administración Pública, gocen del respeto del principio constitucional de seguridad jurídica. Aspecto, por cierto, de aplicación transversal a todo nuestro ordenamiento jurídico y de necesaria aplicación para reconducir situaciones que afectan la vigencia material de los valores y principios que establece la Constitución Política.

Empero, más importante que la previsión normativa misma, es necesario también que se implementen los mecanismos adecuados para *hacer efectivo* el cumplimiento de esta garantía de orden constitucional²³⁰.

227 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ (1998). *Curso de Derecho Administrativo* (5a. ed., T. II). Madrid: Civitas. p. 102; ZAGREBELSKY, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Op. Cit. p. 39-40; VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 5; GARCÍA ANOVEROS, Jaime. Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales. Op. Cit. p. 125-126; FERNÁNDEZ, Tomás R. (1994). De la arbitrariedad de la administración. Madrid: Editorial Civitas. p. 83-84, 91, 196.

228 Se ha señalado que «(...) lo que parecen hacer los principios constitucionales es justamente cercnar la discrecionalidad del legislador» (PRIETO SANCHÍS, Luis (2000). Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico. p. 173. En: Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho. (23). En tal sentido, ver: GUASTINI, Riccardo (2018). *Ensayos escépticos sobre la interpretación*. Puno: Zeta Grupo Editorial. p. 144; GUASTINI, Riccardo (2001). *Estudios de teoría constitucional*. Op. Cit. p. 157-158; GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1999). *El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo* (3a. ed.). Madrid: Civitas. p. 21-22, 79-80, 82; DI PIETRO, Adriano (1995). *Imposición y sistema fiscal*. p. 24. En: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. (235); VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 123; CALVO ORTEGA, Rafael. *Ordenamiento tributario*. p. 47-48. En: *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Op. Cit.; FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente. *El estatuto del contribuyente*. Op. Cit. p. 29-30; CUBERO TRUYO, Antonio M. *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Op. Cit. p. 14; AGUULLO AVILÉS, Ángel. *El contribuyente frente a los planes de inspección*. Op. Cit. p. 88-89; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición*. Op. Cit. p. 129-130; BACHOF, Otto. *¿Normas constitucionales inconstitucionales?* (2010). Lima: Palestra Editores. p. 57 y ss; MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho*. Op. Cit. p. 398, 408, 412-413, 418.

229 Se ha señalado que «[e]l principio de seguridad jurídica es un principio derivado de la concepción material del Estado de Derecho. Si el Estado de Derecho ha de entenderse como un Estado de valores, la concepción de la seguridad jurídica que propongamos y que debe interpretarse como seguridad del Derecho mismo, requiere que la configuremos como un valor esencial del Estado constitucional de Derecho» (GARCÍA NOVOA, César. *Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos*. Op. Cit. p. 31). En el mismo sentido, ver: PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia*. Op. Cit. p. 25-26; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *Seguridad Jurídica*. Op. Cit. 481-482; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (1990). *Seguridad jurídica y sistema cautelar*. p. 335. En: Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho. (7). En relación a la relación existente entre el principio de seguridad jurídica y legalidad, ver: GONZÁLEZ, Eusebio y otro. *Derecho Tributario I*. Op. Cit. p. 27-28; MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho*. Ibid. Dem.

230 Se ha señalado que «[e]l principio de seguridad supone garantía de la certeza del derecho, certidumbre en las relaciones con el Poder Público» (el subrayado es agregado) (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo*. Op. Cit. p. 52). Por su parte, refiriéndose a la interdicción de arbitrariedad en su vinculación con la seguridad jurídica, se ha señalado que aquel concepto «(...) significa que deben rechazarse aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho al ciudadano a un conocimiento lo más pronto posible y lo más acorde con sus racionales previsiones de la incidencia, que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica» (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Op. Cit. p. 82).

En caso contrario, esto es, si no existiera la posibilidad de hacer efectivo dicho principio, se legitimaría la afectación de la buena fe, la confianza legítima²³¹ y previsibilidad de los administrados frente a una situación que se podría presentar o se les presenta como *segura e inamovible*, y que -posteriormente- es modificada²³².

2. Sobre el fundamento y función del principio de seguridad jurídica en materia tributaria

En materia tributaria, como es claro, la exigencia de seguridad jurídica es plenamente exigible²³³ sobre el fundamento, configuración y funcionalidad de los tributos.

A efectos de que la exigencia del derecho a la seguridad jurídica (más que principio)²³⁴ sea plenamente eficaz, la actuación del Estado -incluyendo la Autoridad Tributaria-, se debe sujetar, en todo momento, a la función que deben cumplir las *potestades* que le establece el ordenamiento jurídico (incluyendo, por tanto, los principios que informan el mismo).

Es decir, a través del principio constitucional de seguridad jurídica, se busca que el ejercicio de las potestades, las decisiones y actuaciones del Estado, incluyendo la Autoridad Tributaria, respondan (en su justo alcance y función, en forma directa o indirecta), en todo

231 Al respecto, se ha señalado que «*El principio general de la buena fe no solo tiene aplicación en el Derecho Administrativo, sino que en este ámbito adquiere especial relevancia*». Agrega dicho autor que «*La buena fe incorpora el valor ético de la confianza*». Por ello, se ha concluido que «*[e]l principio de la buena fe resultará infringido por el simple hecho de no haber tenido en cuenta la lealtad y confianza debida a quien con nosotros se relaciona*» (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. Op. Cit. p. 44, 74 y 76). En el mismo sentido, se ha destacado que «*(...) tan intensa y múltiple es la intervención estatal en la vida cotidiana de los particulares, que la no vigencia del principio [de la buena fe] respecto de la Administración significaría que un vasto sector de las relaciones jurídicas quedaría fuera del amparo de una regla tan cardinal*» (MAIRAL, Héctor (1988). La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública. Buenos Aires: Depalma. p. 52).

232 Sobre la aplicación del principio de buena fe en el derecho público, en especial en materia tributaria, ver: PONT MESTRES, Magín (2007). Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria (2a. ed.). Madrid: Marcial Pons. p. 252 y ss.; BERTAZZA, Humberto y otro. La relación fisco-contribuyente. Op. Cit. p. 37 y ss.

233 Se ha señalado que «*(...) la seguridad jurídica es un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a la Administración y jueces y tribunales. En materia tributaria, las supuestas violaciones de la seguridad jurídica tendrán lugar a través de actos administrativos que aplican normas de rango legal o reglamentario, siendo estas normas las que pueden ser calificadas como inseguras*» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 45). Por ello, se ha concluido que «*(...) la seguridad es componente esencial de la posición del ciudadano en todas sus relaciones con el Estado y también, obviamente, en sus relaciones tributarias. No una seguridad contra la excepcionalidad del tributo sino una seguridad como componente ordinario de la actuación en que se encuentra el ciudadano frente a cualquier poder público en un Estado democrático*» (Ibid. Dem. p. 104). Por su parte, otro autor ha señalado que «*[dicho principio (Seguridad Jurídica) que, junto con los de libertad e igualdad ante la Ley aparece entre los constitutivos del derecho de la época moderna, inspira el conjunto del ordenamiento y, en cuanto tal recibe aplicación también en el ámbito tributario]*» (el subrayado es agregado) (PÉREZ ROYO, Fernando (1994). Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Editorial Civitas. p. 53). En el mismo sentido, ver: ASOREY, Rubén (2000). Protección Constitucional de los Contribuyentes frente a la Arbitrarietad de las Administraciones Tributarias. p. 29. En: Protección Constitucional de los Contribuyentes. Madrid-Barcelona: Marcial Pons; CASÁS, José Osvaldo (1992). Presión fiscal e inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente). Buenos Aires: Depalma. p. 104-105; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 165.

234 Es indudable que la seguridad jurídica es un principio constitucional que, por la propia esencia del Estado Constitucional de Derecho, no necesita regulación normativa expresa (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 37). Empero, «*(...) el valor normativo de la Constitución permite afirmar que de la misma se desprende un derecho al ciudadano a la seguridad jurídica (...)*» (Ibid. Dem. p. 41). En el mismo sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 58.

momento a la vigencia material de lo previsto en la Constitución y la ley, y a los fines que se pretende privilegiar o resguardar como sociedad²³⁵.

En caso contrario, se vulneraría -en cuanto a sus manifestaciones- las expectativas de: (i) confianza, certeza²³⁶ (aspecto *subjetivo*); y, (ii) previsibilidad²³⁷ (aspecto *objetivo*), que buscan los deudores tributarios y la sociedad en general. En otros términos, se afectaría el derecho constitucional de los deudores tributarios a la seguridad jurídica²³⁸.

Es decir, solo estaríamos sujetos a la mera apariencia y *vigencia formal* de la ley, sin que puedan ser cuestionadas o tuteladas en forma efectiva situaciones -directas o indirectas-, que contravienen la supremacía de la Constitución, o incluso que el efecto práctico de su aplicación revele y genere consecuencias -jurídicas y económicas- reprochables para el desarrollo normal e integrado de la sociedad²³⁹.

En ese sentido, si se acepta o tolera la falta de tutela, o tutela «*moderada*» del principio constitucional de seguridad jurídica, se estaría legitimando y aceptando como permisibles situaciones de permanente *incertidumbre jurídica y económica*.

Esto, no queda duda, no solo generaría un incremento de los *costos de transacción* (v.gr., con motivo de las decisiones o acuerdos al momento de realizar actos con relevancia

235 Se ha señalado que «(...) ningún tipo de relación jurídica tributaria que surge entre el fisco y los sujetos pasivos luego de creado el tributo es una relación de poder, pues en todas, aun cuando sea de naturaleza administrativa, el Estado actúa sometido al derecho, su actividad es una actividad reglada, característica que se da en forma más nítida en la obligación tributaria porque esa relación de poder que está en la génesis del tributo se agota con el dictado de la ley para dar paso a una relación de equilibrio, de igualdad de las partes» (BOCCHIARDO, José Carlos (2003). Derecho Tributario Sustantivo o Material. p. 130-131. En: Tratado de Tributación (T. I, V. II). Buenos Aires: Astrea). En el mismo sentido, ver: FERNANDEZ LOPEZ, Roberto Ignacio. La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Op. Cit. p. 14; FENELLÓS PUIGCÉRVER, Vicente. El estatuto del contribuyente. Op. Cit. p. 29-30.

236 Sobre la noción de certeza, confianza y seguridad jurídica, ver: GONZÁLEZ, Eusebio y otro (2004). Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 28 y ss; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (1991). La seguridad jurídica. Barcelona: Ariel. p. 22; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. Op. Cit. p. 29; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. Seguridad Jurídica. Op. Cit. p. 484; DÍAZ RUBIO, Patricia El principio de confianza legítima en materia tributaria. Op. Cit. p. 172-176; GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 57; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Op. Cit. p. 138; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 164.

237 Se ha señalado que «[...]a idea de 'previsibilidad' es un elemento fundamental del sistemas tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 113). En el mismo sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 31; RODRÍGUEZ, María José. El acto administrativo tributario con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo. Op. Cit. p. 76-77; MOYA-ÁNGELES SÁNCHEZ, Joaquín. Mecanismos de defensa del contribuyente. Op. Cit. p. 23; DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Op. Cit. p. 172; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Ibid. Dem; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Ibid. Dem.

238 En el mismo sentido, se ha señalado que el derecho constitucional a la seguridad jurídica «[s]e traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de toda ley que lo desconozca o viole y, consiguientemente, cualquier ciudadano tiene derecho a invocarlo y a que la aplicación del mismo se haga con toda la preferencia que los preceptos constitucionales tienen en nuestro ordenamiento jurídico» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 45).

239 Se ha señalado que «[...] los límites de la interpretación no se encuentran en la forma sino en la materia, es decir, en los elementos configuradores del sistema garantista recogido en la Constitución» (SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés (2004). Forma y materia en Derecho Tributario financiero y tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales. Madrid: Centro de Estudios Financieros).

económica, tales como las reorganizaciones societarias, las compras y ventas de activos, financiamientos, en otras situaciones con connotación de orden patrimonial).

Más grave aún, como consecuencia de lo anterior, en muchos casos podría generar desincentivos para su realización, precisamente por la falta de previsibilidad o anticipación clara de los efectos jurídicos y económicos que genera la aceptación de posibles leyes futuras que son reflejo de una flexibilización *conveniente* del principio de reserva de ley, leyes con eficacia retroactiva, o simplemente leyes no acordes con lo previsto y la vigencia material de la Constitución de cada ordenamiento jurídico.

Ahora bien, al igual que en el ámbito general, en el ámbito tributario se considera que la tutela del derecho a la seguridad jurídica se manifiesta -y se debe manifestar-, entre otros aspectos, con motivo: (i) del ejercicio de la potestad normativa tributaria; (ii) de la interpretación de las normas tributarias; y, (iii) su correspondiente fase de aplicación.

Así, entre otras manifestaciones concretas de este alcance amplio de la protección del principio de seguridad jurídica, se han señalado²⁴⁰: (i) la *publicidad* de la norma, la claridad normativa, la estabilidad del derecho, como elementos referidos al ejercicio de la potestad normativa tributaria; y, (ii) la *cosa juzgada*; el inicio, desarrollo y conclusión de los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias; y, los procedimientos y procesos contenciosos que son producto de las diversas situaciones que se presentan en la operatividad del punto (i) y el presente; como elementos referidos a la interpretación y aplicación de las normas.

Empero, en nuestra opinión, este principio/derecho constitucional encuentra particular importancia con motivo -entre otras posibles situaciones- de la creación, modificación, derogación, interpretación y aplicación de las leyes y reglas relativas a la *prescripción*²⁴¹ en materia tributaria^{242 243}

240 En tal sentido, ver: SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. 167 y ss.

241 Se ha señalado que «[n]o cabe la menor duda de que el fundamento jurídico de la prescripción es la seguridad jurídica» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 31). Agrega que «[n]o resulta exagerado afirmar que la prescripción es una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica (...)» (Ibid. Dem. p. 31). En el mismo sentido, ver: CAAMANO ANIDO, Miguel Ángel y otros. Derecho y Práctica Tributaria. Op. Cit. p. 383; GONZÁLEZ, Eusebio y otro. Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 303; ESEVERRI, Ernesto. La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Op. Cit. p. 100; FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, Miguel Ángel. Disposiciones generales del ordenamiento tributario y cuestiones comunes a todos los procedimientos. p. 81. En: FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, Miguel Ángel y otros. Procedimientos tributarios. Gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión. Op. Cit.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Op. Cit. p. 14, 16; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. 183.

242 Mediante sentencia emitida en el expediente No. 02132-2008-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que «[l]a prescripción extintiva se sustenta en el transcurso del tiempo y su efecto es el de hacer perder al titular de un derecho el ejercicio de la acción correlativa. El fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones latentes pendientes de solución. Si el titular de un derecho, durante considerable tiempo transcurrido no ejercita la acción, la ley no debe franquearle la posibilidad de su ejercicio. La seguridad jurídica sustenta el instituto de la prescripción, pues al permitirse la oposición a una acción prescrita se consolidan situaciones que, de otro modo, estarían indefinidamente expuestas. Inquestionablemente, pues, la prescripción ha devenido una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social (...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). En el mismo sentido, ver: sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente No. 4272-2006-AA/TC.

243 En el mismo sentido, ver: sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia en el expediente No. 3610-2018, No. 4076-2017, No. 5138-2017, No. 5148-2017, No. 6271-2017, No. 6542-2017, No. 6573-2017,

Este énfasis se debe a que en el ámbito fiscal nos encontramos en presencia de la emisión y notificación de actos administrativos tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), que podrían afectar la libertad de las personas, si se configura una exacción *injustificada, excesiva o arbitraria* a una manifestación de capacidad contributiva de los deudores tributarios²⁴⁴.

Es decir, no nos encontramos ante un ámbito jurídico en el que -aun cuando ciertamente puede existir una afectación económica medible-, la actuación de la Administración Pública se manifiesta en una afectación para el acceso, mantenimiento o extinción de titularidades jurídicas (v.gr., obtención una licencia de construcción, de un registro de marcas, de un registro sanitario, de una licencia de funcionamiento, entre otras situaciones similares).

Cierto, en materia tributaria la función de protección jurídica que establece el ordenamiento jurídico para los contribuyentes -y a la sociedad en general- con motivo de la regulación y aplicación de los procedimientos de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria, se presenta y exige la necesidad de eliminar -entre otras posibilidades-, cualquier situación de creación, aplicación e interpretación de reglas que generen como efecto, directo o indirecto, que las obligaciones tributarias se tornen *imprescriptibles*²⁴⁵.²⁴⁶

Esta exigencia de no perjudicar la *previsibilidad* que se espera y esperan los deudores tributarios de la actuación del Estado y, en especial, de la Administración Tributaria, se sustenta en la protección del *interés público*²⁴⁷ al cual responde la tutela de la prescripción extintiva en materia tributaria²⁴⁸.

No. 13417-2017, No. 14350-2017, No. 17656-2016, No. 18194-2017, No. 26901-2017, No. 7678-2017, No. 7307-2017, No. 12361-2017, No. 7727-2017, No. 6488-2017, No. 6609-2017, No. 2812-2017, No. 5760-2017, No. 12476-2018, No. 13034-2016, No. 9510-2017, No. 12335-2017, No. 6615-2017, No. 15217-2018, entre otras. Por su parte, ver: sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente No. 02051-2016-PA/TC.

244 Se ha señalado que «(...) la exigencia de un tributo es por definición limitador de la propiedad, aunque sea una limitación con fundamento constitucional» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 96). En el mismo sentido, ver: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. p. 411.

245 Se ha señalado que «(...) cualquier regulación normativa tendente a evitar la consumación de la prescripción es claramente contraria al principio de seguridad jurídica» (GARCÍANOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 219). Por ello, señala el autor que «A nuestro juicio, la seguridad jurídica no solo exige que existan plazos máximos que comúnmente se referirán a procedimientos, sino que la norma debe anudar a su incumplimiento la consecuencia típica, que es la caducidad. La caducidad de los procedimientos tributarios es, en nuestra opinión, consecuencia incluyente del principio de seguridad jurídica» (Ibid. Dem. p. 237). En el mismo sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 32, 36, 94.

246 Mediante sentencia de casación emitida por la Corte Suprema de Justicia en el expediente No. 12754-2014 (publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de junio de 2016), la Corte Suprema peruana estableció que cualquier situación que haga imprescriptible el tributo, sin duda afecta la seguridad jurídica. En concreto, indicó que la «(...) sola posibilidad de que algo sea eternamente exigible plantearía al Derecho gravísimos problemas y, probablemente, haría imposible no solo la vida social sino también la administración de justicia». En atención a lo expuesto, indicó que «(...) podemos concluir, sin lugar a dudas, en que dentro del proceso contencioso administrativo la suspensión del plazo de prescripción no se debe mantener indefinidamente (peor aún más allá de 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».

247 Sobre la noción de «interés público», ver: ESCOLA, Jorge Héctor (1989). El Interés Público como fundamento del Derecho Administrativo. Buenos Aires: Depalma. p. 235 y ss.

248 Mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 01695-Q-2017, se ha señalado que «[e]l fundamento de la prescripción es de orden público, pues conviene al interés general liquidar situaciones latentes pendientes de solución».

La noción de interés público, bien entendida, no es otra cosa que la representación de los valores o principios *actuales* que los ciudadanos y la sociedad en general, consideran relevantes y esperan sean tutelados como premisa básica e imprescindible para el funcionamiento de un ordenamiento jurídico.

Un interés público, entendido en un sentido distinto, podrá ser calificado probablemente como un interés relevante, pero no tendrá la naturaleza y función del interés público. Así, por ejemplo, una actuación dirigida a generar recaudación, contraviniendo las normas constitucionales, podrá ser calificado como un interés de la administración vigente de un gobierno, pero no podrá ser calificado como una situación tutelable al amparo de un (supuesto) interés público²⁴⁹.

Precisamente, para que el interés público no sea una noción indeterminada, sin contenido y sin funcionalidad jurídica, siempre requiere que sea *reconocido* y *determinado* en función a una situación concreta.

Así, por ejemplo, nos podríamos preguntar: *¿cuál es la manifestación del interés público que se protege o se busca proteger con la institución de la prescripción extintiva?*

El valor o principio asumido como relevante y querido por la sociedad, como manifestación del interés público, no es otro que el principio constitucional de seguridad jurídica.

Sobre esa base, se entiende que la tutela del interés público -no queda duda-, exige que la actuación de la Administración Tributaria se encuentre sujeta a reglas de certeza²⁵⁰ y a la búsqueda de seguridad jurídica en las relaciones jurídicas tributarias con los administrados^{251 252}.

249 Se ha señalado que «el reconocimiento de la importancia de la función de la actividad financiera no supone amparar bajo el vago e impreciso concepto de interés público cualquier actuación administrativa dirigida al cobro de los tributos, aun cuando pueda estar justificada por la consecución de la citada función, pues ni en esta ni en otra materia, al menos en su aspecto jurídico, el fin justifica los medios. La importancia del redistributivo no permite la utilización de cualquier medio, fundamentalmente si con ello se vulneran garantías esenciales del contribuyente, sobre todo si las actuaciones administrativas están orientadas a la obtención de la recaudación de forma rápida y segura, aun sacrificando garantías esenciales del contribuyente, lo cual tiene poco que ver con gravar a cada ciudadano de acuerdo con su capacidad a través de un sistema tributario justo» (el subrayado es agregado nuestro) (MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. p. 398). En el mismo sentido, ver: Ibid. Dem. p. 432.

250 Sobre los alcances de la certeza jurídica como previsibilidad, ver: GOMETZ, Gianmarco (2012). La certeza jurídica como previsibilidad. Madrid: Marcial Pons.

251 Se ha señalado que «[l]a protección jurídico-administrativa se perfila en el Derecho moderno como una exigencia que deriva de la peculiar posición del Estado frente al particular o, en otros términos, como un medio de frenar los peligros de la actividad administrativa, 'adornada' con los privilegios de la llamada acción directa o de oficio -que permite la ejecución de actos administrativos sin intervención de los órganos de jurisdicción ordinaria- y la singular facultad reglamentaria que precisa garantías jurídicas frente a los riesgos o lesiones que pueden surgir al aplicar las normas generales a los casos concretos» (ARIAS VELASCO, José y Susana SARTORIO ALBALAT (1996). Procedimientos Tributarios (6a. ed.). Madrid: Marcial Pons. p. 522).

252 Mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, jurisprudencia de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal peruano ha establecido que «en materia tributaria, la prescripción tiene relevancia puesto que limita el poder de la Administración frente a los contribuyentes, al circunscribir el ejercicio de sus facultades en determinados plazos. Asimismo, encuentra fundamento en el principio de seguridad jurídica» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Nótese que conforme a una visión clásica y meramente legalista de la tributación, se ha considerado que hacer prevalecer la seguridad jurídica encontraría fricción con: (i) la naturaleza indisponible del crédito tributario (v.gr., distinta a la naturaleza de los créditos privados); (ii) la naturaleza del acreedor tributario (v.gr., a través de la administración tributaria); (iii) el deber de contribuir de los deudores tributarios, como manifestación dirigida a todos a contribuir con los gastos públicos.

Empero, en línea con una interpretación conforme a la Constitución -no en función a una interpretación *favorable al contribuyente o favorable al fisco*²⁵³-, la protección y cumplimiento de dicho interés público²⁵⁴, nos debe llevar a afirmar y concluir que la seguridad jurídica -fundamento de la prescripción extintiva en materia tributaria-, debe prevalecer sobre el principio de justicia tributaria (v.gr., que el acreedor vea satisfecho su crédito)²⁵⁵.

Producto de lo anterior, se busca garantizar y comprobar que los actos administrativos tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), que se emitan y notifiquen, sean producto del ejercicio *válido* de todas las facultades necesarias para determinar la situación real, objetiva y, en lo posible, exacta del particular involucrado.

Sin embargo, este ejercicio y consecuente manifestación, siempre debe encontrarse sujeto a la Constitución, la ley y los principios que orientan nuestro ordenamiento y sistema jurídico²⁵⁶.

253 En tal sentido, ver: GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 31-32; VANONI, Ezio. Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Op. Cit. p. 217; BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 96; GARCÍA BERRO, Florián. Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución. Op. Cit. p. 268-270.

254 Se ha señalado que «[...] la presencia de un interés público es común en todas las normas de Derecho Público, por lo que no cabe invocar dicho interés como límite a la seguridad». Más aún, se ha indicado que «[...]lo es especialmente importante en el concreto ámbito del Derecho Tributario, donde el interés público que le caracteriza como rama del Derecho Público es (...) procurar al Estado los medios económicos necesarios para el ejercicio de su actividad (...). Estariamos aquí ante el llamado (...) interés recaudatorio. Pero es evidente que este interés recaudatorio no puede prevalecer por si solo frente a la seguridad jurídica ni puede, por lo tanto, erigirse en límite de ésta. Basta, a nuestro juicio, argumentar que si la seguridad jurídica no pudiese contradecir el interés recaudatorio de la Hacienda Pública, no existiría, por ejemplo, el instituto de la prescripción de la obligación tributaria» (el subrayado es agregado) (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 86). En el mismo sentido, ver: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. 407, 412.

255 Se ha señalado que «(...) nunca podrá excluirse la prescripción por motivaciones de justicia tributaria, porque la prescripción se basa en la seguridad jurídica, incluso a costa de la justicia» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 34). En el mismo sentido, ver: Ibid. Dem. p. 33, 34, 36, 94; GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 71; FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial. Op. Cit. p. 17; VEGA HERRERO, Manuela. La prescripción de la obligación tributaria. Op. Cit. p. 13-14; BAYONA GIMÉNEZ, Juan José (1999). La caducidad en el ordenamiento tributario español. Madrid: Aranzadi. p. 83 y ss; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 20.

256 Se ha señalado que «(...) la eliminación de las molestias que suponen tales garantías no es una exigencia del Estado social, ni responde al principio de eficiencia administrativa (conseguir los objetivos que tiene la Administración asignados con el mínimo coste), sino todo lo contrario, pues conseguir el efecto de redistribución con el coste de las garantías individuales de los contribuyentes, destruye las bases mismas del Estado de Derecho, por lo que el coste de tal actitud representa el más alto precio que se puede pagar en democracia» (el subrayado es agregado nuestro) (MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. p. 398).

En ese sentido, a eliminar -o al propósito de eliminar- esta incertidumbre (o lo que es más grave, a eliminar esta frecuente situación que ocurre en nuestra realidad económica y jurídica)²⁵⁷, entonces, se encuentra también la tutela del principio de seguridad jurídica²⁵⁸, entendida este como una de las principales aspiraciones del particular y de la sociedad para lograr la exención o mitigación de riesgos o peligros²⁵⁹.²⁶⁰ Ello, como se ha indicado, incluso haciendo prevalecer la seguridad jurídica sobre el principio de justicia.

257 Mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, jurisprudencia de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal peruano ha establecido que «(...) es preciso considerar, como explica RUBIO CORREA, que la existencia de la prescripción obedece a razones de interés público. Así, para que las relaciones jurídicas adquieran un margen razonable de seguridad, se establecen plazos dentro de los que se pueden ejercer válidamente las acciones, transcurridos los cuales, aquéllas se modifican en lo que atañe al respaldo colectivo del aparato del poder. En tal sentido, agrega, 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. Por consiguiente, la prescripción tiende a estabilizar las relaciones y situaciones jurídicas de la sociedad y se fundamenta en el transcurso de un lapso determinado en la ley y en la inacción del titular del derecho para reclamarlo en circunstancias tales que no haya estado impedido de hacerlo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

258 Se ha señalado que «(...) la seguridad jurídica es un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a Administración y jueces y tribunales. Se traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de toda ley que lo desconozca o viole, y consiguientemente, cualquier ciudadano tiene derecho a invocarlo y a que la aplicación del mismo se haga con toda la preferencia que los preceptos constitucionales tienen en nuestro ordenamiento jurídico» (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 45).

259 En la sentencia emitida en el expediente No. 00010-2014-PI/TC, el Tribunal Constitucional estableció que «(...) la garantía de certeza y predictibilidad del (y en el) comportamiento de los poderes públicos y de los ciudadanos no es lo mismo que inmutabilidad o petrificación del ordenamiento jurídico. El principio de seguridad jurídica no constitucionaliza la estática social. La vida en comunidad está en constante transformación y, con ella, también las reglas que aspiran a disciplinarla. Por ello, constituyendo el nuestro un ordenamiento jurídico esencialmente dinámico, el principio de seguridad jurídica no impide que el legislador pueda modificar el sistema normativo (...). En realidad, lo que demanda es que cuando se tenga que modificarlo esta deba necesariamente considerar sus efectos entre sus destinatarios, encontrándose vedado de efectuar cambios irrazonables o arbitrarios» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

En el mismo sentido, ver: sentencia de casación emitida por la Corte Suprema peruana en el expediente No. 02174-2015 y No. 08340-2015 (numeral 16.1 y 16.2).

260 Mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, jurisprudencia de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal peruano ha establecido que «Sobre el particular, FERNANDEZ JUNQUERA ha señalado que: «... no cabe duda de que es la seguridad jurídica el contrapunto de la justicia, pero lo más importante es que no podría ser de otro modo. Pues si, como hemos advertido, el principio de justicia en materia tributaria es un principio constitucional, el mismo solo podía ceder ante otro principio igualmente constitucional, que en último término también atiende a criterios de justicia, como sucede siempre en las normas jurídicas». A ello agrega que «(...) el fundamento de la prescripción debe venir, forzosamente, de la justificación a la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder, en este caso, ante el principio de seguridad jurídica (...) Es el segundo de los principios señalados, el de seguridad jurídica, el que predica que el cumplimiento de las obligaciones no puede encontrarse en situación de pendencia de forma indefinida, el que cobra mayor peso en esta confrontación» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). En el mismo sentido, ver: Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008 y No. 01695-Q-2017.

3. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica no se encuentra regulado en forma expresa y específica -para su aplicación en general-, en nuestra Constitución Política^{261,262}.

No obstante, se considera -a partir de lo previsto en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional-, que este principio se puede derivar, entre otras disposiciones, de lo previsto en el literal a) y d) del numeral 24 del artículo 2²⁶³, o en el numeral 3 del artículo 139²⁶⁴ de la Constitución Política²⁶⁵.

261 Se ha señalado que «[...]os principios constitucionales pueden estar enunciados en forma expresa o implícita. En nuestra disciplina y en nuestra Constitución, a diferencia de otras, no se mencionan expresamente los llamados principios de (...) seguridad jurídica, pero ello no es óbice para que se le reconozcan y deban ser aplicados por las normas subordinadas» (VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 116-117). Sobre la construcción de los principios no expresos, ver: GUASTINI, Riccardo (1999). Principios de derecho y discrecionalidad judicial. p. 41-42. En: Jueces para la democracia. (34); GUASTINI, Riccardo (2001). Estudios de teoría constitucional. Op. Cit. p. 138 y ss.

262 En ese sentido se encuentra la sentencia emitida en el expediente No. 0016-2002-AI/TC, mediante la cual el Tribunal Constitucional estableció que toda vez que «(...) nuestra Norma Fundamental no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional, es menester que este Tribunal determine si el principio aludido es uno de rango constitucional, y, por ende, si es susceptible de alegarse como afectado a efectos de determinarse la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley o parte de ésta». En ese sentido, indicó que «(el principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad (...))» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). En el mismo sentido, ver: sentencia emitida en el expediente No. 04993-2007-PA/TC (considerando 29); sentencia de casación emitida en el expediente No. 23472-2017.

263 «Artículo 2º.-Derechos fundamentales de la persona
Toda persona tiene derecho:

(...)

24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia:

a. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.

(...)

d. Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley».

264 «Artículo 139º.-Principios de la Administración de Justicia
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

(...)

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».

265 En ese sentido se encuentra la sentencia emitida en el expediente No. 01601-2012-PA/TC, mediante la cual el Tribunal Constitucional estableció que «(el principio de la seguridad jurídica (...) es un principio que puede derivarse de diversas disposiciones constitucionales (tales como el artículo 2º, inciso 24, párrafos a y d; artículo 139º inciso 3 de la Constitución), siendo definida como la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y consolida la interdicción de la arbitrariedad, pues permite afirmar la predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho. En ese sentido, el principio en comento no solo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal (...))» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). En el mismo sentido, ver: sentencia de casación emitida por la Corte Suprema de Justicia emitida en el expediente No. 12754-2014 (fundamento vigésimo tercero).

En cualquier caso, se considera que al tratarse de un principio/garantía/derecho implícito que informa en forma transversal todo nuestro ordenamiento jurídico, se encuentra tutelado por el artículo 3 de la Constitución Política^{266 267}.

Para fines de la materia tributaria, el principio de seguridad jurídica -principio constitucional que permite justificar una pluralidad de reglas²⁶⁸-, en nuestra opinión se encuentra recogido y tutelado a partir de lo previsto en el propio artículo 74²⁶⁹ de la Constitución Política.

Así, toda vez que: (i) esta disposición constitucional establece el ejercicio de la potestad normativa tributaria debe respetar, entre otros, los *derechos fundamentales de la persona*; (ii) en nuestro sistema jurídico -y en cualquier sistema que se reconoce como un Estado Constitucional de Derecho- se considera que el principio de seguridad jurídica se encuentra o se deriva de los derechos fundamentales -básicos para el sostén de la sociedad- a la libertad y seguridad personal (ámbitos irreductibles de protección por la seguridad jurídica)²⁷⁰; (iii) la imposición tributaria, así como supone el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos del Estado, también supone una afectación a la libertad de los ciudadanos; es claro que el principio de seguridad jurídica encuentra especial significación, tutela y aplicación rigurosa en el ámbito tributario.

Este reconocimiento y exigencia específico en nuestro ordenamiento jurídico al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, a partir de lo previsto en el artículo 74 de la Constitución Política, es de indudable trascendencia porque el último párrafo de esta disposición establece que toda norma tributaria que infringe lo previsto en la misma, *no surte efecto jurídico alguno*.

Es decir, por la naturaleza y protección jurídica inmediata y directa que una Constitución²⁷¹ prevé, en especial lo previsto en el artículo 74 de Carta Constitucional peruana, si una disposición legal infringe el principio de seguridad jurídica en materia tributaria producto de su producción normativa (v.gr., emisión y publicación de leyes en general), o derivada de su aplicación y/o interpretación normativa, el efecto jurídico es inobjetable: no existió y produjo efecto jurídico alguno.

266 «Artículo 3º.-Derechos Constitucionales. Númerus Apertus

La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.

267 A nivel legal, se puede sostener que el principio de seguridad se deriva, entre otras disposiciones, a partir de lo previsto en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG. Esta disposición establece lo siguiente:

«Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

(...)

1.15. **Principio de predictibilidad o de confianza legítima.**- La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener».

268 En tal mismo sentido, ver: GUASTINI, Riccardo. Ensayos escépticos sobre la interpretación. Op. Cit. p. 141.

269 Ver, *supra*, Nota No. 213.

270 PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica. Op. Cit. p. 22.

271 GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Op. Cit. p. 63.

4. Sobre si la PDCT transgrede -o no- el principio de seguridad jurídica en materia tributaria

Para responder esta pregunta, es importante asumir por un momento -a fin de notar la dimensión y función tuitiva del principio de seguridad jurídica en nuestro ordenamiento jurídico-, que la PDCT no habría infringido: (i) el principio de legislación delegada específica, previsto en el artículo 104 de la Constitución Política; y, (ii) el principio de reserva de ley en materia tributaria, previsto en el artículo 74 de la Constitución Política.

Solo así se podrá verificar que la alegación de una violación al principio de seguridad jurídica es una garantía material *per se* suficiente²⁷², o en todo caso para la tutela -directa y específica-, de otras reglas previstas por parte de nuestro ordenamiento jurídico, como es el caso del principio de irretroactividad de las leyes (no retroactividad de la ley tributaria), previsto en el artículo 103 de la Constitución Política²⁷³.

Asumida esta premisa, debemos recordar que el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, tiene como función lograr la exención o mitigación de riesgos o peligros derivados de una exacción *injustificada, excesiva o arbitraria*, máxime con motivo de la creación, aplicación e interpretación de las leyes y reglas de fiscalización, determinación y prescripción en materia tributaria.

Especificamente sobre el tema de la prescripción extintiva, la seguridad jurídica busca que se tutele (en forma preventiva o correctiva) cualquier situación de creación, aplicación e interpretación de leyes o reglas que generen como efecto que los tributos se tornen *imprescriptibles*²⁷⁴.

En este contexto, imagínese usted que se encontraba pendiente que le exijan el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010. Este plazo, según la norma vigente en este momento, prescribió -por su naturaleza preexistente y declarativa- el 31 de diciembre de 2015²⁷⁵. La Autoridad Tributaria le notifica la resolución de determinación y resolución de multa en enero de 2017 (dos años después).

272 Se ha señalado que «[c]omo condición estructural del ordenamiento jurídico, el principio de seguridad jurídica no posee este tipo de eficacia “excluyente”. Su eficacia es resistente, permanente. En ningún caso puede ser objeto de exclusión» (ÁVILA, Humberto. Seguridad jurídica: una teoría estructural. Op. Cit. p. 131). En el mismo sentido, ver: ZAGREBELSKY, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Op. Cit. 109-111; ÁVILA, Humberto (2011). Teoría de los principios. Madrid: Marcial Pons. p. 70.

273 Se ha señalado que «(...) en virtud del carácter directamente normativo de la Constitución, dichas cláusulas aparecen como pretensiones de inmediata eficacia, con independencia y por encima de la ley» (PRIETO SANCHIS, Luis. Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico. Op. Cit. p. 176). Asimismo, se ha señalado que «[...]a subordinación de las leyes a constituciones rígidas, no solo en lo que respecta a las formas de producción, sino también en lo que hace a los significados normativos producidos, hace posible que una norma formalmente válida y, por lo tanto, existente, pueda ser, sin embargo, sustancialmente inválida porque su significado contradice las normas constitucionales sustanciales (...)» (FERRAJOLI, Luigi. Op. Cit. p. 10-11). En el mismo sentido, ver: FERRAJOLI, Luigi. Epistemología jurídica y garantismo. Op. Cit. p. 123.

274 Mediante sentencia de casación emitida en el expediente No. 2174-2015-LIMA, la Corte Suprema de Justicia ha establecido que «(...) la prescripción extintiva es una institución jurídica que en el orden tributario se sustenta, entre otros, en el principio de seguridad jurídica, pues: “al ser la Obligación Tributaria una obligación dineraria, el hecho de mantener abierta la posibilidad de cobro por parte del acreedor de forma indefinida, coloca al deudor en una situación de indefinición e indecisión respecto a la adaptación de medidas que pueden tener importantes consecuencias económicas ya sean para su empresa, ya sean de carácter particular».

275 Ver numeral No. 7 del Capítulo Primero del presente trabajo.

Usted presenta su correspondiente impugnación (v.gr., reclamación ante SUNAT y/o apelación ante el Tribunal Fiscal), solicitando -a enero de 2017- que se declare la prescripción extintiva de este Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010 (a diciembre de 2015).

Es más, el 24 de noviembre de 2017 se publica en el Diario Oficial El Peruano la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, mediante la cual el órgano especializado en tributación en el país -sobre la base de reconocer el tratamiento legislativo existente antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113- establece con carácter de observancia obligatoria para la Autoridad Tributaria y el propio Tribunal Fiscal que su Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010 se encuentra prescrito. Es decir, es predecible, esperable y usted confía que se declarará la prescripción de este tributo y período conforme a la legislación y jurisprudencia vigente.

Usted tiene su procedimiento de impugnación en trámite, pendiente de resolver (v.gr., por la Autoridad Tributaria y/o el Tribunal Fiscal). Sin embargo, en septiembre de 2018, el Estado -a través del Congreso-, publica una *ley nueva* (v.gr., la PDCT), mediante la cual se establece que la *legislación anterior -y jurisprudencia aplicable-* no aplica a su caso.

En este contexto, usted se pregunta: ¿es predecible, objetivo, de buena fe, y razonable que una ley nueva establezca que: (i) aplica a tu caso en trámite; (ii) *sustituye el rol que debió cumplir -y no lo hizo- directamente la ley anterior* (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113, hace 6 años) frente a hechos anteriores a su entrada en vigencia (v.gr. *antes del 28 de septiembre de 2012*); (iii) *afecta a hechos ya iniciados y consumados* (v.gr., *inició del plazo, o -incluso en muchos casos- habiendo ya transcurrido todo el plazo de prescripción*), con la aplicación de la legislación anterior a la ley anterior?

Sin lugar a dudas, no. En virtud a la PDCT, se ha generado una manifiesta situación de falta de: (i) predictibilidad; (ii) de actuación imparcial (objetiva); (iii) de razonabilidad; (iv) de actuación no arbitraria; (v) de protección de la confianza legítima²⁷⁶; (vi) de buena fe, aspectos todos que la sociedad esperaba y espera de nuestro ordenamiento jurídico.

Esta situación de falta de predictibilidad se ve exacerbada si -reiteramos- hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de septiembre de 2012, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: (i) *se iniciaba conjuntamente con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones*; y (ii) si se notificaba la resolución de determinación y/o resolución de multa, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se *interrumpía*, reiniciándose nuevamente desde el día siguiente de ocurrencia del acto de interrupción de la prescripción.

Es decir, siempre la Autoridad Tributaria ha tenido cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria. Solo que para ello tenía que haber cumplido su obligación de fiscalizar y liquidar la deuda tributaria en el plazo de ley, a fin que la prescripción no se torne indefinida.

276 Se ha señalado que «[e]l respeto del principio de seguridad jurídica, en su acepción de confianza en la estabilidad del ordenamiento, puede fundar una declaración de inconstitucionalidad de la norma tributaria retroactiva; en concreto, cuando se aprecie la quiebra de una razonable previsibilidad en la modificación del ordenamiento. La posible retroactividad de las normas tributarias no puede transcender la interdicción de la arbitrariedad» (ESCRIBANO, Francisco. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales. Op. Cit. p. 686).

Sobre esa base, usted -y la sociedad en general- podía confiar en que existían 46 años -aproximadamente- de historia jurídica que permitían sostener que la acción para exigir el pago de su Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010 -en el ejemplo comentado- debía ser declarado prescrita.

Empero, mediante una modificación -a nuestro entender en contravención a la Constitución Política, a la ley y, en consecuencia, a los principios que informan nuestro ordenamiento jurídico-, se ha modificado la regla de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias, incluso tratándose de situaciones anteriores al 28 de septiembre de 2012 (v.gr., vigencia del Decreto Legislativo No. 1113), y, con mayor razón al 14 de septiembre de 2018 (v.gr., vigencia de la PDCT).

En otros términos, mediante esta disposición transitoria, se pretende crear la «*ficción jurídica*» de que el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria anterior al 28 de septiembre de 2012 no existió (v.gr., no transcurrió parcialmente o, en el peor de los casos, no transcurrió íntegramente).

Por tanto, en forma intempestiva, recién con una disposición legal del año 2018, debe ocurrir el inicio del plazo de prescripción extintiva a partir del día siguiente de notificados los valores tributarios correspondientes (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa)²⁷⁷.

Esto, por cierto, como se ha señalado en líneas previas, incluso sobre la base de advertir que la PDCT pretende ser una -supuesta- «*norma interpretativa*» de lo previsto en su momento por el Decreto Legislativo No. 1113.

Esta «*norma interpretativa*», como se ha señalado -más allá que tiene una clara naturaleza innovadora y/o modificatoria, y no interpretativa-, se emite luego de seis (6) años de la supuesta ley interpretada (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113) para permitir legalmente que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, se reinicie o compute nuevamente para hechos ya consumados.

En otros términos, se vuelve a computar por segunda vez el plazo para el cobro de las deudas tributarias. Esto, aun cuando el cuerpo del plazo de prescripción (v.gr., cuatro (4) años), no ha variado hasta hoy, año 2021, momento en el cual se concluye el presente trabajo.

²⁷⁷ Se ha señalado que «[...]a *inconstitucionalidad* de esta disposición normativa subyace en la vulneración de la seguridad jurídica, del principio de legalidad y de la no retroactividad de las normas. Es importante resaltar que la vulneración a las reglas de prescripción entonces vigentes y, por ende, al principio de seguridad jurídica, no se analiza en relación con que exista un derecho del contribuyente a que las facultades de cobro se extingan en un plazo concreto y específico. Ello, debido a que se pueden configurar causales de suspensión e interrupción que hacen impreciso determinar con exactitud y anticipadamente cuándo se consumará el plazo. *La vulneración subyace en el cambio de las reglas cuyas consecuencias ya se habían consumado en el tiempo, como es la regla de inicio de cómputo del plazo prescriptorio*» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 6).

Nótese que no está o no se pretende poner en discusión la potestad de la función legislativa del Estado de modificar las leyes (v.gr., innovación legislativa)²⁷⁸, entre las cuales se encuentran las de naturaleza tributaria.

Es más, ahora más que antes, producto de diversos factores, se reconoce y alienta el dinamismo legislativo a fin reflejar y regular el cambio permanente en la realidad social y económica²⁷⁹.

Sin embargo, este dinamismo legislativo no puede suponer regulaciones, resultados y consecuentes actuaciones administrativas y/o judiciales, antitécnicas, arbitrarias, ilegales e inconstitucionales.

Menos aún, como se ha destacado²⁸⁰, cuando frente a esta (equivocada) caracterización del interés público frente al interés privado, se pretende hacer prevalecer el primero sobre el segundo con un fin recaudatorio -sin objeción o fundamento constitucional alguno-²⁸¹.

278 PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. Op. Cit. p. 32; PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. Seguridad Jurídica. Op. Cit. p. 486-487; MOYA-ÁNGELER SÁNCHEZ, Joaquín. Mecanismos de defensa del contribuyente. Op. Cit. p. 22; VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 65; CUBERO TRUYO, Antonio M. La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional). Op. Cit. p. 63; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 164, 174.

279 En tal sentido, ver, *supra*, Nota No. 259.

280 Ver, *supra*, Nota No. 254.

281 Se ha señalado que «(...) solo cabría decir que si la potestad no prescribe, desde luego si su ejercicio: afirmar cualquier resquicio a ese aserto nos lleva al mundo de la inseguridad jurídica; principio nuclear del derecho, éste de la seguridad jurídica; absolutamente indeclinable también en las relaciones tributarias, salvo que se pretenda volver al mundo donde éstas se consideran especiales en bien de los superiores intereses de la Hacienda Pública; es decir, a las relaciones del súbdito que paga, no del ciudadano contribuyente; es decir, el ámbito preconstitucional. Tener que recordar esto después de casi cuarenta años de vigencia constitucional, cuanto menos sonroja» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 208-209).

SUB CAPÍTULO QUINTO

ASPECTOS RELATIVOS A LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE DEROGACIÓN EXPRESA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Sobre los supuestos de derogación o modificación de las disposiciones legales, por su forma de manifestación

Para propósitos de entender esta infracción, es importante conocer la regulación prevista en nuestro ordenamiento jurídico para la derogación o modificación de las disposiciones legales tributarias.

La regla general prevista para solucionar el problema que suscita la aplicación de las normas en el tiempo, supone la vigencia de la ley nueva, dentro del período comprendido entre el día siguiente de su publicación y la fecha en que se produzca su *derogación o modificación*²⁸².

La *derogación* de una disposición legal -y de las normas que éstas contienen- supone el término de su vigencia (v.gr., limitación de su aplicabilidad jurídica en período de tiempo)²⁸³.

Es decir, nos encontramos ante la pérdida de su juridicidad a partir de un momento determinado²⁸⁴. Precisamente porque la derogación tiene un efecto distinto a la anulación (v.gr., cesación de validez), se entiende que la disposición derogada ya no surte efectos jurídicos -como *regla general*- a futuro.

Por su parte, la *modificación* de una disposición jurídica supone su sustitución -parcial o total- por una nueva disposición jurídica²⁸⁵.

Entre otros supuestos, por su *forma de manifestación*, la derogación o modificación de una disposición jurídica puede ser expresa o tácita²⁸⁶.

La derogación o modificación es *expresa* cuando la disposición supresora declara textualmente que deroga o modifica la disposición jurídica anterior²⁸⁷.

²⁸² En tal sentido, ver: GONZÁLEZ, Eusebio y otro. Derecho Tributario I. Op. Cit. p. 101 y ss.; RUBIO CORREA, Marcial (1999). Estudio de la Constitución Política de 1993 (T. 4). Lima: Fondo Editorial PUCP. p. 192; RUBIO CORREA, Marcial. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Op. Cit. p. 15; BERNALES BALLESTEROS, Enrique (1999). La Constitución de 1993. Análisis Comparado. Lima: Editora Rao. p. 487.

²⁸³ HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael (1998). Introducción a la teoría de la norma jurídica. Madrid: Marcial Pons. p. 398; VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 42; GASCÓN ABELLÁN, Marina (1994). Cuestiones sobre la derogación. p. 849-850. En: Doxa. (15-16).

²⁸⁴ HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. Op. Cit. p. 391, 417.

²⁸⁵ CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos (1999). Modificación y derogación de las normas legales. Lima: Ara Editores. p. 82.

²⁸⁶ RIBES RIBES, Aurora. La aplicación e interpretación de las normas financieras. p. 61. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 47.

²⁸⁷ En tal sentido, ver: DÍEZ-PICAZO, Luis María. La derogación de las leyes. Op. Cit. p. 81, 109 y ss; CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos. Modificación y derogación de las normas legales. Op. Cit. p. 41, 82; GASCÓN ABELLÁN, Marina. Cuestiones sobre la derogación. Op. Cit. p. 850.

La derogación o modificación es *tácita* cuando la nueva disposición es: (i) incompatible con la disposición anterior; o, (ii) cuando la materia de la disposición anterior es regulada de manera integral por la disposición derogatoria o modificatoria²⁸⁸.

2. Tratamiento normativo previsto en nuestro ordenamiento jurídico sobre el régimen de derogación o modificación de las disposiciones legales en materia tributaria

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 103²⁸⁹ de la Constitución Política establece que la ley se deroga: (i) sólo por otra ley; o, (ii) por sentencia que declara su inconstitucionalidad. No precisa, empero, las formas de derogación por una ley. Es decir, el régimen de derogación por ley está sujeto a una configuración de orden legal.

En este escenario, es de aplicación general el artículo I²⁹⁰ del Título Preliminar del Código Civil, el cual establece que la ley sólo se deroga por otra ley.

En concreto, precisa que la derogación se produce por: (i) declaración *expresa*; (ii) por *incompatibilidad* entre la nueva ley y la ley anterior; o, (iii) cuando la materia de la ley anterior es íntegramente *regulada* por la nueva ley.

En materia tributaria, empero, nuestro ordenamiento jurídico ha previsto una regla sujeta a la autonomía del derecho tributario. En otros términos, se ha establecido una regla que responde a la naturaleza y función de la materia tributaria.

Así, conforme a la Norma IX²⁹¹ del Título Preliminar del Código Tributario, sólo en lo no previsto en este cuerpo legal o en otras disposiciones tributarias, se podrá recurrir a disposiciones distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen²⁹².

En este contexto, es importante notar que la Norma VI²⁹³ del Título Preliminar del Código Tributario establece que las disposiciones tributarias únicamente se derogan o *modifican* por declaración *expresa* de la norma que se deroga o modifica.

288 En tal sentido, ver: DÍEZ-PICAZO, Luis María. La derogación de las leyes. *Ibid. Dem.* p. 81, 143, 153, 285 y ss; VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. *Op. Cit.* p. 47-48; CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos. Modificación y derogación de las normas legales. *Ibid. Dem.* p. 42, 82; GASCÓN ABELLÁN, Marina. Cuestiones sobre la derogación. *Op. Cit.* p. 851.

289 «Artículo 103.- Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho (...)

La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. (...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

290 «Artículo I.- Abrogación de la ley

La ley se deroga sólo por otra ley.

La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla.

Por la derogación de una ley no recobran vigencia las que ella hubiere derogado» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

291 Ver, *supra*, Nota No. 153.

292 Se ha señalado que «[d]ispositivos de esta clase tienen pleno valor y gozan de la gran virtud de excluir la posibilidad de dudas de interpretación en torno a la posible afectación de una norma por otras posteriores de modo tácito» (CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos. Modificación y derogación de las normas legales. *Op. Cit.* p. 48).

293 «NORMA VI: MODIFICACIÓN Y DEROGACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

Las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior.

Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Es decir, tratándose de leyes tributarias (en sentido *lato*), no sería legalmente válido que se derogue o modifique una ley anterior: (i) por incompatibilidad entre la nueva ley y la ley anterior; o, (ii) cuando la materia de la ley anterior es íntegramente regulada por la nueva ley. Es necesario en materia tributaria una declaración expresa²⁹⁴.

A igual conclusión que lo afirmado en el párrafo anterior se arriba tratándose de situaciones de derogación o modificación expresa, pero en forma *genérica*²⁹⁵.

La exigencia es clara: se busca la ordenación, previsibilidad y consecuente seguridad jurídica²⁹⁶ del sistema normativo tributario -en este caso-, peruano. Derogaciones tácitas, por incompatibilidad o similares, no cumplen esta exigencia legal²⁹⁷.

Cierto. No existe duda que en materia tributaria existe una especial exigencia de suprimir -o eliminar en lo mayor posible-, la falta de claridad que se puedan derivar y advertir de las disposiciones que regulan los tributos, que por su naturaleza y alcance se presentan abstractas y, consecuentemente, exigen una aplicación al caso concreto²⁹⁸.

Esta incertidumbre tiene mayor repercusión si el cumplimiento tributario (v.gr., el rol de *autoliquidar*²⁹⁹ las obligaciones tributarias³⁰⁰, en adición a otras obligaciones adicionales

294 En tal sentido, ver: [sentencia de casación No. 12873-2016](#).

295 CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos. Modificación y derogación de las normas legales. Op. Cit. p. 51, 82.

296 En tal sentido, ver: VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 51; GASCON ABELLÁN, Marina. Cuestiones sobre la derogación. Op. Cit. p. 858.

297 Se ha señalado, en relación a la necesidad de la claridad derogatoria, que «(...) el Tribunal Constitucional ha llegado a declarar la *inconstitucionalidad* de una Ley aparentemente sencilla, compuesta de un solo artículo y una disposición final, por la incertidumbre jurídica que generó mediante un «complicadísimo juego de remisiones entre normas ... como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto de la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles son las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas (...)» (VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 51-52).

298 Se ha señalado que «(...) constituye nota definidora del ordenamiento tributario el ser una rama del Derecho creadora de específicas obligaciones de dar, las cuales, por exigencia de la naturaleza legal del tributo y del principio de reserva de ley, aparecerán fijas en una norma abstracta que tendrá las notas de generalidad y ausencia de plenitud. La abstracción y la falta de plenitud de la ley, provocada entre otras cosas por la frecuente utilización de conceptos genéricos e indeterminados, unida a las necesidades de interpretación de los términos incluidos en las normas tributarias y a la ya denunciada falta de claridad de las mismas, genera una incertidumbre que, en principio, sólo se disipará a través de la determinación de la cuantía del tributo en el correspondiente acto de liquidación y tras el oportuno procedimiento de gestión o inspección. Esta finalidad de la liquidación que, al determinar definitivamente la deuda tributaria, genera certidumbre en cuanto al concreto contenido del tributo, viene siendo destacada históricamente por la doctrina» (el subrayado es agregado) (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 215). En el mismo sentido, ver: GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 95.

299 En relación al deber de autoliquidar, ver: FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. La autoliquidación tributaria. Op. Cit. p. 19 y ss.

300 En ese sentido se encuentra reconocido a nivel legislativo nacional, en el Artículo 59 del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

«Artículo 59.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) *El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b) *La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo».*

Producida la autoliquidación por parte del deudor tributario, la autoridad tributaria verificará y fiscalizará la determinación comunicada. El Artículo 61 del Código Tributario es claro al establecer que «*La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa».*

y/o deberes de colaboración con motivo de una relación jurídico-tributaria ya establecida o no³⁰¹), ha sido trasladado a los deudores tributarios³⁰².

Este rol activo, que no es otro que los deudores tributarios asuman la carga de identificar, interpretar, calificar y aplicar las disposiciones tributarias³⁰³ al caso concreto, tiene el *agravante* que estas disposiciones -como se aprecia en la realidad- están sujetas a innumerables *factores exógenos* que afectan su cumplimiento.

En efecto, para entender esta carga jurídica y funcional trasladada al administrado, previamente debemos partir por reconocer, incluso como premisa general aplicable a todo ámbito normativo, que la *actividad interpretativa* es una labor compleja *per se* porque supone un proceso cognoscitivo de la estructura y contenido propiamente dicho del ordenamiento jurídico, de las disposiciones legales y las normas que lo integran³⁰⁴. Proceso cognoscitivo que, por la naturaleza del lenguaje, admite y nos da como resultado una pluralidad de posibles interpretaciones de las normas.

301 Nos referimos a «otras obligaciones», porque también se encuentran fenómenos como los sistemas de retención, detracción, entre otras obligaciones formales, o entre administrados (En tal sentido, ver: LAGO MONTERO, José María (1998). La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios. Madrid: Marcial Pons. p. 27 y ss; MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 103; VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. La obligación tributaria. p. 207, 209. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; JOVÉ I VILALTA, Jordi (2017). Comunicación tributaria. Naturaleza y efectos. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 90; CHICO ARAGÓN, Luis. Gestión tributaria (2013). p. 102-103. En: FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, Miguel Ángel y otros. Procedimientos tributarios. Gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión. Op. Cit).

302 Se ha señalado que «(...) la Administración tributaria pasa a desempeñar un nuevo papel, ya que, mientras en el pasado era ella la que primordialmente debía calificar los hechos declarados por los sujetos pasivos y proceder a cuantificar la deuda correspondiente, asumiendo de esta forma el papel de actora esencial de la aplicación de los tributos, en el momento presente, al quedar encomendadas esas funciones al ciudadano, la actividad administrativa por excelencia pasa a ser la de fiscalización y control de la actuación de los particulares, y en su caso la de sanción de los comportamientos irregulares» (ANÍBARRO PÉREZ, Susana (1999). La interpretación razonable de la norma como eximiente de responsabilidad por infracción tributaria. Valladolid: Lex Nova. p. 50). En el mismo sentido, ver: GARCÍA NOVIA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 29-30; SÁNCHEZ GARCÍA, Miguel. La gestión tributaria. Op. Cit. p. 217, 358 y ss; JOVÉ I VILALTA, Jordi. Comunicación tributaria. Naturaleza y efectos. Op. Cit. p. 26, 97, 132; PÉREZ ARRAIZ, Javier. La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión. Op. Cit. p. 61; GARCÍA NOVOA, César (2009). Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. p. 441. En: Comentarios a la Ley General Tributaria (2da. Ed.). Madrid: Civitas-Thomson Reuters; RANCAÑO MARTÍN, María Asunción (1997). La estimación indirecta. Madrid: Marcial Pons. p. 29-30; FENELLOS PUIGCERVER, Vicente. El estatuto del contribuyente. Op. Cit. p. 31; CUBERO TRUYO, Antonio M. La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional). Op. Cit. p. 24; AGUILLO AVILÉS, Ángel. El contribuyente frente a los planes de inspección. Op. Cit. p. 22; GARCÍA BERRO, Florián (2004). Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons. p. 57).

303 Explicando la situación expuesta, Hinojosa Torralvo, citado por Aníbarro Pérez, ha señalado al respecto que «(...) la autoliquidación comporta, por su propia naturaleza, juicios de valor, calificaciones jurídicas, opciones facultativas o discretionales, que implican necesariamente la posición jurídica del sujeto que autoliquidó» (HINOJOSA TORRALVO, Juan José (1995). La autoliquidación en materia tributaria. Trabajo de investigación correspondiente al segundo ejercicio de concurso-oposición para el acceso a Cátedra (inédito). p. 167. En: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. Ibid. Dem. p. 50. En el mismo sentido, ver: GONZÁLEZ, Eusebio y otro (2005). Derecho Tributario II. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones. p. 38; FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. La autoliquidación tributaria. Op. Cit. p. 27; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero (V. I). Op. Cit. p. 427-428; PÉREZ ARRAIZ, Javier. La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión. Op. Cit. p. 62-63; GARCÍA NOVOA, César. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. p. 442. En: Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (2009). Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión. p. 493. En: Comentarios a la Ley General Tributaria (2da. Ed.). Madrid: Civitas-Thomson Reuters).

304 En tal sentido, ver: GUASTINI, Riccardo. Interpretar y argumentar. Op. Cit. p. 55 y ss.

Esta complejidad se acrecienta en forma considerable, en nuestra opinión, en ámbitos jurídicos en los que la especialización de la materia (v.gr., ámbito tributario, que suma conceptos contables y financieros), le suma una cuota de mayor ambigüedad a la actividad interpretativa y su resultado. Es decir, la labor interpretativa del sentido de las normas tiene que considerar variables adicionales por la técnica del sector involucrado.

Sumado a lo anterior, se encuentran propiamente los factores exógenos, los cuales se encuentran y constatan en la realidad, tales como: (i) las constantes modificaciones³⁰⁵; (ii) la profusa producción normativa³⁰⁶; (iii) no están actualizados en forma permanente en textos únicos ordenados (v.gr., las leyes, sus normas reglamentarias, complementarias y afines³⁰⁷); (iv) incurren en posibles vicios de legalidad y/o constitucionalidad (v.gr., propensión a la eficacia retroactiva de las normas tributarias); (v) en muchos casos no responden ni reflejan un sustento técnico correcto y adecuado; (vi) no guardan sistemática legislativa³⁰⁸; entre otros motivos³⁰⁹.

Como se puede apreciar, toda vez que la liquidación de las obligaciones tributarias está sujeta -como regla general- al cumplimiento por los contribuyentes, la exigencia de derogación o modificación de las normas tributarias debe ser más *rigurosa*.

Se podrá sostener que la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario es una norma con rango de ley y, por tanto, una norma posterior del mismo rango puede desconocer su mandato.

Sin embargo, una lectura de esta disposición conforme a la Constitución Política, *obliga* al legislador, a los órganos resolutores, y a los operadores jurídicos en general, a hacer prevalecer la vigencia material del principio de seguridad jurídica³¹⁰. Sólo así se podrá conocer en forma efectiva y cumplir las normas tributarias.

Esta exigencia, precisamente, se cumple con un sistema de derogación expreso. Una exigencia distinta supone afectar la previsibilidad del cumplimiento tributario, incluso para situaciones que no se podían anticipar al momento de interpretar y aplicar las leyes tributarias al momento de declarar un tributo y período específico.

³⁰⁵ GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Op. Cit. p. 34; GUASTINI, Riccardo. Interpretar y argumentar. Op. Cit. p. 55; ALTAMIRANO, Alejandro C. Op. Cit. p. 344; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Op. Cit. p. 139.

³⁰⁶ GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Ibid. Dem; ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 23; GUASTINI, Riccardo. Interpretar y argumentar. Op. Cit. p. 55; FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente. El estatuto del contribuyente. Op. Cit. p. 32.; CUBERO TRUYO, Antonio M. La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional). Op. Cit. p. 71; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Ibid. Dem.

³⁰⁷ ALTAMIRANO, Alejandro C. Op. Cit. p. 343.

³⁰⁸ Ibid. Dem. p. 341.

³⁰⁹ ANÍBARRA PÉREZ, Susana. Ibid. Dem. p. 51.

³¹⁰ En tal sentido, ver: CUBERO TRUYO, Antonio M. La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional). Op. Cit. p. 72-74.

3. Sobre si la PDCT transgrede -o no- la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario

Como se ha comentado, en nuestro ordenamiento jurídico, tratándose de leyes tributarias (en sentido *lato*), no sería legalmente válido que se derogue o modifique una ley anterior: (*i*) por incompatibilidad entre la nueva ley y la ley anterior; o, (*ii*) cuando la materia de la ley anterior es íntegramente regulada por la nueva ley. Para ello es necesario una declaración de derogación o modificación expresa.

Establecida esta premisa, es importante notar que el Decreto Legislativo No. 1421 modificó expresamente el numeral 3 del artículo 78, el artículo 100, el literal h) del artículo 120, el primer párrafo del artículo 141, el primer párrafo del artículo 148, artículo 150, y el artículo 156 del Código Tributario.

Así se puede apreciar del texto del Decreto Legislativo No. 1421, según se cita a continuación:

«Artículo 1. Objeto

El Decreto Legislativo tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes y fortalecer la gestión del Tribunal Fiscal.

Artículo 2. Definición

Para efecto del Decreto Legislativo se entenderá por Código Tributario al aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816 cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Artículo 3. Modificación del numeral 3 del artículo 78, artículo 100, literal h) del artículo 120, primer párrafo del artículo 141, primer párrafo del artículo 148, artículo 150 y artículo 156 del Código Tributario.

Modificase el numeral 3 del artículo 78, el artículo 100, el literal h) del artículo 120, primer párrafo del artículo 141, primer párrafo del artículo 148, artículo 150 y artículo 156 del Código Tributario, conforme a los siguientes textos:

(...)

Artículo 4. Refrendo

El Decreto Legislativo es refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas».

Como se puede apreciar, el artículo 3 del Decreto Legislativo No. 1421 modificó en forma expresa sólo y únicamente determinadas disposiciones del Código Tributario.

Entre dichas disposiciones no se encontraba expresamente previsto el régimen de prescripción extintiva, incluyendo el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario.

No obstante lo anterior, mediante una disposición transitoria (v.gr., la PDCT), se estableció regulación aplicable para el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Vale la oportunidad reiterarlo, mediante esta disposición se reguló lo siguiente:

Disposiciones Complementarias Transitorias

Primera. Cómputo del plazo de prescripción

Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Según se advierte, mediante la PDCT *no se modificó expresamente* disposición alguna del régimen de prescripción extintiva del Código Tributario. Así, no se modificó expresamente el numeral 1, 2, 4 y 7³¹¹ del artículo 44, o el literal a) del numeral 2 del artículo 45³¹² del Código Tributario.

Sin embargo, es claro que sí se modificó, «en forma sustituta e indirecta»: (i) la fecha de inicio (y consecuente transcurso); (ii) del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; (iii) iniciado con anterioridad y hasta el mismo 1 de enero de 2012 (e incluso, cuyo plazo ya ha transcurrido en su totalidad); (iv) relativo a deudas tributarias que se encontraban en discusión (en procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución); y, (v) a las que era aplicable la normativa anterior a la entrada en vigencia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (incorporado por Decreto Legislativo No. 1113).

311 Incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113.

312 Modificado por el Decreto Legislativo No. 1113.

Este plazo de prescripción, conforme al principio de irretroactividad de la ley³¹³, se inició y debía seguir computándose conforme a la legislación prevista en el Código Tributario vigente a la fecha de su inicio.

Se trata de una modificación «en forma sustituta e indirecta», porque mediante el Decreto Legislativo No. 1113 se debió establecer (en septiembre de 2012), una disposición transitoria para regular las situaciones preexistentes a su entrada en vigencia.

Este es un hecho objetivo que jamás ocurrió. Simplemente, se dejó, conforme a la legislación vigente en ese momento, que el plazo de prescripción iniciado siga transcurriendo (incluso, en muchos casos, concluyendo en forma indefectible).

Precisamente por lo anterior, en el mes de septiembre de 2018, recurriendo a la PDCT, el legislador ha tratado de «corregir» (inválidamente) esta *omisión* legislativa, sustituyendo en forma indirecta el efecto transitorio que debió regular el Decreto Legislativo No. 1113.

4. Sobre la incidencia o si resulta agravada la contravención a la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, si la infracción se realiza por una «disposición complementaria transitoria»

a) Aspectos generales sobre las disposiciones complementarias

Sin duda. La infracción a la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario se aprecia con mayor gravedad y evidencia al recurrirse a una «disposición complementaria transitoria».

Al respecto, es importante notar que una «disposición complementaria» es una disposición que no se ubica en el texto normativo, porque no regula el objeto de la ley emitida³¹⁴.

En concreto, tratándose de «disposiciones complementarias transitorias», nos encontramos a disposiciones que rigen el tránsito de la nueva regulación al ordenamiento jurídico³¹⁵.

Así, este tipo de disposiciones regulan -entre otras posibilidades- la *eficacia ultractiva* de la ley anterior, y la *eficacia retroactiva* de la misma, conforme a lo previsto en cada ordenamiento jurídico.

313 Toda vez que la fecha de inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria es un hecho jurídico que se había iniciado y consumado en un solo instante.

314 En esa línea se encuentra lo establecido por la función legislativa y ejecutiva nacional. En tal sentido, ver: Congreso de la República de Perú (2013). Manual de Técnica Legislativa. Lima: Industria Gráfica Macole S.R.L. p. 31; Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2016). Guía de Técnica Legislativa para Elaboración de Proyectos Normativos de las Entidades del Poder Ejecutivo (3a. ed.). Lima: Litho & Arte S.A.C. p. 30.

315 Congreso de la República de Perú. Manual de Técnica Legislativa. Ibid. Dem. p. 33; Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Guía de Técnica Legislativa para Elaboración de Proyectos Normativos de las Entidades del Poder Ejecutivo. Ibid. Dem. p. 32.

Es decir, en virtud a este tipo de disposiciones, se configura: (i) la coexistencia de dos (2) regímenes normativos distintos, en un mismo momento de tiempo; (ii) en relación a dos (2) situaciones o relaciones jurídicas iguales o similares; (iii) pero cuya constitución se realizó en dos (2) momentos distintos (v.gr., una antes de la entrada en vigencia de la nueva ley, y otra después)³¹⁶.

Por su naturaleza, tienen carácter *excepcionales*³¹⁷ (precisamente por su carácter transitorio al régimen general de aplicación de las normas en el tiempo, situación que determina que deben ser interpretadas y aplicadas en forma restrictiva), y temporal³¹⁸. No tiene naturaleza *indefinida*.

Situación distinta ocurre con las «disposiciones complementarias modificatorias», en las cuales nos encontramos ante disposiciones legales que modifican el ordenamiento jurídico³¹⁹. Sin embargo, estas modificaciones no son parte del objeto de la ley emitida, deben ser *expresas*³²⁰.

b) Análisis del efecto de la emisión de una disposición complementaria transitoria en el caso concreto

En el tema materia de análisis, es claro que la PDCT: (i) se trata de una disposición complementaria (v.gr., no se ubica en el texto normativo principal); y, (ii) no rige el tránsito temporal de las modificaciones realizadas por el artículo 3 del Decreto Legislativo No. 1421 (v.gr., numeral 3 del artículo 78, el artículo 100, el literal h) del artículo 120, el primer párrafo del artículo 141, el primer párrafo del artículo 148, artículo 150, y el artículo 156 del Código Tributario). Es decir, no se trata de una «disposición complementaria transitoria».

Su naturaleza corresponde a una «*disposición complementaria modificatoria*», porque: (i) si bien se trata de una disposición complementaria (v.gr., no se ubica en el texto normativo principal); (ii) modifica disposiciones legales que no son parte del objeto del Decreto Legislativo No. 1421 (v.gr., «contar con procedimientos tributarios más eficientes»).

Este objeto es de especial relevancia y exigencia, como se ha visto, tratándose de delegación extraordinaria de facultades legislativas en materia tributaria. Y es claro, precisamente por la exigencia constitucional y legal que existe en nuestro ordenamiento jurídico, que la PDCT no podía regular modificaciones al Código Tributario distintas a su objeto principal (v.gr., por no encontrarse por lo demás, previstas en el alcance de las materias autorizadas por la Ley No. 30823).

316 VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 69.

317 Se ha señalado que las disposiciones transitorias son «(...) excepcionales porque exceptúan los principios generales del Derecho intertemporal antes enunciados (...)» (Ibid. Dem. p. 68-69).

318 Ibid. Dem. p. 68-69.

319 Congreso de la República de Perú. Manual de Técnica Legislativa. Op. Cit. p. 34; Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Guía de Técnica Legislativa para Elaboración de Proyectos Normativos de las Entidades del Poder Ejecutivo. Op. Cit. p. 33.

320 Ibid. Dem.

Es evidente, entonces, que la PDCT no podía ser -válidamente- una «disposición complementaria modificatoria». Tampoco, empero, cumplió con la naturaleza de una «disposición complementaria transitoria».

Esta situación pone de manifiesto que se trata de una disposición legal que incidió «en forma sustituta e indirecta» en el carácter transitorio que debió tener el Decreto Legislativo No. 1113.

CAPÍTULO SÉPTIMO

ASPECTOS (DIVERSOS) RELATIVOS A LA FUNCIONALIDAD Y VIGENCIA MATERIAL DEL RÉGIMEN NORMATIVO DE PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. **Sobre si es lógico -o no-, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, que se inicie el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, si previamente no se ha emitido y notificado la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa**

Asumir como escenario de análisis que no es posible que se inicie el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, si previamente no se ha emitido y notificado la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa, es desconocer el *principio de legalidad* en materia tributaria.

Es decir, esta premisa supone desconocer el tratamiento normativo expreso y específico que ha tenido *-durante toda su historia-* el régimen de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Cierto, se estaría desconociendo que solo a partir del 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha, el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se consumaba luego de notificar los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa). Antes de ello, esto es, desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de septiembre de 2012, este plazo se iniciaba en forma simultánea al plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones.

Esta confusión, que puede responder *prima facie* a un entendimiento técnico tributario no adecuado de la materia, también podría pasar por pretender aplicar conceptos o premisas *no trasladables* del derecho común a la prescripción en materia tributaria.

En efecto, como hemos explicado a detalle durante todo el presente trabajo, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., hasta el 27 de septiembre de 2012), el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria: (i) se iniciaba conjuntamente con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, e imponer sanciones; y (ii) si se notificaba la resolución de determinación o resolución de multa, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se interrumpía, reiniciándose nuevamente desde el día siguiente de ocurrencia del acto de interrupción de la prescripción.

En otros términos, insistimos en esto, siempre la Autoridad Tributaria tenía y tiene cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria, luego de notificada la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa. Solo que siempre ha tenido y tiene la obligación de fiscalizar y liquidar la deuda tributaria previamente, en el plazo previsto por ley.

No se puede asumir que existe un plazo indefinido para fiscalizar y solo cuando esa indefinición termine con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, recién se podrá cobrar en el plazo de cuatro (4) años.

Así, como hemos explicado a detalle en puntos previos, a partir de lo previsto en la regulación de la materia: (i) tanto en los tres (3) Códigos Tributarios anteriores como en el Código Tributario vigente (hasta antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113), el ejercicio para exigir el pago la deuda tributaria se encontraba comprendido dentro del plazo de prescripción general de cuatro (4) años, que tenía la Autoridad Tributaria para

determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y, consecuentemente, exigir el pago de estos conceptos previamente liquidados; (ii) el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria por parte de la Autoridad Tributaria se iniciaba en forma simultánea al inicio del plazo de prescripción para el ejercicio de la potestad para determinar la obligación tributaria e impone sanciones; (iii) iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, la Autoridad Tributaria, siempre dentro del plazo general de cuatro (4) años, previsto en el artículo 43 (de la mayoría de todos los Códigos Tributarios), tenía que: (iii.1) iniciar el procedimiento administrativo tributario de fiscalización; (iii.2) notificar los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación o resolución de multa), concluido el correspondiente procedimiento administrativo de fiscalización (artículo 75 de la mayoría de los Códigos Tributarios); y consecuentemente (iii.3) poner a cobro la deuda tributaria correspondiente; (iv) la Autoridad Tributaria tenía que cumplir siempre estas tres (3) grandes actividades en el plazo general de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria. Actividad tras actividad, pero siempre dentro de los cuatro (4) años³²¹.

Es decir, existía un plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar e imponer sanciones y producto de ello se reiniciaba un plazo adicional y nuevo de cuatro (4) años para cobrar las deudas tributarias. Así se reguló y ocurrió desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 28 de septiembre de 2012, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 1113.

Recién con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., desde el 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha), el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia formalmente *luego* que la Autoridad Tributaria haya notificado los correspondientes *valores tributarios* (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa).

Así, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, ahora existe: (i) un plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y sancionar; y, (ii) un plazo adicional de cuatro (4) años para recién exigir el pago de las deudas tributarias. Sin embargo, siempre la Autoridad Tributaria -antes y ahora- ha tenido un plazo de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria, luego de cumplir previamente su labor de fiscalizar y posteriormente notificar los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa).

321 Se ha señalado que «[s]in duda, bajo las normas previamente vigentes al DL 1113, advertimos que en estricta aplicación del CT, la Administración Tributaria si se encontraba facultada para cumplir sus facultades de determinación dentro de los términos fijados en el CT; no obstante, debía guardar también con notificar sus actos de determinación y de sanción dentro del plazo prescriptorio -que iniciaba su cómputo en la misma oportunidad-, para efectos de interrumpir oportunamente el plazo de prescripción de su facultad de exigir el pago de las deudas. Es recién a partir de la vigencia del DL 1113, que cambia el paradigma de las reglas de prescripción para exigir el pago de las deudas notificadas en valores, y que el inicio del cómputo de su plazo pasa a diferenciarse en el tiempo, mediante un desdoblamiento del curso de este plazo en función a las deudas determinadas por el contribuyente y las que sobrevienen mediante la notificación de posteriores valores emitidos por la Administración. Antes de la vigencia de esta norma, fue claro -y no motivo de una interpretación, como señala la exposición de motivos- que el inicio del cómputo de la facultad de exigir el pago se reguló por lo dispuesto en los numerales 1 al 4 del artículo 44 del CT, fue similar para las distintas facultades de la administración, y que, igualmente, respecto a la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria este era un único plazo prescriptorio que englobaba toda deuda, tanto la liquidada por el contribuyente o por la Administración Tributaria» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 6-7).

En ese sentido, sostener que para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se requiere que previamente se haya notificado la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa, en estricto no supone una conclusión derivada o que se puede extraer del tratamiento normativo uniforme -a nivel legal y jurisprudencial- que ha tenido -durante toda su historia- este régimen tributario.

Supone, a nuestro entender, tratar de justificar la (supuesta) validez formal de la PDCT. Más aún, supone tratar de justificar la inacción de la Autoridad Tributaria para fiscalizar, determinar la obligación tributaria e imponer sanciones en el plazo de ley.

Cierto. Como se explica en líneas siguientes, se afirma, en nuestra opinión, que no es posible jurídicamente que se inicie el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, si previamente no se ha notificado un valor tributario (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa).

Esto, precisamente, para justificar el traslado de la aplicación del régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria previsto en el Decreto Legislativo No. 1113, *a todos los plazos de prescripción que se hayan iniciado hasta el 1 de enero de 2012*. Traslado que supone volver a computar un plazo de prescripción, sobre la base de una nueva fecha de inicio de cómputo del plazo que -incluso- ya estaba agotado.

Sin embargo, esta situación no sería posible única y exclusivamente con la aplicación del régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria previsto hasta el 13 de septiembre de 2018 (que incluye para ese momento ya la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113).

Para ello, no queda duda que era y ha sido necesario la incorporación de un elemento exógeno e intempestivo, como es una ley *ad hoc* para el tema (v.gr., la PDCT).

Solo con esta disposición se ha logrado, por mera aplicación formal de la ley, *volver obligatoria -en el 2018- la regla incorporada en el año 2012* (v.gr. mediante Decreto Legislativo No. 1113), *para todos los casos, incluyendo situaciones anteriores al año 2012*.

2. Aspectos relativos a la aplicabilidad (o no) de la teoría de la *actio nata*

a) Sobre el concepto y la función de la teoría de la *actio nata*

Se señala que no es posible que se inicie el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, si esta no ha nacido. Para este efecto, se exige como condición única, previa e indispensable, que se haya emitido y notificado la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa.

Sin embargo, en función a la estructura y a la naturaleza del régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, es importante notar que esta exigencia -como condición única - de notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa, para que se entienda válidamente iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (para situaciones iniciadas hasta el 1 de enero de 2012), supone *trasladar* una *noción no aplicable* en forma directa a la materia tributaria.

Esta noción, como se explica a continuación, es la teoría de la *actio nata*. Veamos:

- Conforme a la teoría de la *actio nata* -principio romanista, que ha tenido explicación en la naturaleza de las normas del derecho privado³²²-, el plazo de prescripción extintiva no comienza a correr si la acción no ha nacido (*actio nondum natae non praescribitur*)³²³.

Esta teoría, entonces, supone una regla jurídica general para facilitar el inicio del cómputo del plazo de prescripción extintiva para el cobro de un derecho de crédito³²⁴.

- Salvo que exista una regulación especial, expresa y específica en sentido distinto en el correspondiente ordenamiento jurídico³²⁵,³²⁶ un entendimiento adecuado de esta regla exige que el inicio del plazo de prescripción se inicie *efectivamente* cuando el cobro del crédito *pudo*³²⁷ ser realizado por el acreedor.

Es decir, conforme a esta regla, solo se debe iniciar el plazo de prescripción cuando la pretensión del acreedor sea legal y objetivamente posible de ser ejercida.

- En ese sentido, en atención a que el plazo de prescripción para realizar el cobro de la deuda se inicia desde el momento que el acreedor civil pudo haber ejercitado las acciones dirigidas a este efecto, es condición preexistente que el derecho de crédito sea una deuda *exigible, vencida y líquida*³²⁸.

Esto es así, porque se entiende -conforme a esta teoría-, que el acreedor no podría haber ejercitado las acciones para el cobro.

- Se excluye, por eso, toda situación que genere que el plazo de prescripción del cobro se inicie antes³²⁹, o que impida que el acreedor civil pueda ejercer las acciones de cobro correspondientes (v.gr., suspensión de la prescripción³³⁰).

322 VIDAL RAMÍREZ, Fernando. Op. Cit.; GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 37-38.

323 MARÍN LOPEZ, Manuel Jesús. *El dies a quo del plazo de prescripción extintiva: el artículo 1969 del Código Civil*. p. 82. En: MARÍN LOPEZ, Manuel Jesús y otros. La prescripción extintiva. Op. Cit.; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 88.

324 VIDAL RAMÍREZ, Fernando. Op. Cit.; GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 37, 133.

325 En nuestro ordenamiento jurídico, esta regla de inicio de la prescripción extintiva *tendría* aplicación para la prescripción en materia civil, a partir de lo previsto en el artículo 1993 del Código Civil (En tal sentido, ver: VIDAL RAMÍREZ, Fernando (1996). El Decurso Prescriptorio. En: Actualidad Jurídica. (30). Lima: Gaceta Jurídica).

Esta disposición del Código Civil establece que «*[l]a prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción y continúa contra los sucesores del titular del derecho*» (el subrayado es agregado nuestro).

326 En nuestra opinión, esta disposición establece un *dies a quo* sujeto a diversas interpretaciones, esto es, es incierto. En tal sentido, ver: ARIANO DEHO, Eugenia (2014). Reflexiones sobre la prescripción y la caducidad a los treinta años de vigencia del Código Civil. p. 331. En: Themis. Revista de Derecho. (66).

327 Código Civil. Exposición de Motivos y Comentarios (T. VI). Lima: Okura Editores S.A. p. 814; GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem. p. 37-38, 132; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 88.

328 Código Civil. Exposición de Motivos y Comentarios (T. VI). Op. Cit. p. 814; GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 38, 133.

329 GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem. p. 133.

330 En nuestro ordenamiento jurídico, el numeral 8 del artículo 1994 del Código Civil establece -como regla general- que la suspensión de la prescripción se suspende «*[m]ientras sea imposible reclamar el derecho ante un tribunal peruano*».

Se excluyen, precisamente también por mandato de esta regla, las situaciones en las cuales el plazo de prescripción para exigir el pago no se inicie, aun cuando el acreedor pudo haber ejercitado las actuaciones correspondientes a tal fin³³¹.

Como se puede apreciar, la teoría de la *actio nata* es una regla general para facilitar el inicio del plazo de prescripción, sujeta a lo previsto en forma expresa en cada ordenamiento jurídico para el régimen de prescripción.

Su exigencia puede ser predicada, se entiende, si el acreedor pudo conocer y actuar para exigir el cobro de la correspondiente deuda. Si conociendo y pudiendo actuar, no hizo lo necesario a tal efecto, el inicio y consecuente cómputo del plazo de prescripción se entiende configurado válidamente.

b) Sobre la aplicación directa -o no- de la teoría de la *actio nata* en el ámbito de la prescripción extintiva en materia tributaria

La teoría de la *actio nata* no tiene aplicación directa en el régimen normativo de la prescripción extintiva en materia tributaria, toda vez que nos encontramos ante reglas especiales y de naturaleza distinta a la fijación y exigibilidad de un derecho de crédito en otro ámbito. Su aplicación, precisamente por lo anterior, exige una necesaria adaptación³³². Así, entre otras consideraciones fácticas y jurídicas, trasladar en forma *automática* y sin adaptación esta teoría de la *actio nata* del derecho civil al ámbito tributario, supone desconocer:

- (i) que, existe un procedimiento administrativo tributario *previo* que debe ser iniciado, desarrollado -en un plazo razonable de cuatro (4) años- y concluido -en forma válida para fiscalizar y, consecuentemente, (re)determinar las obligaciones tributarias declaradas por los contribuyentes³³³, a fin de establecer deuda tributaria -de ser el caso-³³⁴ en un caso concreto³³⁵; (ii) que el inicio, desarrollo y conclusión de este

331 GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 133; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 89.

332 MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 95.

333 Ver, *supra*, Nota No. 300.

334 Situación importante para aclarar que mientras la Autoridad Tributaria no haya iniciado, desarrollo y concluido el procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, consecuente, determinación de la obligación tributaria en un caso concreto, no se puede afirmar que se está impiendo cobrar las deudas tributarias. Antes de eso, solo existe la potestad de la Autoridad Tributaria de liquidar, de ser el caso, una deuda tributaria. Sin embargo, también es posible determinar saldo a favor y/o pérdida tributaria.

En ese sentido, en estricto nos encontramos no ante *deudas tributarias*, sino ante *deudas contingentes*, que dependerán: (i) que se hayan liquidado en un caso concreto; (ii) que se considere que existen altas probabilidades que la liquidación de deuda tributaria (adicional a la que haya autoliquidado el deudor tributario) se vaya a confirmar por los órganos resolutores administrativos y judiciales en materia tributaria (v.gr., es el caso de muchas deudas tributarias que contravienen jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, informes vinculantes de la propia Autoridad Tributaria (v.gr. artículo 94 del Código Tributario), jurisprudencia vinculante del Tribunal Constitucional, o jurisprudencia emitida por la Corte Suprema de Justicia, entre otros supuestos); y, (iii) que se confirme en forma favorable y definitiva en favor del Estado.

Antes de esto, solo entonces, nos encontramos ante expectativas. Distinto es el caso de la deuda tributaria autoliquidada por el contribuyente, la cual es líquida y exigible a partir del momento que se presenta la declaración jurada correspondiente a un tributo y período específico.

335 Se ha señalado que «(...) el mero hecho que exista una prescripción de un derecho que no es de crédito sino de determinación del contenido de un crédito, viene a erosionar la aplicabilidad de los postulados de la regla de la *actio nata*» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 38). Se ha agregado que «[e]n materia tributaria, la regla de la *actio nata* solo operaría si el objeto de la prescripción fuese la obligación tributaria, pero ello no es posible si tenemos en cuenta la existencia de esa duplicitud de facultades (liquidar y cobrar)» (Ibid. Dem. p. 135).

procedimiento administrativo tributario *previo* está sujeto a la *potestad discrecional directa* de la Autoridad Tributaria³³⁶, esto es, dependerá de la autoridad iniciar o no este procedimiento³³⁷; (iii) que, por tanto, no existe impedimento per se para que la Autoridad Tributaria -actuando de buena fe y de oficio³³⁸- cumpla previamente con el inicio, desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo tributario *previo* de fiscalización y, consecuente, determinación de la obligación tributaria a fin de establecer, en un caso concreto, la correspondiente deuda tributaria y exigir su pago;

- (iv) que, en todo caso, la Autoridad Tributaria deberá acreditar -en forma fehaciente³³⁹- una situación de impedimento para haber ejercido y/o ejercer sus potestades administrativas de fiscalización y consecuente determinación de las obligaciones tributarias en un caso en particular; (v) que, en cualquier caso, los *impedimentos* para que la Autoridad Tributaria cumpla previamente con el inicio, desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, consecuente, determinación de la obligación tributaria a fin de establecer, en un caso concreto, la correspondiente deuda tributaria y exigir su pago, deben encontrarse *expresa y específicamente* previstos por ley; (vi) que, en este supuesto de fiscalización previa para la posterior determinación de la deuda tributaria, de ser el caso-, estos impedimentos únicamente deben ser aplicados -en una situación normal- en función y forma *independiente* para el ejercicio de cada una de las potestades previstas por ley para la Autoridad Tributaria; (vii) que, en ese sentido, no es posible desconocer el inicio, cómputo y fin de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, en función a causales de interrupción y suspensión previstas para las otras potestades de la Autoridad Tributaria (v.gr., determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones); (viii) que, por tanto, se entiende que los impedimentos que pueden afectar la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, solo y únicamente deben ser los previstos expresa, directa y específicamente para la imposibilidad temporal (v.gr., suspensión³⁴⁰ de la prescripción) del ejercicio de esta acción;
- (ix) que, en atención a lo anterior, y en especial al rol de autoliquidación de los tributos que existe en nuestro ordenamiento jurídico, la Autoridad Tributaria tiene *conocimiento de los hechos con relevancia fiscal* (v.gr., contenidos en la declaración jurada presentada³⁴¹), del momento de su puesta a conocimiento (v.gr., fecha de presentación de la declaración jurada, conforme al cronograma que se fije a tal efecto), y de la identidad del contribuyente (v.gr., a nombre de quien se presentada la

336 Ver, *supra*, Nota No. 87 e, *infra*, Nota No. 395.

337 Se ha señalado que «(...) ya hemos criticado la posible invocación de la regla de la *actio nata* respecto a la posición de un sujeto como la Administración, acreedora, pero al mismo tiempo, titular del privilegio *posicional* de determinar el contenido del crédito del que es titular» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 140).

338 A este efecto, ver el numeral 1.3 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG (Ver, *supra*, Nota No. 86).

339 El numeral 173.1 del artículo 173 de la LPAG establece que «[...]a carga de la prueba se rige por el principio de *impulso de oficio establecido en la presente Ley*». A este efecto, ver el numeral 1.3 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG (Ver, *supra*, Nota No. 86).

340 GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 133.

341 SÁNCHEZ GARCÍA, Miguel. La gestión tributaria. Op. Cit. p. 426; JOVÉ I VITALTA, Jordi. Comunicación tributaria. Naturaleza y efectos. Op. Cit. p. 60; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 99; GARCÍA NOVOA, César. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. p. 442. En: Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit.

declaración jurada)³⁴²; (x) que, por tanto, no debe existir objeción para sostener que la Autoridad Tributaria tiene la posibilidad efectiva y real de realizar estas comprobaciones administrativas previas para establecer una deuda tributaria -en un caso concreto-, y así exigir consecuentemente accionar, esto es, exigir su pago³⁴³;

- (xi) que, en consecuencia, el *inicio del plazo* de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria no puede estar sujeto -para su fijación- a la actuación única y exclusiva de la Autoridad Tributaria³⁴⁴; (xii) que, dejar en potestad única y exclusiva de la Autoridad Tributaria la oportunidad para el inicio, desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, consecuente, determinación de la obligación tributaria en un caso en concreto, para que cuando esto ocurra solo en ese momento sostener que se inicia el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria, supone una avalar una situación de afectación al principio de seguridad jurídica³⁴⁵;
- (xiii) que esta situación de afectación al principio de seguridad jurídica se ve agravada cuando el régimen normativo de prescripción extintiva de la determinación de la obligación tributaria y para la imposición de sanciones, genera situaciones de indefinición para el plazo para la emisión y notificación de resolución de determinación y/o resolución de multa, generándose un *descalce* con el régimen normativo de la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, en especial tratándose del inicio de su cómputo (según se explicará en líneas siguientes); (xiv) que, producto de esta situación, a fin de equilibrar el ejercicio de las potestades administrativas de la Autoridad Tributaria y -a su vez- no afectar el principio constitucional de seguridad jurídica, se exige que la Autoridad Tributaria -en cumplimiento del principio de verdad material e impulso de oficio³⁴⁶- ajuste en forma *imperativa*³⁴⁷ todas sus acciones y/o

342 Esta posibilidad real de conocer los hechos con relevancia fiscal que permiten realizar las comprobaciones y verificaciones administrativas necesarias a fin de determinar, de ser el caso, la correspondiente deuda tributaria de un tributo y período específico, se ha visto incrementada en la actualidad, entre otras situaciones, con la implementación de: (i) la facturación electrónica; (ii) los libros electrónicos; (iii) los cruces de información con terceros; (iv) la flexibilización del secreto bancario; (v) el acogimiento a los régimen de amnistía fiscal.

343 Se ha señalado que «(...) la Administración Tributaria tiene la facultad de modificar la determinación de la obligación tributaria realizada por el contribuyente. Nótese que esta facultad implica que la Administración Tributaria puede determinar una mayor deuda a la declarada por el contribuyente. Esta diferenciación puede confirmarse de la lectura del artículo 63 del CT. La Administración Tributaria, durante el período de prescripción, puede determinar la obligación tributaria sobre base cierta o base presunta» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 7). Es decir, se reconoce que es una potestad de la Autoridad Tributaria establecer en forma previa la deuda tributaria que, por tanto, se exigirá su pago.

344 En tal sentido, ver: MARTÍN CACERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 94.
345 Se ha señalado que «(...) resulta totalmente cuestionable y contrario a principios fundamentales, el pretender condicionar el inicio del cómputo de la prescripción a la previa notificación de la Resolución de Determinación o Imposición de Sanción (tal como lo prevé el Decreto No. 1113, que incorpora el numeral 7 al artículo 44 del CT). Ello, en definitiva, desnaturalizaría la esencia misma de la figura de la prescripción, pues el inicio de su cómputo estaría supeditado a una acción previa por parte del acreedor. Ello conduciría al absurdo de que podría no comenzar la prescripción por la mera falta de fiscalización o por la ausencia de ejercicio de la acción de cobro por parte de la Administración. Con lo de negativo que tendría para la seguridad jurídica que el inicio de la prescripción dependa del perjudicado por ella» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (GARCÍA NOVOA, César. La vulneración del principio de seguridad jurídica por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 en el ordenamiento peruano. Op. Cit. p. 18).

346 Ver, *supra*, Nota No. 86.

347 FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Op. Cit. p. 17; MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 100; PÉREZ ARRAIZ, Javier. La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión. Op. Cit. p. 125; AGUALLO AVILÉS, Ángel. El contribuyente frente a los planes de inspección.

comprobaciones, de tal forma que las mismas se encuentren dirigidas, en forma efectiva, a la finalidad para la cual fue prevista, esto es, la emisión y notificación de la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa³⁴⁸, para el cumplimiento necesario del régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, en especial para permitir su inicio; (xv) que, la (re)determinación de la declaración jurada presentada por el contribuyente, no solo es un acto que genera certeza (v.gr., establece el monto de la posible deuda tributaria)³⁴⁹, sino -precisamente por lo anterior-, genera el nacimiento del crédito, derivado de un acto propio de la Autoridad Tributaria, para el ejercicio de otro acto propio posterior (v.gr., el cobro); (xvi) que, esta regla de facilitación del inicio del plazo de prescripción del cobro de un derecho de crédito (v.gr., la teoría de la *actio nata*), por tanto, no aplica en forma directa en el ámbito tributario, como se pretende, porque se requiere una actuación previa de la Autoridad Tributaria para establecer una deuda exigible, vencida y líquida que cobrar;

- (xvi) que, tratándose de la normativa tributaria relativa a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113, se conocía y era de público conocimiento: (xvi.1) que el plazo de prescripción extintiva general era de cuatro (4) años (v.gr., plazo razonable para ejercer sus potestades administrativas, tratándose de un régimen que establece un criterio objetivo -uno (1) de enero del año siguiente de presentación de la declaración jurada- para el inicio del plazo de prescripción)³⁵⁰; (xvi.2) que existía una *norma específica y especial*³⁵¹ en el ámbito tributario que regulaba el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, como es el caso del numeral 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario; (xvi.3) que, por tanto, al existir una regla especial y específica, no es posible -por ejemplo-, la aplicación directa al ámbito tributario la regla prevista en el artículo 1993 del Código Civil³⁵²; (xvi.4) que el plazo de prescripción se iniciaba el 1 de enero del año siguiente -por ejemplo- al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada; (xvi.5) que se tenía que fiscalizar y determinar previamente

Op. Cit. p. 51; MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. Op. Cit. p. 434.

348 Ver, *infra*, Nota No. 394.

349 GARCÍA NOVOA, César. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Op. Cit. p. 70.

350 Se ha señalado que «lresulta razonable que la SUNAT tenga un plazo de cuatro (4) años desde el ejercicio siguiente al de la presentación de la declaración jurada para exigir el cobro de la deuda declarada. Efectivamente, solo puede iniciarse el plazo de prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria que el contribuyente comunicó mediante su declaración jurada» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 8).

351 La teoría de la *actio nata* aplica en los supuestos de prescripción que no tengan una regla legal específica sobre el dies a quo. En tal sentido, ver: MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús. El dies a quo del plazo de prescripción extintiva: el artículo 1969 del Código Civil. p. 80. En: MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús y otros. La prescripción extintiva. Op. Cit.

352 Sobre la posibilidad de aplicar en forma supletoria normas distintas a las tributarias, ante la falta de una regulación especial en esta materia, y siempre y cuando no sea contraria o desnaturalice la ley tributaria, en especial sobre prescripción extintiva, ver: sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia en los expedientes No. 2483-2017, No. 2756-2017, No. 3610-2018, No. 3859-2017, No. 4076-2017, No. 5138-2017, No. 5148-2017, No. 6271-2017, No. 6542-2017, No. 6573-2017, No. 13417-2017, No. 14350-2017, No. 15924-2017, No. 17656-2016, No. 18194-2017, No. 26901-2017, No. 7678-2017, No. 13201-2016, No. 12246-2017, 7307-2017, No. 12361-2017, No. 12339-2017, No. 6322-2017, No. 12476-2018, No. 26233-2017, No. 9444-2018, No. 14147-2017, No. 13034-2016, No. 24594-2017, No. 9428-2018, No. 729-2018, No. 9510-2017, No. 6615-2017, No. 15217-2018, No. 18667-2018, No. 8984-2018, entre otras.

la obligación tributaria a fin de notificar la resolución de determinación y/o resolución de multa³⁵³; (xvi.6) que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba conjuntamente con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, e imponer sanciones; (xvi.7) que las causales de interrupción y suspensión para exigir el pago de la deuda tributaria se encontraban previstas en el artículo 45 y 46 del Código Tributario, conforme al marco normativo previsto hasta el 27 de septiembre de 2012 (v.gr., fecha anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113); (xvi.8) que si se notificaba la resolución de determinación y/o resolución de multa, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se interrumpía, reiniciándose nuevamente desde el día siguiente de ocurrencia del acto de interrupción de la prescripción; (xvi.9) que, insistimos en esto, siempre la Autoridad Tributaria tenía y tiene cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria, luego de notificada la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa. Solo que siempre ha tenido y tiene la obligación de fiscalizar y liquidar la deuda tributaria previamente, en el plazo previsto por ley. No se puede asumir que existe un plazo indefinido para fiscalizar y solo cuando esa indefinición termine con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, recién se podrá cobrar en el plazo de cuatro (4) años; (xvi.10) que la Autoridad Tributaria siempre estuvo en conocimiento, capacidad y control de realizar todas las acciones para que la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias (iniciadas hasta el 1 de enero de 2012), no ocurra al vencimiento del plazo de prescripción correspondiente, conforme al régimen normativo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria³⁵⁴; (xvi.11) que, en aplicación de la teoría de la *actio nata*, por tanto, se

353 Ver, *supra*, Nota No. 33 e, *infra*, Nota No. 394.

354 Se ha señalado que «[c]onforme podemos observar en el punto anterior, la notificación de la RD permitía que el deudor tributario conozca la liquidación del impuesto que realizaba la Administración Tributaria. A partir de ese momento, se reiniciaba el plazo de prescripción que tenía la Administración para cobrar la deuda contenida en la RD o RM» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es constitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 8). Es decir, se indica que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya se había iniciado, conforme así lo establecía la legislación vigente anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113. Sin embargo, seguidamente, se señaló que «[e]n esa línea, no resultaba lógico que se inicié el plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda determinada por la SUNAT antes de que se notifique la RD o RM. Solo a partir de ese momento el deudor conocía que tenía una deuda que el Fisco podía cobrar. No puede computarse el plazo de prescripción para el cobro de la deuda si todavía no se puede accionar. Esto solo ocurre cuando se notifica la RD o RM. Por esta razón, no es cierto que el CT estableció que sea lo mismo el plazo para la prescripción de la acción a fin de exigir el cobro de la deuda determinada por la SUNAT y el plazo para la prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda declarada por el contribuyente» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es constitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 8-9).

Esta última afirmación, en nuestra opinión, parte de una premisa no acorde con la funcionalidad y legalidad del régimen general de determinación de la obligación tributaria en nuestro país. A saber, que: (i) el contribuyente presenta la determinación de su obligación tributaria en su declaración jurada («declarada por el contribuyente»); (ii) se iniciaba el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria (v.gr., 1 de enero del año siguiente de la presentación de la declaración jurada); (iii) SUNAT tenía un plazo razonable de cuatro (4) años para fiscalizar y reliquidar la deuda tributaria declarada por el contribuyente («determinada por la SUNAT»); esto es, es una determinación luego de otra (primero determina el contribuyente y sobre eso determina SUNAT); no son determinaciones excluyentes o independientes; (iv) la reliquidación se manifiesta mediante la notificación de la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa (v.gr., no aplica el supuesto de emisión y notificación de una orden de pago -artículo 78 del Código Tributario, toda vez que la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113 está referida únicamente para el supuesto de inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación y/o la resolución de multa). Es decir, el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113,

excluye toda posibilidad que el plazo de prescripción para la acción para exigir el pago de la deuda tributaria no haya iniciado y computado efectivamente hasta vencer su plazo, conforme a la legislación vigente sobre la materia en mención;

- (xvii) que, tratándose de la normativa tributaria relativa a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, *después de la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113*: (xvii.1) la Autoridad Tributaria se encuentra obligada a fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias en el plazo general de cuatro (4) años; (xvii.2) vencido este plazo para fiscalizar y determinar la obligación tributaria, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se extingue *per se*; (xvii.3) en aplicación de la teoría de la *actio nata*, ya no es posible que luego de vencido el plazo de cuatro (4) años para fiscalizar y determinar la obligación tributaria, se pretenda sostener que el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria se mantiene vigente, si precisamente la condición previa y necesaria para su operatividad (v.gr., una deuda exigible, vencida y líquida), ya no es posible que tenga existencia jurídica.

Como se puede apreciar, la teoría de la *actio nata* es una regla general de facilitación para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de un derecho de crédito.

Sin embargo, tanto en el régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria anterior o posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *su aplicación no es posible en forma directa* porque la *existencia* de la deuda tributaria siempre está sujeta a una actuación administrativa previa de la misma Autoridad Tributaria.

En efecto, una situación que permite evidenciar la naturaleza de la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, en relación a la prescripción extintiva en *materia civil*, se presenta en los casos en los que la fiscalización y determinación de la obligación tributaria supone establecer saldo a favor de un tributo, o establecer pérdida tributaria³⁵⁵.

no aplica para el supuesto de órdenes de pago); (v) se iniciaba un plazo de cuatro (4) años para el cobro de la deuda tributaria (v.gr., precisamente por efecto de la interrupción del plazo de prescripción, que supone el reinicio del plazo ya iniciado). Es decir, siempre SUNAT podía y puede accionar. Solo era necesario cumplir con el plazo razonable de cuatro (4) años para notificar dentro del mismo el acto administrativo tributario correspondiente, actuación que estaba en conocimiento, potestad y absoluto control de la Autoridad Tributaria, en atención al carácter discrecional de la fiscalización tributaria. Esta es una situación lógica, toda vez que la prescripción es un mecanismo que exige la actuación de la Autoridad Tributaria en un plazo previsto por ley. Por tanto, en atención a la naturaleza del sistema de determinación de la obligación tributaria, la Autoridad Tributaria no cumple con accionar para fiscalizar y determinar previamente, es claro que no va a poder accionar para realizar el cobro de la eventual deuda tributaria que reliquide. Precisamente porque ese accionar se puede realizar desde el 1 de enero del año siguiente de presentada la declaración jurada (v.gr., criterio objetivo), el inicio del plazo de prescripción se inicia en beneficio del contribuyente. Solo si la Autoridad Tributaria actúa en el plazo de ley, el sistema jurídico brinda protección y genera un plazo para el cobro. No aceptar lo anterior, supone aceptar que la notificación de los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), pueden ser notificados luego de los cuatro (4) años. Y como en ese momento «recién se puede accionar el cobro», recién en ese momento se inicia el plazo de prescripción. Esta situación, como es claro, no es acorde con el sistema tributario de determinación y cobro de las deudas tributarias.

355 Solo a modo de precisión, se entiende que la emisión de una resolución de determinación se debe materializar por única vez y en forma definitiva, incluso aun cuando no exista derecho de crédito pendiente. Así se ha destacado que «(…) la certeza del derecho -que es uno de sus fines- exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ella no pueda ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptada por éste. El acto puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la administración, engendrando un derecho por parte de aquél al mantenimiento de la situación creada (...)» (GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero (V. I). Op. Cit. p. 455).

Así, como premisa, se advierte que siempre debe existir el inicio, desarrollo y conclusión de un procedimiento administrativo tributario previo, sujeto a actuación y cumplimiento por parte de la Autoridad Tributaria.

Por tal motivo, la ausencia de notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa no puede ser una situación *per se* que haya impedido que se haya iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Si esta notificación administrativa estaba en control y ejercicio previo de las potestades de la Autoridad Tributaria para que ocurra, y no fue realizado en el plazo previsto para tal efecto, no existe situación jurídica que permita excluir o impedir el inicio y continuación del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta su culminación, conforme a ley.

En ese sentido, la Autoridad Tributaria siempre estuvo habilitada legalmente y pudo (antes del 28 de septiembre de 2012) y puede a la fecha (después del 28 de septiembre de 2012), realizar todas las actuaciones necesarias para establecer y realizar el cobro de la deuda tributaria, en el plazo de ley.

Ha dependido y depende de su *acto propio*, y así están estructuradas las normas para fiscalizar y determinar la obligación tributaria (v.gr., incluso, sobre base presunta), para que la deuda tributaria exista en forma previa y sea exigible al deudor tributario.

Es decir, incluso si se pretendiera aplicar en forma automática la teoría de *actio nata* al tema materia de análisis, el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria *igual* se hubiera producido, por tratarse de un hecho objetivo, conocido por la Autoridad Tributaria y, por tanto, posible de actuación y ejecución inmediata para el nacimiento y acreditación de la *potencial* deuda tributaria materia de cobro.

Por tanto, no se puede afirmar -válidamente- que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se puede iniciar con motivo de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, en forma independiente a las reglas y plazos previstos en el ordenamiento jurídico para fiscalizar y determinar *previamente* las obligaciones tributarias.

Aceptar esta (pretendida) independencia jurídica supone aceptar que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria es *imprescriptible*.

3. **Sobre por qué el régimen normativo de la prescripción extintiva para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, ha contribuido a la (errada) conclusión que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria no se inicia mientras no se emitan la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa**

Esta premisa parte por conocer, comprender y aplicar de manera integral el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, previsto en nuestro ordenamiento jurídico.

En efecto, es importante conocer que el 1 de abril de 2007, entraron en vigencia las modificaciones al artículo 45 y 46 del Código Tributario. En virtud de lo previsto en el

literal c) del numeral 1 del artículo 45³⁵⁶ de este cuerpo legal, se estableció que el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de *cualquier acto de la Autoridad Tributaria* dirigido -entre otros- al ejercicio de la facultad de fiscalización para la determinación de la obligación tributaria.

En el mismo sentido se encuentra el literal a) del numeral 3 del artículo 45³⁵⁷ del Código Tributario, el cual dispone que el plazo de prescripción para imponer sanciones se interrumpe por la notificación de *cualquier acto* de la Autoridad Tributaria dirigido -entre otros- al ejercicio de la facultad de fiscalización para la aplicación de sanciones.

Más allá de la constitucionalidad de estas disposiciones (v.gr., literal c) del numeral 1, y literal a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario), el efecto jurídico práctico es claro: *cada vez* que la Autoridad Tributaria notifica un *documento dirigido* a fiscalizar la determinación de la obligación tributaria e imponer sanciones, el plazo de prescripción *se interrumpe*, esto es, se inicia nuevamente.

Esta situación, para fines de la potestad de determinación e imposición de sanciones, ha generado y genera a la fecha que la prescripción asociada a estas potestades se encuentre en permanente indefinición³⁵⁸, esto es, sea *imprescriptible*³⁵⁹.

356 «Artículo 45º.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. *El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:*
(...)
- c) *Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial»* (Texto actual del dispositivo legal, cuyo subrayado es agregado nuestro para advertir la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113).

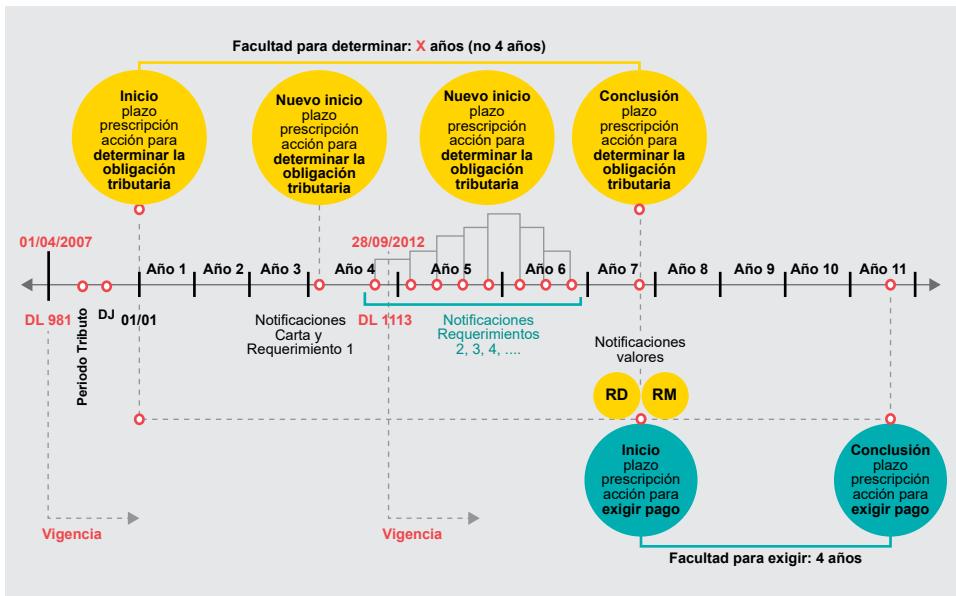
357 «Artículo 45º.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

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»* (Texto actual del dispositivo legal, cuyo subrayado es agregado nuestro para advertir la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113).

358 Se ha señalado que «(...) la inclusión de la causal de interrupción, prevista en el citado inciso c), tiene por efecto que se presente una permanente interrupción del plazo de prescripción, pues la notificación de cada acto administrativo durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización y que conduce a la emisión de la resolución de determinación, interrumpe el plazo de prescripción. Ello, sumado a la ausencia del fundamento de la causal de interrupción, toda vez que, en rigor, es con la notificación de la resolución de determinación que se ejerce la acción de determinar la obligación tributaria y no con aquellos actos previos que conducen a la obtención de la información para validar o modificar la determinación efectuada por el deudor tributario, establece la necesidad de modificar la causal de interrupción del plazo de prescripción prevista en el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario» (CALLER FERREYROS, María Eugenia. La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. Op. Cit. p. 37). En ese sentido, se indica que «[l]uego de efectuado el análisis de las normas contenidas en el Código Tributario en lo que se refiere a las causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción, resulta que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se puede tornar en imprescriptible, en tanto se presenten, en forma concurrente, el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la impugnación de la resolución de determinación que se emite como consecuencia de dicho procedimiento (...)» (Ibid. Dem. p. 59).

359 FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Op. Cit. p. 18.

A continuación se presenta de manera gráfica el efecto jurídico que se presenta con motivo de la aplicación del régimen de prescripción para determinar la obligación tributaria (v.gr., con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981) y para exigir el pago de la deuda tributaria (v.gr., con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113):



Como se puede apreciar, desde el 1 de abril de 2007 (v.gr., producto de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981), el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se interrumpe en cada oportunidad que la Autoridad Tributaria notifica -por ejemplo-, un requerimiento de información con motivo de un procedimiento administrativo tributario de fiscalización.

Esta situación genera, por efecto jurídico de la institución de la interrupción, que se reinicie el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria en cada oportunidad en que se notifica estos requerimientos.

Así, el plazo de prescripción general de cuatro (4) años, previsto en el artículo 43 del Código Tributario, deja de tener vigencia material para tornarse indefinido.

Precisamente porque el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria se torna indefinido por la notificación de estos requerimientos de información, la conclusión del procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente notificación de los correspondientes actos administrativos tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), se vuelve una situación incierta³⁶⁰.

360 Se ha señalado que «(...) la capacidad de comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes para, posteriormente, exigir el pago de deudas tributarias, debe guardar una relación directa con el plazo que la ley señale del que disponen los órganos de la Administración Tributaria para el ejercicio de esos derechos» (ESEVERRI, Ernesto. La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Op. Cit. p. 39).

Si a este escenario descrito se agrega que por la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., 28 de septiembre de 2012), recién con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa se inicia el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria (v.gr., incluso para los supuestos en los que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había iniciado o concluido antes del 1 de enero de 2012, producto de la entrada en vigencia de la PDCT), se podría entender que siempre está *latente* la posibilidad de notificar liquidaciones de deuda tributaria, más allá del plazo general de cuatro (4) años previsto para tal efecto.

Por tanto, a partir de ese momento (v.gr., luego incluso de más de 10 años, como sería, por ejemplo, para el caso del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a noviembre de 2011), se podría exigir por primera vez el pago de la deuda tributaria.

Esta situación de *imprescriptibilidad* se debe a que en nuestro ordenamiento jurídico no existe en forma expresa y específica una limitación³⁶¹, básicamente cuantitativa³⁶², para evitar la producción de este -permanente- efecto de indefinición derivado de la aplicación del régimen de prescripción para la determinación de la obligación tributaria³⁶³.

Basta la notificación de un requerimiento administrativo de fiscalización tributaria el 31 de diciembre del año en que va a prescribir el ejercicio de la potestad para determinar la obligación tributaria y/o imponer sanciones, para que el plazo de prescripción se reinicie³⁶⁴.

361 Se ha señalado que en las «(...) modernas legislaciones sobre prescripción se establece un plazo máximo más allá del cual el acreedor no puede ejercitar su derecho (...). Se trata de una regla de cierre del sistema, que trata de evitar que el plazo de prescripción se prolongue en exceso (incluso indefinidamente), afectando así a la seguridad jurídica. Por lo tanto, una vez transcurrido el período de tiempo que se determine, la pretensión se considerará prescrita, al margen de que con el juego de la interrupción, suspensión o vencimiento diferido debiera reputarse como no prescrita» (MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús. El dies a quo del plazo de prescripción extintiva: el artículo 1969 del Código Civil. p. 46. En: MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús y otros. La prescripción extintiva. Op. Cit.).

362 Como sí ocurre con el plazo de prescripción en materia penal y se puede utilizar como fundamento constitucional para establecer un plazo máximo a las situaciones de indefinición del plazo de prescripción en materia tributaria. En tal sentido, ver: fundamento No. 11, establecido como doctrina legal, mediante Acuerdo Plenario No. 3-2012/CJ-116, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 26 de julio de 2012.

363 Una situación merece también especial comentario. Si se ha producido la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria respecto de un tributo y período específico, no debería ser posible que exista habilitación legal para fiscalizar nuevamente dicha situación, incluso cuando lo que se pretende es fiscalizar es un ejercicio no prescrito, y respecto del cual aquel ejercicio tiene plena vinculación. Como es claro, aceptar dicha situación implicaría afectar el derecho a la seguridad jurídica de los deudores tributarios.

364 Se ha señalado que «[d]ebe excluirse la virtualidad interruptiva de aquellas actuaciones que no están orientadas a comprobar, liquidar o recaudar sino que son meras excusas para interrumpir la prescripción. La interrupción es un efecto derivado de una actuación regular, no el objetivo de dicha actuación» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 197) (En el mismo sentido, ver: Ibid. Dem. p. 197, 204, 210, 212, 227, 230). Asimismo, ha señalado un autor que «(...) la acción administrativa tiene que estar dirigida a un fin específico, se rechaza la viciosa práctica de producir actos administrativos con la única finalidad de interrumpir la prescripción (las conocidas, en jerga, como notificaciones argucia); carecerá de virtualidad interruptiva el ejercicio de potestades administrativas con un fin distinto del que le es propio, es decir, con una finalidad puramente interruptora de la prescripción (...)» (ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 181).

Esta indefinición de los plazos de prescripción, es producto de lo previsto expresamente por la ley, generando incluso afectaciones a la capacidad contributiva actual de los contribuyentes³⁶⁵.

Sin embargo, el problema se presenta cuando se pretende justificar que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria siempre se inició y se debe iniciar con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa.

Para este fin, partiendo de esta constatación del régimen de prescripción para la acción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, se recurre a *trasladar* -en forma ilegal e inconstitucional- su aplicación y consecuencias al régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (más aún, recurriendo en forma equivocada a la teoría de la *actio nata*).

Es decir, se pretende sostener que toda vez que la deuda tributaria no ha sido establecida (v.gr., precisamente por no haber concluido el correspondiente procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, consecuente, determinación de la obligación tributaria en un caso concreto), el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria no se ha iniciado válidamente.

La justificación de este (pretendido) traslado, empero, desconoce -sin duda alguna- que las reglas de prescripción para la determinación para la obligación tributaria (imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria), fueron incorporadas -como se ha señalado- por el propio Decreto Legislativo No. 981, vigente desde el 1 de abril de 2007 (con sus posteriores modificaciones a la fecha, como es el caso del Decreto Legislativo No. 1113).

En virtud al Decreto Legislativo No. 981, se estableció una diferenciación expresa y específica de cada una de las potestades administrativas de la Autoridad Tributaria, estableciendo causales de interrupción y suspensión de la prescripción para cada supuesto³⁶⁶.

En ese sentido, en aplicación de la ley, no puede trasladarse una regla de inicio del cómputo, interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción, previsto para la acción para determinar

365 Se ha señalado que «(..) una acumulación ilimitada de deudas tributarias pasadas en un momento presente podría suponer una exacción impositiva abusiva que lesionase y, a la vez, vaciase por completo la capacidad contributiva actual del sujeto pasivo, con el agravante de que dicho cobro acumulativo e ilimitado probablemente fuese debido a una falta de diligencia o incumplimiento por el acreedor tributario en el ejercicio de sus potestades de liquidación y recaudación. Es decir, la acumulación de deudas sobre e mismo contribuyente pudo ser consustancial a la naturaleza misma de algunos tributos y a las vicisitudes derivadas de su fase de pago, especialmente si esa acumulación no supera unos márgenes de tiempos razonables y es el resultado de un incumplimiento imputable al propio deudor, pero esa situación es completamente distinta de aquella otra en que la concentración de deudas en un momento dado ha sido debida a su no exigencia por la Administración a lo largo de un dilatado período de tiempo motivada, a su vez, por un reiterado descuido por parte del ente público en el ejercicio de su actividad comprobadora» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (FERNÁNDEZ LOPEZ, Roberto Ignacio. La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Op. Cit. p. 16).

366 CALLER FERREYROS, María Eugenia. La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. Op. Cit. p. 32-34).

y/o imponer sanciones, a un supuesto previsto para exigir el pago de la deuda tributaria^{367 368}. Esto no es posible y se encuentra proscrito en materia tributaria^{369 370}.

No nos encontramos, nótense, ante un problema de interpretación de las leyes tributarias. Nos encontramos ante un tema de aplicación directa y expresa de la ley. Una ley que era clara y directa hasta el 27 de septiembre de 2012, y una ley clara y directa a partir del 28 de septiembre de 2012 a la fecha.

No nos encontramos ante un régimen tributario que no ha cambiado en el tiempo y que solo están variando las interpretaciones que sobre la ley existe para determinar si para el inicio de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, se requiere o no la notificación previa de una resolución de determinación y/o resolución de multa (v.gr., antes o después del Decreto Legislativo No. 1113).

Nos encontramos, por tanto, ante una norma (v.gr., PDCT), que por imperio de ley ha permitido que se aplique en forma retroactiva el Decreto Legislativo No. 1113.

Esto, incluso, cuando para la sociedad en general (v.gr., contribuyentes, la Autoridad Tributaria y el Tribunal Fiscal), existía certeza (v.gr., a través de una resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal), de que el Decreto Legislativo No. 1113 se

³⁶⁷ Se ha señalado que «(...) el principio de independencia supone, desde el punto de vista funcional, que una actuación destinada a comprobar o liquidar solo interrumpe la prescripción del derecho a liquidar y una actuación destinada a cobrar solo interrumpe la prescripción de la acción para cobrar» (el subrayado es agregado nuestro). Por eso, se agrega, que «[...]a excepción a este principio solo puede aceptarse cuando la ley lo prevea de manera expresa» (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 225). Asimismo, se ha señalado que «[...]a actuación administrativa o de particular que interrumpe el cómputo del plazo de prescripción tiene que dirigirse específicamente al ejercicio del derecho cuya prescripción queda interrumpida, sin que su efecto interruptor pueda ser trasladado al ejercicio de otros derechos que no quedaban activados a raíz de la actuación desplegada» (ESEVERRI, Ernesto. La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Op. Cit. p. 97). En el mismo sentido, ver: ESCRIBANO, Francisco. La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Op. Cit. p. 181; Adriana Fabiola. La prescripción del crédito tributario. Op. Cit. p. 149.

³⁶⁸ Así lo ha establecido, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10671-8-2015, mediante la cual se estableció que «(...) se aprecia que la Administración consideró como acto interruptorio de los plazos de prescripción del citado tributo y períodos a la notificación de la Carta (...), mediante la cual se inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización definitiva (...). Que al respecto, cabe mencionar que el citado acto no constituye una causal de interrupción prevista legalmente respecto de la acción de la Administración para exigir el pago, según se invocó en la solicitud de prescripción, respecto de la aludida deuda, conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 45º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981. Que en efecto, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, se estableció en el artículo 45º del Código Tributario, causales específicas para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción, sea que se tratase de la acción para determinar, cobrar o sancionar a los deudores tributarios, y la notificación de los actos dirigidos al ejercicio de la facultad de fiscalización no constituye un acto de interrupción del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago de la deuda» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

³⁶⁹ Se ha señalado que «(...) por elementales exigencias de seguridad jurídica, las causas de interrupción de la prescripción deben estar tasadas. Y su regulación debe ser pormenorizada, debiendo implementarse lo que se denomina régimen jurídico de las causas de interrupción desde una perspectiva que impida la interpretación extensiva de las mismas» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (GARCÍA NOVOA, César. Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos. Op. Cit. p. 221).

³⁷⁰ Como se ha señalado, a este fin se encuentra previsto el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual dispone que «[e]n vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley». Asimismo, en relación a sus alcances, en el mismo sentido se encuentra la sentencia de casación No. 4392-2013, primer precedente judicial vinculante emitido en materia tributaria. En el mismo sentido, ver: sentencia de casación No. 6011-2017, No. 2678-2017.

tenía que aplicar para situaciones ocurridas a partir de su vigencia en adelante (v.gr., por ejemplo, el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011 en adelante, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas del período diciembre de 2011 en adelante).

No se tenía que aplicar, conforme a ley, para situaciones consumadas y/o agotadas antes de su vigencia formal (v.gr., inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria del Impuesto a la Renta, por ejemplo, del ejercicio gravable 2010, entre otras).

Solo la vigencia material del Estado Constitucional y Social de Derecho, como se indicó al inicio el presente trabajo, exigirá que situaciones de grave afectación a la *seguridad jurídica* -en general, y en especial en materia tributaria-, como valor sustancial deseado y requerido por todos, sean tuteladas y consecuentemente corregidas por nuestros órganos de justicia ordinaria y/o constitucional.

Un *deber de contribuir* mal entendido, absoluto, sin limitaciones constitucionales y legales, utilizado como *fin en sí mismo* para justificar un indebido ejercicio de la potestad normativa, de la consecuente producción normativa delegada, y de los actos derivados de la fase aplicativa de la misma, soportado en un *interés recaudatorio*, es una situación no solo claramente antitécnica.

Es una tarea que como sociedad debemos exigir y corregir para avanzar en el camino de ser un país desarrollado.

4. Sobre la imposibilidad -o no- del ejercicio de una potestad sobre la base de una autolimitación administrativa

Para dar y entender la respuesta a la presente pregunta, es importante tener suficientemente claro la premisa fáctica y operativa del problema que ha supuesto la eficacia retroactiva del Decreto Legislativo No. 1113, con motivo de la entrada en vigencia formal de la PDCT.

En nuestro ordenamiento jurídico, como se ha explicado, en una situación de cumplimiento normal: (i) la Autoridad Tributaria fija -por ejemplo, para el Impuesto a la Renta- los cronogramas de cumplimiento (v.gr., según el último dígito del RUC, en los primeros meses del año siguiente al cierre del ejercicio); (ii) los contribuyentes presentan su declaración jurada; y, (iii) a partir del 1 de enero del año siguiente se inicia el plazo de prescripción extintiva para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones.

Es decir, al igual que en la mayoría de los países del mundo, el sistema de cumplimiento tributario está estructurado sobre la base del traslado de la labor de liquidación al contribuyente. Así, es el contribuyente quien se encarga de autoliquidar sus tributos, correspondiente a un período específico, los cuales son presentados y puesto en conocimiento ante a la Autoridad Tributaria mediante la declaración jurada.

Será la Autoridad Tributaria, en cumplimiento de la ley, quien deberá ejercer sus potestades administrativas para reliquidar lo declarado por el contribuyente, previo inicio, desarrollo y conclusión del correspondiente procedimiento administrativo tributario de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria, e imposición de sanciones.

En este contexto, surge la siguiente pregunta: *¿cómo es posible, por un lado, que exista un mandato legal y constitucional que exige establecer la deuda tributaria (v.gr., tributos, multas e intereses moratorios), en un plazo de prescripción (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), y, por otro lado, que no se pueda cobrar estas deudas tributarias por no haber sido emitidas y notificadas en el plazo de prescripción previsto para exigir su pago?*

La respuesta, a partir de lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico, es clara: existe una *contradicción* en la actuación de la Autoridad Tributaria, derivada de una autolimitación administrativa³⁷¹.

A este efecto, nótese que una manifestación del principio de *seguridad jurídica*, como también hemos comentado, no solo la constituye la exigencia de previsibilidad que debe existir en la creación, interpretación y aplicación de las leyes tributarias, sino también en la expectativa de *confianza legítima* que se genera en el administrado, entre otras posibles situaciones, cuando se induce a creer que una potestad administrativa no va a ser ejercida³⁷², máxime si existe un plazo legal para tal efecto.

Esta expectativa de confianza exige que la actuación de la autoridad administrativa sea *coherente* en todo momento, no siendo permitido que se realice una actuación o acto que genera la convicción o estabilidad que algo ya no va a ocurrir.

Sin embargo, posteriormente, la misma autoridad administrativa pretende desconocer esta premisa generada, realizando actuaciones o actos que son contradictorios con esta estabilidad de la situación originaria que se ha generado previamente (v.gr., *que algo ya no va a ocurrir*)³⁷³.

Según su configuración, la protección del principio de confianza legítima exige el cumplimiento de tres (3) requisitos³⁷⁴, a saber:

371 Se ha señalado que «[l]a teoría de las autolimitaciones administrativas constituye, en verdad, un conjunto de instrumentos diversos, más complementarios, que buscan asegurar la razonabilidad, la coherencia y la isonomía en el tratamiento conferido por la administración Pública a los ciudadanos, en una expresión del estado democrático del derecho y del debido proceso legal sustancial, que prohíbe las iniquidades estatales» (Santos de Aragão, Alexandre (2010). Teoría de las Autolimitaciones Administrativas: actos propios, confianza legítima y contradicción entre órganos administrativos. p. 39. En: Revista de derecho administrativo. (9).

372 Se ha señalado que «[a]un cuando no se hubiese producido la prescripción o no hubiese transcurrido el plazo para el ejercicio legítimo del derecho, si el tiempo transcurrido fuese excesivo o se hubiese manifestado una conducta del titular que hubiese despertado la confianza del adversario en que ya no se ejercitaría, tal ejercicio sería inadmisible» (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo. Op. Cit. p. 149). Asimismo, se ha señalado que «(...) el principio de seguridad jurídica comprende la protección de las expectativas legítimas, ya que si en un determinado supuesto se produce un cambio imprevisible para el ciudadano en la línea de conducta de los poderes públicos, éste provocará la conculcación de sus expectativas legítimas» (DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Op. Cit. p. 70). En el mismo sentido, ver: BARRERO Rodríguez, Concepción. El respeto a los derechos adquiridos. Op. Cit. p. 174; ARANA GARCÍA, Estanislao (2003). La alegación de la propia torpeza y su aplicación al derecho administrativo. Granada: Editorial Comares. p. 24.

373 DÍAZ RUBIO, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Ibid. Dem. p. 85-86.

374 Ibid. Dem. p. 83-86.

- La existencia de un acto o *actuación*³⁷⁵ de una entidad administrativa, la misma que genera una situación de confianza legítima en el particular.
- Un acto o actuación contradictoria de la propia entidad administrativa en relación al acto o actuación anterior, generando una ruptura de esta expectativa de confianza en el particular.
- La existencia de la contradicción entre el acto o actuación anterior, y el acto o actuación posterior, se deben fundamentar o basar en el mismo aspecto material controvertido o respecto del cual existe incertidumbre jurídica.

Esto es lo que precisamente ha ocurrido con motivo de la actuación y actos de la Autoridad Tributaria, generada por la eficacia retroactiva del Decreto Legislativo No. 1113, a los supuestos de *inicio* del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria ocurridos (v.gr., consumados) hasta el 1 de enero de 2012.

Así, analizada la situación en forma conjunta, esta *contradicción* se manifiesta y exterioriza en: (i) la decisión de la Autoridad Tributaria de no realizar -frente a su obligación legal y constitucional de iniciar, desarrollar y concluir el correspondiente procedimiento administrativo tributario de fiscalización y consecuente determinación, para hacer vigente el deber de contribuir-, todos los actos necesarios para emitir y notificar la resolución de determinación y/o resolución de multa en el plazo de prescripción de cuatro (4) años para habilitar el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria (conforme a lo previsto en el artículo 43, y el literal 1 y 4 del artículo 44 del Código Tributario, según la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 981); y, (ii) la decisión de la Autoridad Tributaria de alegar que no es posible que se inicie el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria (conforme a lo previsto en el artículo 43, y el literal 1 y 4 del artículo 44 del Código Tributario, según la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 981), porque no se ha emitido la resolución de determinación y/o resolución de multa.

Según se puede apreciar, es la propia Autoridad Tributaria (*identidad subjetiva*), quien genera la convicción y estabilidad en un momento original, y, posteriormente, realiza un cambio inesperado en su línea de conducta previa (*actuación contradictoria*), esto es, sobre la premisa requerida para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (*identidad objetiva*).

Nótese que esta *actuación contradictoria* no se presenta por el mero y simple transcurso del tiempo en el que la Autoridad Tributaria *no ha ejercido* sus potestades administrativas para fiscalizar y consecuentemente determinar las obligaciones tributarias, manifestada o exteriorizada en la emisión de las correspondientes resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa.

375 El ámbito de aplicación de este principio, que se fundamenta en la buena fe y la seguridad jurídica, no debe encontrarse reducido a un acto, sino que se pueden basar en conductas, comportamientos, actuaciones de los sujetos, ya sea por acción u omisión. En tal sentido, ver: ARANA GARCÍA, Estanislao. La alegación de la propia torpeza y su aplicación al derecho administrativo. Op. Cit. p. 23 y ss; MAIRAL, Héctor. La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública. Op. Cit. p. 73-74.

La actuación contradictoria que afecta en el presente caso la confianza legítima -como manifestación de la seguridad jurídica-, se presenta porque la inactividad y correlativa ausencia de exteriorización de la actividad administrativa por parte de la Autoridad Tributaria (v.gr., actos dirigidos a emitir y notificar los actos administrativos tributarios), es precisamente la misma constatación fáctica -directa y causal a la actuación previa-, que se alega posteriormente que no ha ocurrido, para no ver perjudicado el ejercicio de sus potestades.

A mayor énfasis, es importante destacar que el interés público -al cual responde la Autoridad Tributaria y los contribuyentes-, no puede ser alegado y utilizado como fundamento jurídico válido para desconocer el acto o actuación previa de la Autoridad Tributaria (v.gr., decisión de no ejercer la potestad administrativa de emitir y notificar la resolución de determinación y/o resolución de multa) y luego sostener, por tanto, que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria no se habría iniciado.

Esto, no solo porque previamente no existe una actuación ilegal (v.gr., derivada de la omisión de la actuación de la Autoridad Tributaria, imputable a ésta o a los contribuyentes), sino porque la noción del interés público -como se ha mencionado y explicado en puntos previos-, no puede ser entendida, interpretada y aplicada como protectora de un *interés recaudatorio*, que puede estar por encima de la ley, de la Constitución Política, y de los valores y principios que todos como sociedad consideramos relevantes y deseamos que se cumplan, como es el caso de la confianza legítima.

En ese sentido, existiendo una infracción al principio de confianza legítima, manifestación subjetiva del principio constitucional de seguridad jurídica, la actuación contradictoria de la Autoridad Tributaria no puede servir de fundamento válido para alegar una pretendida imposibilidad de exigir el pago de una deuda tributaria que estuvo en todo momento en su control -en una situación normal-, para liquidarla, notificarla y cobrarla, siempre en el plazo de prescripción de ley, plazo razonable previsto para tal efecto para que se ejerzan y cumplan las potestades administrativas establecidas para tal efecto.

5. Aspectos relativos a la aplicabilidad (o no) de la prohibición del abuso del derecho

a) Sobre el concepto y los requisitos para que se configure el abuso del derecho

Según una reconocida noción, tratar sobre la figura jurídica del *abuso del derecho* es entender el fenómeno de los actos *ilícitos atípicos*³⁷⁶.

En concreto, esta figura supone una actividad que, aun cuando se encuentra exteriormente conforme al contenido formal de un derecho, no se dirige objetivamente a realizar los fines o principios que orientan el ejercicio de dicho derecho³⁷⁷.³⁷⁸

376 ATIENZA, Manuel y otro. Ilícitos atípicos. Op. Cit. p. 23-25.

377 Ibid. Dem. p. 57.

378 En tal sentido, ver: sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los expedientes No. 05859-2009-PA/TC, 06512-2015-PHD/TC, entre otras.

Así, se entiende que el comportamiento definido como abusivo consiste en la superación de los límites formales del derecho propio³⁷⁹.³⁸⁰

En cuanto a sus elementos, es importante notar que la verificación de un supuesto de abuso del derecho presupone la existencia de un *derecho subjetivo*³⁸¹ determinado, cuyo ejercicio es *permitido*, en un contexto determinado³⁸². El ejercicio es permitido porque no existe una prohibición para la actuación del derecho considerado abusivo.

Sin embargo, el ejercicio incorrecto o irregular de este derecho subjetivo entra en conflicto y genera una *afectación* a este interés ajeno³⁸³. Este interés ajeno, a pesar de no encontrarse tutelado por una norma jurídica específica, es considerado «*legítimo*» y por consiguiente, merecedor de protección jurídica³⁸⁴.

Ahora bien, para que el uso de la figura del abuso del derecho no constituya una limitación excesiva y arbitraria para el ejercicio de los derechos subjetivos, empero, se requiere necesariamente que exista una justificación razonable para que el interés no tutelado por una norma jurídica específica impida el ejercicio de dichos derechos.

Entre los límites que justifican la necesidad de impedir el ejercicio de un derecho que puede calificar como abusivo se encuentra la necesidad de proteger aquellos intereses que guardan armonía con el orden público (v.gr., la seguridad jurídica). Fuera de dichos supuestos, se entiende, la figura de abuso del derecho no debe ser aplicada.

Una aplicación no restringida de una figura jurídica como el abuso de derecho -al ser un concepto con un supuesto de hecho abierto y sujeto a los parámetros jurídicos y sociales de una sociedad determinada- permitiría llegar a situaciones de falta de certeza

379 En tal sentido, ver: ATIENZA, Manuel y otro. Ilícitos atípicos. Op. Cit. p. 38-39; BIGLIAZZI, Lina y otros (1992). Derecho Civil (T. I, V. 1). Universidad Externado de Colombia. p. 480-481; PARADA, Ramón. Concepto y fuentes del derecho administrativo. Op. Cit. p. 99; PINO, Giorgio (2014). Derechos e interpretación. El razonamiento jurídico en el Estado Constitucional. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. p. 314; BLANQUER CRIADO, David (2020). El inicio del procedimiento administrativo. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 994; MUÑOZ ARANGUREN, Arturo (2018). Abuso del derecho y ponderación de derechos. p. 39-40. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. (41); MIRANDA REYES, Diego (2016). Hacia una delimitación del abuso del derecho a partir de sus fundamentos. p. 31. En: Revista Actualidad Jurídica Uriá Menéndez. (44).

380 En nuestro ordenamiento jurídico, la figura del abuso del derecho se encuentra prevista: (i) en el último párrafo del artículo 103 de la Constitución Política, el cual establece que «[...]a Constitución no ampara el abuso del derecho»; (ii) en el artículo II del Título Preliminar del Código Civil, el cual establece que «[...]a ley no ampara el ejercicio ni la omisión abusivos de un derecho».

381 Sobre los antecedentes y la noción de «*derecho subjetivo*», ver: FERRAJOLI, Luigi (2013). Principia Iuris. Teoría del derecho y de la democracia. Madrid: Editorial Trotta. p. 600 y ss; RUIZ MIGUEL, Alfonso (2009). Una filosofía del derecho en modelos históricos. De la antigüedad a los inicios del constitucionalismo (2a. ed.). Madrid: Editorial Trotta. p. 130 y ss; PINO, Giorgio. Derechos e interpretación. El razonamiento jurídico en el Estado Constitucional. Op. Cit. p. 155 y ss; LUIS VIGO, Rodolfo (1984). Visión crítica de la historia de la filosofía del derecho. Santa Fe: Rubinzel y Culzoni Editores; RAMÓN DE PÁRAMO, Juan (2013). Derecho subjetivo. p. 367 y ss. En: GARZÓN VALDÉS, Ernesto y otros. El derecho y la justicia (2a. ed.). Madrid. Editorial Trotta; SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis (2009). Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos. México D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas; EMILIANO SUÁREZ, Eloy (2020). Introducción al derecho. Santa Fe: Universidad Nacional del Litoral. p. 112 y ss.

382 ATIENZA, Manuel y otro. Ilícitos atípicos. Op. Cit. p. 38; MUÑOZ ARANGUREN, Arturo. Abuso del derecho y ponderación de derechos. Op. Cit. p. 36.

383 ATIENZA, Manuel y otro. Ibid. Dem. p. 57; MUÑOZ ARANGUREN, Arturo. Ibid. Dem. p. 36.

384 ATIENZA, Manuel y otro. Ibid. Dem. p. 57; MUÑOZ ARANGUREN, Arturo. Ibid. Dem. p. 36.

y predictibilidad (v.gr., afectación a la seguridad jurídica), respecto de la legalidad del ejercicio de un derecho subjetivo³⁸⁵.

Como correlato de lo anterior, entonces, no es jurídicamente posible postular la existencia de un supuesto de abuso del derecho si antes no se ha identificado con precisión lo siguiente:

- ¿Cuál es el derecho subjetivo ejercido?
- ¿Cuáles son los fines o ejercicio normal que el ordenamiento jurídico ha tomado en cuenta al momento de reconocer la existencia del derecho subjetivo?
- ¿Cuál es el interés no protegido que en el caso concreto resulta lesionado por el ejercicio ilegítimo o anormal de dicho derecho subjetivo?
- ¿Cuál es el daño que sufre el interés no protegido que en el caso concreto resulta lesionado por el ejercicio ilegítimo o anormal de dicho derecho subjetivo?

Si no partimos de la premisa de que la figura del abuso del derecho debe ser aplicada en forma restrictiva, llegaríamos a una situación tal en la que todo ejercicio de un derecho implicaría un ejercicio irregular y abusivo.

En ese sentido, es claro que la incorrección o irregularidad en el ejercicio de un derecho subjetivo debe verse en forma excepcional y analizarse en función a los fines propios que el ordenamiento jurídico ha contemplado al momento de su reconocimiento.

b) Sobre si la derogación de la PDCT generaría o facilitaría -o no-, el abuso del derecho por los contribuyentes

Explicado lo anterior, en nuestra opinión, consideramos que la derogación de la PDCT no genera ni facilita el abuso del derecho por los contribuyentes.

Por el contrario, la no derogación de la PDCT validaría que:

- La pretensión del Estado, a través de la actuación administrativa de la Autoridad Tributaria, de realizar el cobro de las deudas tributarias;
- No responda al contenido formal previsto en el ordenamiento jurídico para el ejercicio de la potestad administrativa prevista para exigir el pago de la deuda tributaria (v.gr., más que exceder el contenido formal, se está infringiendo la Constitución Política mediante la eficacia retroactiva del Decreto Legislativo No. 1113, por mandato directo de una ley posterior); y,
- Se afecte el interés ajeno (v.gr., de los contribuyentes), no previsto en una disposición legal específica y expresa, consistente en la tutela del principio constitucional de seguridad jurídica, merecedor de protección en nuestro sistema jurídico.

385 En tal sentido, ver: MUÑOZ ARANGUREN, Arturo. Ibid. Dem. p. 44.

A continuación, vamos a analizar cada uno de los requisitos necesarios para la configuración de un supuesto de abuso del derecho, a saber:

• **Primer aspecto a evaluar.- Cuál es el derecho subjetivo ejercido**

El derecho subjetivo ejercido por los contribuyentes es la pretensión para que se declare: *(i)* la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria; y, *(ii)* conforme al principio de irretroactividad de las leyes.

Este derecho subjetivo se encuentra previsto en: *(i)* el artículo 47³⁸⁶ y el literal o) del artículo 92³⁸⁷ del Código Tributario; y, *(ii)* el artículo 103 de la Constitución Política.

• **Segundo aspecto a evaluar.- Cuáles son los fines que el ordenamiento jurídico ha tomado en cuenta al momento de reconocer la existencia de dicho derecho**

El reconocimiento de la pretensión para que se declare la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, sobre la base de la aplicación inmediata de las normas, responde al fin de tutelar -principalmente- la seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica, como se ha comentado en puntos previos, aunque no ha sido reconocido expresamente en nuestro sistema jurídico, se encuentra tutelado de manera general a través de lo previsto en el artículo 3 de la Constitución Política, y en el artículo 74 de la carta constitucional específicamente para materia tributaria (Ver: numeral 3 del Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Sexto del presente trabajo).

• **Tercer aspecto a evaluar.- Cuál es el interés no protegido que en el caso concreto resulta lesionado por el ejercicio irregular de dicho derecho subjetivo**

El tercer aspecto por evaluar, como se advierte, comprende a su vez dos (2) requisitos: *(i)* que nos encontremos ante un interés no protegido en forma directa por el ordenamiento jurídico; y, *(ii)* que exista un ejercicio *irregular* del derecho subjetivo reconocido. Veamos:

- En relación al primer requisito (v.gr., interés no protegido en forma directa por el ordenamiento jurídico), es importante notar que éste no se cumple con motivo de la posible derogación de la PDCT.

En efecto, nótese que la pretensión del Estado -manifestada a través de la actuación de la Autoridad Tributaria-, de fiscalizar, determinar, exigir el pago y recaudar las deudas tributarias son potestades previstas en forma expresa y directa por nuestro ordenamiento jurídico.

386 «Artículo 47º.- DECLARACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario».

387 Ver, *supra*, Nota No. 65.

Así se encuentra previsto en: (i) el primer párrafo del artículo 55³⁸⁸; (ii) el literal b) del artículo 59³⁸⁹; (iii) el numeral 2 del artículo 60³⁹⁰; (iv) el primer párrafo del artículo 61³⁹¹; (v) el primer párrafo del artículo 62³⁹²; (vi) el primer párrafo del artículo 75³⁹³; (vii) el primer párrafo del artículo 76³⁹⁴; y, (vii) el artículo 82³⁹⁵, todas disposiciones del Código Tributario.

Es decir, para efectos del presente requisito, no nos encontramos ante un interés ajeno que no se encuentra tutelado en forma directa, expresa y específica por una disposición jurídica de nuestro ordenamiento jurídico.

Esta situación es suficiente para señalar que no nos encontramos ante una situación de abuso del derecho.

- En relación al segundo requisito (v.gr., ejercicio irregular del derecho subjetivo reconocido por el ordenamiento jurídico), es importante notar que éste tampoco se cumple con motivo de la posible derogación de la PDCT.

Cierto, conviene recordar que la prescripción extintiva -precisamente porque supone el inicio, transcurso y cumplimiento de un período de tiempo-, opera *per se* a la ocurrencia del momento final del transcurso del plazo de prescripción previsto por ley (salvo que se hayan presentado las causales de interrupción y/o suspensión previstas en el correspondiente ordenamiento jurídico).

En otros términos, el acto de comprobación y validación que realice la autoridad (administrativa y/o judicial) sobre la conclusión del plazo de prescripción, será meramente *declarativo*.

No se encuentra condicionada su producción de efectos jurídicos a la declaración o atribución de existencia por parte de la correspondiente autoridad (v.gr., tributaria, Tribunal Fiscal, Poder Judicial o Tribunal Constitucional). Esto es, se reconoce una situación preexistente, operando sus efectos jurídicos al momento en el tiempo en que *operó efectivamente* el vencimiento de dicho plazo.

388 «Artículo 55º.- FACULTAD DE RECAUDACIÓN

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. (...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

389 Ver, *supra*, Nota No. 300.

390 «Artículo 60º.- INICIO DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria se inicia:

(...)

Por la Administración Tributaria: por propia iniciativa o denuncia de terceros.

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

391 Ver, *supra*, Nota No. 300.

392 Ver, *supra*, Nota No. 87.

393 Ver, *supra*, Nota No. 33.

394 «Artículo 76º.- RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

395 «Artículo 82º.- FACULTAD SANCIÓNADORA

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Producto de lo anterior, jurídicamente no es posible sostener que la pretensión para que se declare la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria supone un ejercicio abusivo del derecho por parte de un particular.

Esta pretensión solo es consecuencia de la inactividad del Estado, a través de la Autoridad Tributaria, de no haber realizado las correspondientes actuaciones dirigidas al inicio, desarrollo y conclusión del procedimiento administrativo de fiscalización de lo declarado por el contribuyente (v.gr., inexistencia de omisión), y consecuente determinación de las obligaciones tributarias a fin de establecer, de ser el caso, una potencial deuda tributaria³⁹⁶. Es decir, nos encontramos ante una pretensión derivada del *ejercicio regular* de un derecho subjetivo.

No puede, por tanto, sostenerse que existe ejercicio abusivo del derecho en situaciones donde no existe ejercicio de un derecho. Existe un mero transcurso del tiempo (v.gr., unidades de tiempo, en este caso, medidas en años), al cual la ley (no el contribuyente), le otorga efectos jurídicos directos. Esto es, la declaración de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

- **Cuarto aspecto a evaluar.- Cuál es el daño que sufre el interés no protegido que en el caso concreto resulta lesionado por el ejercicio irregular de dicho derecho subjetivo**

Como se ha señalado, la pretensión para que se declare la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria supone la inactividad de la Autoridad Tributaria.

El contribuyente no realiza actuaciones para que las obligaciones tributarias prescriban. Por el contrario, cuando se producen estas actuaciones, se produce el efecto de no prescripción (v.gr., causales de interrupción de la obligación tributaria).

Precisamente por lo anterior, es claro que la constatación fáctica de ocurrencia del inicio, transcurso y vencimiento del plazo de prescripción extintiva supone un mero reconocimiento y activación para pretender esta declaración.

En ese sentido, siendo que nos encontramos ante el ejercicio regular de un derecho subjetivo, formalmente no existe un daño que pueda ser tutelado por la institución del abuso del derecho.

No obstante lo anterior, es importante agregar que en materia tributaria este ejercicio regular de un derecho subjetivo a que se declare la prescripción extintiva no supone o genera un daño.

Esto, como se ha explicado, por la naturaleza dual del procedimiento administrativo tributario para determinar las obligaciones tributarias e imponer sanciones, por un lado, y para exigir el pago de la deuda tributaria, por otro lado.

396 Se ha señalado que «(...) no resulta de aplicación este principio [de prohibición de abuso del derecho]. No existe una conducta fraudulenta o negligente de los deudores tributarios que origine la obtención de un beneficio indebido. El conflicto se origina por la aplicación de una norma (numeral 7 del artículo 44 del CT) en el tiempo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es constitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 13).

Así, mientras no se inicie, desarrolle y concluya el procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria (v.gr., manifestado a través de la emisión y notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa), no existe deuda tributaria. Solo existe un potencial derecho crediticio.

Prueba de ello es que incluso, producto de dicha labor, se pueden establecer saldos a favor o pérdidas tributarias. Es más, se pueden establecer en concreto, montos por devolver por un tributo y período específico.

Es decir, la propia naturaleza de la institución de la prescripción extintiva en materia tributaria supone, frente a la inacción, evitar que se pretenda hablar de un daño. Daño, en todo caso, atribuible a la misma inacción, pero no derivado del ejercicio regular de una pretensión -legal y constitucional- que supone precisamente el cese de la indefinición del paso del tiempo.

6. Aspectos relativos a la aplicabilidad (o no) del principio de igualdad en materia tributaria

a) Sobre el concepto y el contenido del principio constitucional de igualdad en materia tributaria

Sobre la noción, fundamentos y contenido del principio de igualdad, en especial en materia tributaria, existe -en términos generales-, consenso.

Así, según su más difundida noción, el principio de igualdad es un derecho fundamental y rector del Estado Constitucional y Social de Derecho, de orden relacional, que permite configurar y exigir que se trate como igual a quienes, aun cuando son distinguibles en algún aspecto, se encuentran en una situación igual, conforme a un parámetro de comparación relevante^{397, 398}.

Según una clásica clasificación, el principio de igualdad se presenta, en cuanto a su contenido, en dos (2) formas. Por un lado, se encuentra la «*igualdad en la ley*», en virtud de la cual se exige que el ejercicio de la potestad normativa tributaria no implique -en forma directa o indirecta- una situación (v.gr., creación, modificación o derogación de las leyes tributarias, o de cualquiera de sus elementos esenciales) que califique o genere un tratamiento fiscal arbitrario o injustificado^{399, 400}.

397 En tal sentido, ver: ITURRALDE SESMA, Victoria. Igualdad en la aplicación de la ley, precedente y universalidad. p. 278. En: GARCÍA AMADO, Juan Antonio. Razonar sobre derechos. Op. Cit.; LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 42; LANDAARROYO, César (2017). Los derechos fundamentales. Lima: Fondo Editorial PUCP. p. 29; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro (2011). Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons. p. 54 y ss; ESEVERRI, Ernesto y otros. Manual práctico de derecho tributario. Op. Cit. p. 160.

398 En tal sentido, ver: sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente No. 0016-2002-AI/TC.

399 En tal sentido, ver: DIAZ REVORIO, Francisco Javier (2017). Las dimensiones constitucionales de la igualdad. p. 41. En: Pensamiento Constitucional. (22); MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 76.

400 En nuestro ordenamiento, el *principio de igualdad en la ley* se encuentra previsto en el artículo 74 de la Constitución Política, el cual establece que «El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro). La sanción, agrega el mencionado artículo, es clara y directa: «No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Por su parte, se encuentra la «*igualdad ante la ley*», según el cual toda ley, dado su carácter de generalidad, exige que sea aplicada a todos por igual, sobre la base de la similitud de los hechos, con independencia del sujeto que los lleva a cabo⁴⁰¹.

En concreto, esta noción busca que se logre la actuación imparcial de las entidades públicas⁴⁰², en especial tratándose de los actos que emitan los órganos de naturaleza resolutoria (v.gr., administrativos y judiciales)⁴⁰³.

Como se puede apreciar, en función a su contenido, el principio de igualdad es eficacia plena en nuestro ordenamiento jurídico, informando todos los actos y actuaciones relacionados con el fenómeno de tributación (v.gr., desde la regulación -creación, modificación o derogación- de las disposiciones tributarias, pasando por la interpretación y aplicación de las mismas que realicen todos los operadores jurídicos⁴⁰⁴).

En materia tributaria, el principio constitucional de igualdad es -entre otros- uno de los elementos esenciales e indisponibles que informa el ordenamiento (y sistema) jurídico tributario.

La vigencia material de este principio en el ámbito tributario supone y permite -como premisa general- que se pueda configurar y exigir el reparto de la carga tributaria sobre la base de regular los elementos esenciales de la obligación tributaria en función a supuestos de hecho formal y sustancialmente iguales.

A este efecto, se entiende que el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva se encuentran vinculados. Así, una manifestación de esta situación es la

401 En tal sentido, ver: ESEVERRI, Ernesto y otros. Manual práctico de derecho tributario. Op. Cit. p. 161; SOBERANES DÍEZ, José María (2013). La igualdad ante la jurisprudencia. p. 326. En: Cuestiones constitucionales. (29); MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 76.

402 Se ha entendido que la protección de la igualdad ante la ley, supone -a su vez-, dos (2) manifestaciones concretas: (i) la igualdad en la *interpretación* de la ley, en virtud de la labor interpretativa de las disposiciones tributarias se encuentra sujeto al mandato previsto por ley, no siendo posible interpretaciones pro o contra fisco. En otros términos, el sentido de las disposiciones tributarias deberá ser establecido a partir del uso lógico, razonado y motivado de los métodos y fuentes previstas para la interpretación de la ley tributaria, siendo su resultado -favorable o desfavorable para el fisco o el contribuyente-, producto de dicha labor; y, por otro lado, (ii) la igualdad en la *aplicación* de la ley, la cual supone que la emisión de los actos y/o decisiones no pueden suponer un tratamiento diferenciado con actos y/o decisiones previas emitidos para situaciones idénticas o similares. Solo es posible modificar o variar el sentido de un acto y/o decisión, si el órgano correspondiente fundamenta el cambio, conforme a los parámetros previstos para tal efecto -entre los cuales se encuentra la motivación-. (En tal sentido, ver: ITURRALDE SESMA, Victoria. Igualdad en la aplicación de la ley, precedente y universalidad. p. 279 y ss. En: GARCÍA AMADO, Juan Antonio. Razonar sobre derechos. Op. Cit.; DÍAZ REVORIO, Francisco Javier. Las dimensiones constitucionales de la igualdad. p. 41, 43. En: Pensamiento Constitucional. Op. Cit.; LANDA ARROYO, César. Los derechos fundamentales. Op. Cit. p. 38; ESEVERRI, Ernesto y otros. Manual práctico de derecho tributario. Op. Cit. p. 160).

403 En nuestro ordenamiento, el *principio de igualdad ante la ley* se encuentra previsto, en términos generales, en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política, el cual establece que «*[t]oda persona tiene derecho: (iii) 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole*» (el subrayado es agregado nuestro).

404 El Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de emitir pronunciamiento en relación al principio de igualdad en materia tributaria, especialmente tratándose de la «igualdad en la ley». En tal sentido, ver: sentencias emitidas en los expedientes No. 553-96-AA/TC (Impuesto de Promoción Municipal), No. 780-96-AA/TC (Impuesto de Promoción Municipal), No. 1311-2000-AA/TC (Impuesto Selectivo al Consumo), entre otras.

progresividad de los tributos, sobre la base de considerar el elemento consistente en la capacidad contributiva⁴⁰⁵. Situaciones económicas disímiles, por tanto, deben tener un trato diferenciado.

Ahora bien, para la configuración de una infracción al principio constitucional de igualdad, en tanto concepto relacional, se exige como premisas de aplicabilidad que se cumplan dos (2) aspectos básicos: *(i)* la *idoneidad del término de comparación* (v.gr., que nos encontraremos ante situaciones iguales, conforme a ciertos parámetros relevantes de identificación en un caso concreto); y, *(ii)* la existencia de una *diferencia de trato* (v.gr., que no se apliquen a supuestos iguales, consecuencias iguales)⁴⁰⁶.

Es decir, en caso no se configuren estos requisitos, no nos encontraremos ante una infracción al principio/derecho constitucional de igualdad, incluyendo en el ámbito tributario.

No obstante lo anterior, es importante notar que, aun cuando se cumplan los dos (2) requisitos antes indicados, el principio constitucional de igualdad no prohíbe cualquier tipo de tratamiento desigual, o de diferencia de trato entre situaciones que pueden considerarse iguales.

En virtud a este principio/derecho constitucional, solo se admite la posibilidad de un trato desigual cuando éste se ha basado en *causas objetivas y razonables*⁴⁰⁷, y cuyas consecuencias son *adecuadas y proporcionales* para el fin perseguido⁴⁰⁸. Cuando esto no ocurra, nos encontraremos ante una situación de afectación al principio de igualdad.

b) Sobre si la derogación de la PDCT genera -o no-, una afectación al principio constitucional de igualdad en materia tributaria

Como se ha señalado, en virtud de las «disposiciones complementarias transitorias», se regula el tránsito de la eficacia de la nueva regulación en el ordenamiento jurídico (v.gr., regulan -entre otras posibilidades-, la *eficacia ultractiva* de la ley anterior, y la *eficacia retroactiva* de la misma, conforme a lo previsto y permitido en cada ordenamiento jurídico).

405 RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. Op. Cit. p. 81; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro (2010). El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial. p. 257. En: Revista Española de Derecho Constitucional. (89); ESEVERRI, Ernesto y otros. Manual práctico de derecho tributario. Op. Cit. p. 169; DIAZ DE VALDÉS JULIÁ, José Manuel (2019). Igualdad constitucional y no discriminación. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 106; NAVARRO FAURE, Amparo. Principios y Fuentes del Derecho Financiero. p. 52. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.; MAURICIO SUBIRANA, Sonia. Derecho financiero y tributario. Op. Cit. p. 75.

406 RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. Ibid. Dem. p. 103; RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial. Ibid. Dem. p. 257.

407 RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. Ibid. Dem. p. 94, 106; LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 43; NAVARRO FAURE, Amparo. Principios y Fuentes del Derecho Financiero. p. 53. En: NAVARRO FAURE, Amparo y otros. Manual de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit.

408 RODRÍGUEZ BEREIRO, Álvaro. Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. Op. Cit. p. 94, 106; LANDA ARROYO, César. Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. Op. Cit. p. 109-110.

Tratándose de disposiciones legales de naturaleza transitoria, se configuraría: (i) la coexistencia de dos (2) regímenes normativos distintos, en un mismo momento de tiempo; (ii) en relación a dos (2) situaciones o relaciones jurídicas iguales o similares; (iii) pero cuya constitución se realizó en dos (2) momentos distintos (v.gr., una antes de la entrada en vigencia de la nueva ley, y otra después)⁴⁰⁹.

Esta situación, empero, no se presentó con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, toda vez que:

- (i) no se presenta la coexistencia de dos (2) regímenes normativos distintos en un mismo momento de tiempo: (i.1) el Decreto Legislativo No. 1113 no estableció la eficacia *ultractiva* del numeral 1 y 4 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, conforme a lo previsto por el Decreto Legislativo No. 981, para hechos nuevos ocurridos a partir del 28 de septiembre de 2012; esto es, no hubo coexistencia por ultractividad; (i.2) el Decreto Legislativo No. 1113 no estableció la eficacia retroactiva del numeral 7 del artículo 44, y -menos- el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, para hechos ocurridos hasta el 1 de enero de 2012 (v.gr., por lo demás, está proscrito expresamente conforme a lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política); esto es, no hubo coexistencia por retroactividad; (i.3) el régimen normativo de prescripción previsto en el numeral 1 y 4 del artículo 44 del Código Tributario, conforme a la modificación prevista en el Decreto Legislativo No. 981, solo aplicó para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012; (i.4) el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, conforme a la modificación prevista en el Decreto Legislativo No. 1113 y al principio de aplicación inmediata de las leyes, solo aplica para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria para hechos nuevos ocurridos a partir del 28 de septiembre de 2012; (i.5) el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, conforme a lo previsto por el Decreto Legislativo No. 1113, solo podría aplicar para efectos de la interrupción y vencimiento del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, conforme a los hechos ocurridos y la nueva normativa vigente luego de su entrada en vigencia.
- (ii) no nos encontramos ante dos (2) situaciones iguales o similares: (ii.1) por un lado, se encuentra el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, el cual se constituyó o consumó durante la vigencia del numeral 1 y 4 del artículo 44 del Código Tributario, conforme a lo previsto por el Decreto Legislativo No. 981, hasta el 1 de enero de 2012; y, (ii.2) por otro lado, la interrupción y vencimiento del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, supuestos que se podrían haber configurado a partir del 28 de septiembre de 2012, conforme a los hechos nuevos y la normativa nueva con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.
- (iii) no se puede producir la constitución o consumación de las situaciones en dos (2) momentos distintos: (iii.1) porque no existen dos (2) inicios del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; y, (iii.2) porque no existen dos (2) vencimientos del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

409 VAQUER CABALLERÍA, Marcos. La eficacia territorial y temporal de las normas. Op. Cit. p. 69.

Como se puede apreciar, mediante el Decreto Legislativo No. 1113 -y la interpretación conforme al principio de aplicación inmediata de las leyes, previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria-, es claro que no se estableció un tratamiento diferenciado para los supuestos en los cuales el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012.

Simplemente, en virtud a una interpretación y aplicación del Decreto Legislativo No. 1113, conforme a lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política, se confirmaron los alcances expresos y literales del principio de aplicación inmediata de las leyes.

Es decir, la ley nueva (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113), solo puede regir para «*(...) las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes (...)*» (v.gr., no para hechos consumados, como es el caso de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurado hasta el 1 de enero de 2012), no pudiendo tener «*(...) fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo*».

En este contexto, conviene recordar que mediante la PDCT se está pretendiendo legalizar una *eficacia retroactiva* del Decreto Legislativo No. 1113, para situaciones relativas al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria consumadas hasta el 1 de enero de 2012 (ver: Capítulo Quinto del presente trabajo).

Sobre esa base, no se puede sostener que la derogación de la PDCT puede suponer una afectación al principio constitucional de igualdad en materia tributaria.

A esta conclusión se puede arribar, sobre la base de considerar que: (i) el Decreto Legislativo No. 1113 no trató igual a supuestos de hecho desiguales (v.gr., no trató igual al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurado antes del 1 de enero de 2012, con el que se puede configurar luego del 28 de septiembre de 2012), esto es, no existía *idoneidad del aspecto o término de comparación*; (ii) no estableció, precisamente por lo anterior, una *diferencia de trato* -menos aún intolerable- entre dos (2) situaciones idénticas o similares; (iii) su creación, interpretación y aplicación ha sido conforme al principio de aplicación inmediata de las leyes; (iv) no estableció un beneficio tributario para los supuestos de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurada hasta el 1 de enero de 2012 (v.gr., más allá que no estableció una disposición transitoria, solo cumplió la ley).

Por el contrario, la no derogación de la PDCT supone una infracción al principio constitucional de igualdad en materia tributaria, porque: (i) su incorporación fue realizada para equiparar dos (2) supuestos de hecho distintos (v.gr., el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurado antes del 1 de enero de 2012, con el que se puede configurar luego del 28 de septiembre de 2012); (ii) esta equiparación no puede calificar como una causa objetiva o razonable, porque contraviene directamente el mandato previsto en el artículo 103 de la Constitución Política; (iii) aun así, no puede calificar como una causa objetiva o razonable, porque

el problema no se presenta porque a los supuestos en los que se inició el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012, no le interrumpe el plazo de prescripción extintiva la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, sino porque el vencimiento de dicho plazo se debe a que no se emitió en el plazo razonable de cuatro (4) años la resolución de determinación y/o resolución de multa correspondiente⁴¹⁰.

Si esta notificación hubiera ocurrido antes del vencimiento de este plazo razonable, la Autoridad Tributaria igual hubiera tenido cuatro (4) años para realizar el cobro (v.gr., más allá de si se denomine reinicio o inicio del plazo, según la aplicación de la correspondiente normativa).

El efecto práctico era y es claro, y así se entiende mejor: si se notificaba la resolución de determinación y/o resolución de multa el último día hábil del plazo razonable original de cuatro (4) años, se genera un plazo de cuatro (4) años para cobrar. Ciento, insistimos en esto, siempre la Autoridad Tributaria tenía y tiene cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria, luego de notificada la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa. Solo que siempre ha tenido y tiene la obligación de fiscalizar y liquidar la deuda tributaria previamente, en el plazo previsto por ley.

Sobre esa base, como se ha comentado, era necesario que la Autoridad Tributaria fiscalice y determine previamente, para cobrar la deuda tributaria. Esta supuesta afectación del principio constitucional de igualdad en materia tributaria, entonces, no se produce por la regulación normativa derivada del Decreto Legislativo No. 1113, sino que es producto de la inacción para cumplir en el plazo razonable el mandato previsto en la ley para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y, consecuentemente, cobrar la deuda tributaria.

Nótese, entonces, que en el presente caso no se está en presencia de un conflicto entre principios. Es claro que se trata de una infracción directa a una regla, de orden constitucional, como es el caso del artículo 103 de la Constitución Política.

Frente a esta violación a una regla, no se puede pretender una ponderación con el principio de igualdad para justificar una eficacia retroactiva a hechos ya consumados, situación proscrita por nuestro ordenamiento jurídico.

410 Se ha señalado que «(...) el hecho de advertir una falta de diligencia en la Administración Tributaria para ejercer debida y oportunamente tanto su facultad determinativa como la facultad de exigir oportunamente el cobro de tributos -y que ello haya determinado un efecto prescriptorio de tales facultades-, no puede ser una situación por la que se admita una flexibilización o relajamiento para justificar una aplicación ilegal y retroactiva de las normas tributarias. Menos aún, si ello implica la vulneración directa de principios jurídicos contemplados en nuestra Constitución. La falta de diligencia de la Administración Tributaria, que ha tenido como consecuencia que opere la prescripción de la acción de cobro de una o más deudas, en un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro, no puede "subsanarse" con una regulación inconstitucional, por retroactiva y violatoria del principio de legalidad, como la que contiene la PDCT del DL 1421» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. Op. Cit. p. 9).

El cómputo de este plazo se iniciaba a partir del uno de enero del año siguiente al plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva, dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, se computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha de la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados en los incisos anteriores no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Los caracteres propios y específicos de la prescripción extintiva en materia tributaria, se advierten: (i) en el plazo de prescripción establecido por ley; (ii) en los alcances y limitaciones de estos de prescripción establecidos en la legislación tributaria; y (iii) en las condiciones y demás las circunstancias que ello supone, entre otros aspectos.

peruano. el término prevence el plazo siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

estructura, inde-

CAPÍTULO OCTAVO

ACERCA DE LA SENTENCIA NO. 556/2020, EMITIDA CON MOTIVO DEL PROCESO DE INCONSTITUCIONALIDAD INICIADO POR LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421

SUB CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES PREVIOS A LA PUBLICACIÓN DE LA SENTENCIA NO. 556/220 RELATIVA A LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421

Antes de la publicación de la Sentencia No. 556/220 existía la interrogante sobre si la Corte Suprema de Justicia peruana había emitido o no algún pronunciamiento expreso y específico en alguna controversia sobre los alcances de la PDCT.

En concreto, y sin perjuicio de los pronunciamientos emitidos en las sentencias de casación No. 12335-2017 y No. 3648-2018, referidas al Decreto Legislativo No. 1113⁴¹¹, se discutía -con motivo de los procedimientos administrativos tributarios y/o procesos contenciosos tributarios y/o procesos constitucionales de amparo que se han seguido en su oportunidad por la materia de análisis- si las sentencias de casación⁴¹² emitidas en los expedientes No. 08312-2015 y No. 03760-2017 (en adelante, las «Sentencias de Casación»), la Corte Suprema de Justicia había emitido pronunciamiento -sobre el fondo- sobre los alcances de la PDCT.

En este contexto, para fines de entender el pronunciamiento de las Sentencias de Casación, es importante conocer su alcance y temas controvertidos. En resumen, las resoluciones judiciales en mención establecieron lo siguiente:

Aspecto	Expediente No. 08312-2015	Expediente No. 03760-2017
Demandante	Contribuyente	SUNAT
Demandado	SUNAT / Tribunal Fiscal	Tribunal Fiscal / Contribuyente
Interpone Casación	Contribuyente	Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)
Causales casatorias ⁴¹³	Artículo 103 de la Constitución Política / Decreto Legislativo No. 981 ⁴¹⁴	Artículo 103 de la Constitución Política
Materia controvertida	Prescripción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones	Prescripción para aplicar sanciones
Normas aplicables	Artículo 45 del Código Tributario (antes y luego de la modificación por el Decreto Legislativo No. 981)	Numeral 4 del artículo 44 del Código Tributario

411 Ver: Numeral 6 del Capítulo Tercero del presente trabajo.

412 En las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 05409-3-2019, No. 08380-9-2019 y No. 09487-1-2019, entre otras, se deja constancia que la Autoridad Tributaria solicita que «(...) se tenga en cuenta el criterio establecido en (...) las Sentencias de Casación recaídas en los Expedientes No. 08312-2015 y 03760-2017, respecto de los cuales expone sus fundamentos». Sobre este pedido, el Tribunal Fiscal resolvió que las sentencias de casación en mención «(...) resolvieron casos cuyos fallos tienen efecto solo para las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos (...).

413 No se está consignando las causales casatorias de carácter procesal, sino únicamente las causales vinculadas al tema de fondo vinculado al tema materia del presente trabajo.

414 Ver, *supra*, Nota No. 97.

Aspecto	Expediente No. 08312-2015	Expediente No. 03760-2017
Tributo	Impuesto a la Renta de No Domiciliados	Aporte al Sistema Nacional de Pensiones
Período	2006	2002
Pronunciamiento	Las normas que regulan los plazos de prescripción son normas procesales ⁴¹⁵ . Por tanto, se deben aplicar las causales de interrupción previstas en el Decreto Legislativo No. 981, en forma inmediata a cualquier situación vigente a partir de su vigencia ⁴¹⁶	Aplica el numeral 4 del artículo 44 del Código Tributario, porque estamos ante un pedido de prescripción para imponer sanciones. No aplica el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, porque no estamos ante un pedido de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (de una multa), dejando a salvo el derecho del contribuyente de solicitarlo
Sala	Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria
Resultado	Desfavorable (Infundada Casación)	Desfavorable (Infundada Casación)

Como se puede apreciar, la Corte Suprema de Justicia emitió pronunciamiento con motivo de procesos contenciosos administrativos derivados de solicitudes administrativas de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones.

Así, como se advierte, en relación a la sentencia emitida en el expediente No. 03760-2017, es importante notar que la Corte Suprema de Justicia -sin entrar a un análisis de aplicabilidad al caso concreto-, dejó constancia de la regulación normativa existente en ese momento sobre la acción para aplicar sanciones y la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Así, se indicó que «[e]l plazo para aplicar la sanción no es igual al plazo para exigir el pago de la obligación tributaria que se derive de dicha sanción (multa). En efecto, el plazo para aplicar la sanción nace con la comisión de la infracción y se mantiene vigente hasta que se imponga la sanción o prescriba (...), mientras que el plazo para exigir el pago -en lo que se refiere a la materia de autos- nace con la notificación de la resolución de multa y se mantiene vigente hasta que se ejecute la cobranza, voluntaria o forzadamente, o prescriba la acción de

415 Sobre este tema, ver: numeral No. 6 del Capítulo Primero del presente trabajo.

416 Conforme a este extremo del criterio emitido por la Corte Suprema de Justicia, la aplicación inmediata de las normas supone que se tengan que aplicar el régimen de interrupción al momento de su ocurrencia. Por tanto, si luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 se produce la notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa, se aplicará el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, vigente a ese momento. Es decir, no constituirá ya una causal de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria. Nótese, por lo demás, que la interrupción de la prescripción, es una situación que afecta al *iter* o cuerpo de la prescripción. No afecta al inicio del plazo, que es un hecho objetivo, único e irrepetible.

En ese sentido se ha reconocido que «(...) mientras no culmine el plazo de prescripción para determinar la deuda por parte de la Administración Tributaria, en virtud de la teoría de los hechos cumplidos, una norma cuya entrada en vigencia se produjo antes de que culmine el plazo de prescripción antes referido puede introducir una nueva causal de interrupción del plazo de prescripción para determinar la deuda. Esta nueva causal no se encontraba prevista en el momento en el que se originó el inicio del cómputo del plazo de prescripción» (el subrayado es agregado nuestro) (DURÁN ROJO, Luis y otro. La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? Op. Cit. p. 11).

cobranza sin que esto se haya concretado. Como puede verse, para ejecutar el pago de una deuda tributaria (deuda de una multa), se requiere que previamente la sanción (multa) haya sido impuesta. Por consiguiente, **no solo se trata de plazos diferentes sino que, además, son sucesivos en el tiempo y no de cómputo simultáneo**.

Esto es correcto, como se ha visto al inicio del presente trabajo, porque recién a partir de la entrada en vigencia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., 28 de septiembre de 2012), el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba luego que se haya notificado los valores tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), producto del inicio y conclusión del ejercicio -en el plazo de prescripción- de las acciones para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones.

Precisamente, por no haber realizado un análisis de aplicabilidad al caso concreto, la Corte Suprema de Justicia indicó expresamente que «(...) **el análisis de la aplicación -o no- del artículo 44 inciso 7) del Código acotado podría ser pertinente en caso se oponga contra la acción para exigir el cobro de la obligación tributaria, que no es el supuesto del presente proceso**» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

En ese sentido, entonces, se puede señalar que la Corte Suprema de Justicia peruana no emitió algún pronunciamiento específico y expreso relativo a la aplicación del régimen normativo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT.

Este tema es de particular relevancia, porque en caso los contribuyentes -con motivo de los procesos contenciosos administrativos o procesos constitucionales de amparo que hayan iniciado por la publicación de la PDCT, máxime con motivo de la sentencia que se comentará en el punto siguiente-, consideren que se hubiese lesionado sus derechos previstos en la Constitución Política, podrán evaluar el agotamiento de la jurisdicción interna y, sobre esa base, recurrir a los Tribunales u Organismos Internacionales establecidos conforme a los Tratados o Convenios de los cuales nuestro país es parte⁴¹⁷.

417 «**Artículo 205º.** Agotada la jurisdicción interna, quien se considere lesionado en los derechos que la Constitución reconoce puede recurrir a los tribunales u organismos internacionales constituidos según tratados o convenios de los que el Perú es parte».

SUB CAPÍTULO SEGUNDO

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA NO. 556/2020, EMITIDA CON MOTIVO DEL PROCESO DE INCONSTITUCIONALIDAD INICIADO POR LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421**1. Sobre el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que haya establecido algún criterio sobre la aplicación del régimen normativo previsto en la PDCT**

Mediante sentencia No. 556/2020, emitida en el expediente No. 00004-2019-PI (en adelante, la «Sentencia»), el Tribunal Constitucional -conforme a sus atribuciones constitucionales⁴¹⁸-, resolvió el proceso de inconstitucionalidad iniciado en su oportunidad con motivo de la publicación de la PDCT.

Más allá del sentido de la decisión adoptada por el Tribunal Constitucional, es importante y legítimo conocer y analizar⁴¹⁹ el razonamiento jurídico que esgrimió el órgano máximo de interpretación de la Constitución Política, a fin de resolver esta controversia.

Solo así podremos establecer si la Sentencia, básicamente, cumplió con establecer una motivación suficiente y coherente, en especial tratándose de materia tributaria, y si fue emitida conforme a lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico, en especial con sujeción a los principios y reglas que orientan una interpretación conforme a la Constitución Política⁴²⁰. Veamos.

2. Antecedentes que se generaron con motivo de la expedición de sentencia emitida en el expediente No. 0004-2019-PI

Antes de entrar al análisis y comentarios de los fundamentos de la Sentencia, consideramos conveniente mencionar -para fines históricos-, los principales hechos y aspectos -extraprocesales- que estuvieron presentes o involucrados en la emisión y publicación de la misma. Así, se puede mencionar los siguientes:

418 «*Artículo 200º.- Acciones de Garantía Constitucional*
Son garantías constitucionales:
(...)».

4. *La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.*
(...)».

«*Artículo 202º.- Corresponde al Tribunal Constitucional:*
1. Conocer, en instancia única, la acción de inconstitucionalidad.
(...)».

419 «*Artículo 139º.-Principios de la Administración de Justicia*
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
(...)».

20. *El principio del derecho de toda persona de formular análisis y críticas de las resoluciones y sentencias judiciales, con las limitaciones de ley».*

420 Sobre la conformidad de las decisiones de un Tribunal Constitucional conforme al marco constitucional de un ordenamiento jurídico, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Op. Cit. p. 201 y ss.

- 01.02.19: el Colegio de Abogados de La Libertad⁴²¹, entidad legitimada conforme a la Constitución Política⁴²², interpone demanda para que se declare inconstitucional la PDCT. El expediente fue signado con número No. 00004-2019-PI.
- 01.09.20: el Tribunal Constitucional publicó en sus redes sociales un comunicado mediante el cual se informó que se acordó por unanimidad deliberar el expediente No. 00004-2019-PI, en sesión pública el 22 de septiembre de 2020 (<https://bit.ly/2YXYSCI>).
- 14.09.20: el Tribunal Constitucional publicó en sus redes sociales el proyecto de sentencia sobre la demanda de inconstitucionalidad de la PDCT (<https://bit.ly/33zW5ku>).
- 16.09.20: el Colegio de Abogados de La Libertad publicó en redes sociales el Comunicado del Consejo Directivo No. 2019-2021, mediante el cual informan que han procedido a presentar desistimiento de la demanda interpuesta para que se declare inconstitucional la PDCT. Se indica en el comunicado que el Consejo Directivo 2019-2021 tiene un criterio distinto de la gestión anterior (<https://www.call.org.pe/noticias/detalle/noticia1600214201.php>).
- 18.09.20: la SUNAT emite el Informe No. 000015-2020-SUNAT/7D000, mediante el cual remite al Congreso de la República el «listado de contribuyentes de la IPCN cuya deuda se encuentra con riesgo de prescripción como consecuencia de una posible declaración de inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421». Se indica que la información no está sujeta a reserva tributaria. Diversos medios de comunicación ponen en conocimiento su contenido.
- 21.09.20: un diario nacional da cuenta de la solicitud formulada por una Procuradora Pública a la SUNAT, para que le remitan la lista de las empresas que se podrían ver beneficiadas con la declaración de inconstitucionalidad de la PDCT, a fin de poder identificar si algunos de estos contribuyentes está vinculado al caso Lava Jato (<https://gestion.pe/peru/politica/procuraduria-pide-a-sunat-listado-de-empresas-que-se-beneficiarian-con-prescripcion-de-deuda-noticia/>).
- 21.09.20: un diario nacional da cuenta del pedido formulado por un miembro del Congreso de la República para que se declare infundada la demanda de inconstitucionalidad de la PDCT (<http://www.laindustria.pe/nota/17896-piden-que-tc-declare-constitucional-el-pago-de-las-deudas-tributarias-de-las-grandes-empresas>).
- 22.09.20: un diario nacional da cuenta de que el Presidente de la República indicó que no es lo más conveniente para el país que se declaré la prescripción de las deudas tributarias (<https://gestion.pe/economia/vizcarra-sobre-prescripcion-de-deudas-tributarias-a-debatirse-en-el-tc-esto-no-seria-lo-mas-conveniente-noticia/>).

421 Conforme a lo previsto en el numeral 8 del artículo 203 de la Constitución Política, «[e]stán facultados para interponer acción de inconstitucionalidad (...) [l]os colegios profesionales, en materias de su especialidad».

422 En tal sentido, ver: LANDA ARROYO, César (2004). Teoría del Derecho Procesal Constitucional. Lima: Palestra. p. 87 y ss; BLUME FORTINI, Ernesto (2009). El proceso de inconstitucionalidad en el Perú. Lima: Editorial Adrus. p. 365 y ss; FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco (2012). Estudios de derecho constitucional latinoamericano. Lima: Editorial Adrus. p. 139; RUBIO CORREA, Marcial (2016). Para conocer la Constitución de 1993 (5a. Ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP. p. 313.

- 22.09.20: el Tribunal Constitucional realiza por redes sociales el debate público del expediente No. 00004-2019-PI (<https://youtu.be/ojklAeSt0uQ>).
- 23.09.20: un diario nacional da cuenta de que la Presidente del Tribunal Constitucional indicó que «*se ha destrabado el cuestionamiento o camino hacia el cobro*» de las deudas tributarias (<https://gestion.pe/economia/marianella-ledesma-el-tc-solo-ha-destrabado-el-camino-de-sunat-hacia-el-cobro-de-deudas-nndc-noticia/>).
- 02.10.20: el Tribunal Constitucional publica la Sentencia, emitida en el expediente No. 00004-2019-PI. Se declara infundada la demanda signada con el expediente No. 00004-2019-PI (<https://bit.ly/2EVkOHZ>).
- 18.10.20: el Presidente de la República, en entrevista a un medio de televisión de señal abierta, indica que han logrado -entre otras cosas- evitar la prescripción de las deudas tributarias.

Es importante notar que durante toda la duración del proceso judicial de inconstitucionalidad relativo a la PDCT, el tema fue mediatisado por la prensa nacional, en especial entre la fecha de publicación de la ponencia y la fecha del debate del expediente No. 00004-2019-PI, y con énfasis en la lista de deudores tributarios que se verían beneficiados con la emisión de la correspondiente sentencia⁴²³.

3. Sobre lo resuelto por el Tribunal Constitucional

Para entender el sentido de la decisión emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente No. 00004-2019-PI, se debe conocer que en nuestra legislación se requiere de cinco (5) votos conformes de los Magistrados miembros de esta entidad para declarar la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley⁴²⁴.

A diferencia de lo que requerido para la resolución de otros procesos constitucionales (v.gr., proceso de amparo), se entiende que en este tipo de proceso es necesaria una mayoría calificada, en protección de la declaración de constitucionalidad de las leyes.

Hecha esta precisión, sometida a debate público la decisión a emitirse sobre el proceso signado con expediente No. 00004-2019-PI, la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por la PDCT fue declarada infundada.

423 Sobre las relaciones entre el fuero judicial y los medios de comunicación, ver: PRAT WESTERLINDH, Carlos (2013). Relaciones entre el Poder Judicial y los medios de comunicación. Los juicios paralelos. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 233 y ss; BARRERO ORTEGA, Abraham (2010). Juicios por la prensa y ordenamiento constitucional. Valencia: Tirant Lo Blanch. p. 37 y ss.

424 El artículo 5 de la Ley No. 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, establece expresamente lo siguiente:

«Artículo 5.- Quórum

El quórum del Tribunal Constitucional es de cinco de sus miembros. El Tribunal, en Sala Plena, resuelve y adopta acuerdos por mayoría simple de votos emitidos, salvo para resolver la inadmisibilidad de la demanda de inconstitucionalidad o para dictar sentencia que declare la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley, casos en los que se exigen cinco votos conformes.

De no alcanzarse la mayoría calificada de cinco votos en favor de la inconstitucionalidad de la norma impugnada, el Tribunal dictará sentencia declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad.

(...)» (el subrayado y énfasis es agregado nuestro).

El mismo quórum de cinco (5) votos conformes establece el segundo párrafo del artículo 107 del Nuevo Código Procesal Constitucional para que se declare la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley.

La votación que dio lugar a la emisión de la Sentencia fue la siguiente: *(i)* un (1) voto (de la ponencia), a favor que se declare fundada la demanda (por forma y fondo); *(ii)* un (1) voto, a favor que se declare fundada (por forma); y, *(iii)* cuatro (4) votos a favor que se declare infundada la demanda⁴²⁵. Un Magistrado no participó en el debate del presente proceso porque se declaró previamente su abstención.

Lo particular de la Sentencia es que la decisión que prevaleció (v.gr., infundada la demanda), no es el resultado de la aprobación de un texto único, derivado de un voto, al cual se adscribieron los correspondientes Magistrados del Tribunal Constitucional.

La decisión de declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad de la PDCT consistió en la suma de votos singulares correspondientes. Es decir, para entender el sentido de la Sentencia, es necesario entender cada uno de los fundamentos de los votos singulares emitidos.

Esta situación, según se advertirá y analizará a continuación, refleja que no nos encontramos ante una decisión unificada, sistemática e inequívoca, consideración de la máxima relevancia si nos encontramos ante controversia en lo que discute precisamente es la vigencia material del principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

4. Sobre el sentido de los votos emitidos por el Tribunal Constitucional en la Sentencia

Hechas las precisiones anteriores, ahora vamos a referenciar los principales aspectos considerados en cada uno de los votos emitidos con motivo de la emisión de la Sentencia.

Sobre la base de lo anterior, vamos a analizar si la Sentencia:

- Ha sido emitida o no sobre la base de una suma de votos, constituyendo o no una resolución integral y uniforme sobre lo resuelto. Esto nos permitirá tener una claridad sobre el sentido de la decisión adoptada;
- Ha establecido o no, en forma motivada y secuencial, la construcción de sus premisas al momento de resolver. Esto nos permitirá conocer el razonamiento por el cual el Tribunal Constitucional asume premisas para concluir de una u otra manera;
- Ha incurrido o no en contradicciones sobre los aspectos que fueron materia de análisis. Esto, no solo a nivel de decisión, sino incluso a nivel de los propios votos singulares que se emitieron para declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad planteada por la PDCT;
- Ha considerado o no todas las modificaciones normativas involucradas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT. Esto permitirá determinar si la resolución de la constitucionalidad o no de la norma impugnada, se resolvió considerando o no todo el marco normativo aplicable al caso;

425 Ver el texto de la Razón de Relatoría de la Sentencia.

- Ha considerado o no sus propias decisiones previas sobre la irretroactividad de las normas tributarias al momento de resolver. Esto permitirá determinar si se produjo o no una afectación a la predictibilidad y sobre el sentido de cómo debe resolver un Tribunal Constitucional, más allá de las partes involucradas;
- Incurre o no en una contravención al principio de irretroactividad de las normas tributarias al aplicar la PDCT a situaciones que a la entrada de su vigencia constituyan hechos consumados. Sobre esa base, establecer si esto ha generado o no que: (i) el plazo de la prescripción de los tributos y períodos involucrados haya revivido; y, (ii) el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria sea imprescriptible o no al día de hoy. Veamos:

VOTO EMITIDO POR EL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI (PONENCIA)

1. Aspectos referidos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el texto de la Ponencia se señaló que la PDCT no modifica el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, sino que modifica el inicio del cómputo de los plazos de prescripción ya iniciados y ocurridos hasta el 1 de enero de 2012 (página 24).

«51. La disposición cuestionada mantiene la diferenciación entre el plazo de prescripción para la determinación de la obligación y el aplicable al cobro de la obligación determinada o de la multa, pero modifica el punto de inicio del cómputo de este último en los casos en que esto sucedió antes de la vigencia del Decreto Legislativo 1113.

52. Corresponde comenzar resaltando que el punto de inicio, a diferencia del lapso, ocurre en un momento preciso y no transcurre. Se produce instantáneamente y agota su efecto al poner en marcha el transcurso del plazo.

53. Evidentemente, lo que transcurre en el tiempo es el plazo previsto en el artículo 43, pues el punto de inicio de dicho plazo es uno fijo y determinado que ocurre en un específico momento.

54. El Tribunal Fiscal en la Resolución 09789-4-2017 sostuvo que:

“(...) una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un “nuevo inicio” referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido.”

55. *Este criterio condujo a decidir que la modificación en el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción incorporado en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario por el Decreto Legislativo 1113 solo podía tener efecto desde que este entrara en vigencia sin que resulte aplicable a los casos en los que el plazo se había comenzado a computar.*

56. *Efectivamente, en dicha resolución se dejó establecido con carácter de precedente de observancia obligatoria que:*

“El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44 del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo”.

(...)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Una premisa de análisis importante era que el texto de la Ponencia establezca, en forma motivada y expresa, si el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, se debía aplicar para hechos (v.gr., inicio del plazo de prescripción) producidos desde el 28 de septiembre de 2012 en adelante.

Esta premisa era vital, porque supone que la eficacia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario no podía operar para obligaciones tributarias cuyo plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se *inició* hasta el 1 de enero de 2012.

- Era conveniente que el texto de la Ponencia establezca, como se ha explicado en puntos previos, si:
 - (i) Hasta antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba en forma conjunta con el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria *y aplicar sanciones*;
 - (ii) Se iniciaba el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (v.gr., numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario), y del 1 de enero siguiente a la fecha

en que la obligación sea exigible (v.gr., numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario);

- (iii) Se *interrumpía* con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa (v.gr., generaba un nuevo plazo de cuatro (4) años para cobrar la deuda tributaria);
- (iv) El numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, no modificó el plazo de prescripción general (v.gr., cuatro (4) años), el cual sigue siendo el mismo a la fecha; solo estableció una regla para el inicio del plazo de prescripción; y,
- (v) Por tanto, si el inicio del plazo de prescripción de un tributo y período se había producido (v.gr., consumado, toda vez que es un hecho único e irrepetible), antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el cómputo del cuerpo del plazo de prescripción debía seguir ocurriendo luego de la entrada en vigencia de esta ley (v.gr., porque precisamente el plazo de prescripción no se ha modificado a la fecha), salvo que se presente una causal de interrupción o suspensión de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, conforme al nuevo régimen vigente, en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas (ver: Capítulo Segundo del presente trabajo).

Este análisis era necesario, para fines de relevancia procesal, constitucional y tributaria, porque permitía establecer las premisas de análisis, fundamentación y posterior conclusión sobre el tema controvertido, en especial si nos encontramos ante una disposición que viola o no la Constitución, la ley y los principios que informan nuestro ordenamiento jurídico.

- Ciento, si consideramos que la prescripción es una institución que encuentra sustento constitucional en la seguridad jurídica, el análisis de la configuración de sus elementos es un aspecto esencial para establecer si, producto de la expedición de una norma, se está afectando la irretroactividad de las leyes, la generación de indefinición de los plazos de prescripción, entre otras situaciones que, en forma directa o indirecta, afectan la protección constitucional que se quiere dar a principios y normas sustanciales en nuestro ordenamiento jurídico.

Sobre la base del análisis previo antes indicado, era conveniente que el texto de la Ponencia establezca -en forma concreta y en función a la aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas- si a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, este régimen:

- (i) Solo podía ser aplicado para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de tributos y períodos -previamente determinados y notificados- que ocurran luego de su entrada en vigencia (v.gr., a partir del 1 de enero de 2013);

- (ii) No podía ser aplicado para el inicio del plazo de prescripción en mención de tributos y períodos que se hayan configurado (v.gr., consumado, porque se trata de un hecho de ejecución instantánea) antes de su entrada en vigencia (v.gr., hasta el 1 de enero de 2012); y,
 - (iii) Si ello hubiera ocurrido, se hubiera presentado un supuesto de aplicación retroactiva de las normas (Ver: Capítulo Tercero del presente trabajo).
- **En segundo lugar**, en el texto de la Ponencia se ha señalado que, con motivo de la publicación de la PDCT, el Tribunal Fiscal no siguió el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 (página 25-26).

«59. Corresponde advertir que como señala el Poder Ejecutivo en su contestación de demanda, el Tribunal Fiscal en resoluciones posteriores a la publicación de la norma impugnada en autos no siguió el mismo criterio respecto del cambio del punto de inicio de la prescripción.

60. Efectivamente, en el Expediente 00753-4-2019 dejó sentado que:

“(...) en aplicación de lo previsto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421, al tratarse el presente caso de un procedimiento en trámite y/o pendiente de resolución, para establecer el inicio del cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de las mencionadas deudas materia de análisis, cuyos plazos de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas con posterioridad al 28 de setiembre de 2012 dentro de los plazos de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que, el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en los mencionados valores, se inició el día siguiente de su notificación, esto es, el 7 de noviembre de 2017” (página 6).

61. Esta resolución no tiene carácter de precedente de observancia obligatoria, pero en todo caso revela un criterio interpretativo objetivamente diferente al que usara cuando emitió la Resolución 09789-4-2017. Naturalmente que ni aquella ni esta constituyen un criterio que resulte vinculante para este órgano de control de la Constitución como ya se advirtiera supra» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto necesario y previo para el análisis del presente tema era determinar el alcance normativo del supuesto de hecho previsto en la PDCT. Es decir, más allá de su declaración de constitucionalidad o no, era conveniente establecer que supuestos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se encontraban o no fuera del ámbito de aplicación de la PDCT. Así, por ejemplo, se podía haber analizado si esta disposición legal era aplicable -o no-, a los supuestos en los cuales: (i) al momento que entró en vigencia, ya no existía un procedimiento en trámite y/o pendiente de resolución, sino que la controversia ya se encontraba en la vía judicial; o, (ii) tratándose de un plazo de prescripción iniciado hasta el 1 de enero de 2012, las resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa fueron notificadas antes del 28 de septiembre de 2012.
- Establecido el alcance anterior, era conveniente que el texto de la Ponencia establezca que, en los supuestos comprendidos en forma directa en el ámbito de aplicación de la PDCT, si mediante este dispositivo legal se recurrió -o no-: (i) a una norma con rango de ley; (ii) para que prevalezca frente a lo que ya se había establecido en forma previa en una resolución administrativa (v.gr., la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017); (iii) la misma que con carácter de observancia obligatoria había definido la interpretación técnica sobre las modificaciones previstas por el Decreto Legislativo No. 1113 al régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de las deudas tributarias (ver: Capítulo Cuarto del presente trabajo).
- A efectos de lo anterior, era conveniente que el texto de la Ponencia establezca que el Tribunal Fiscal, al no tener la potestad de inaplicar normas con rango de ley (v.gr., control difuso), tenía que aplicar lo previsto en la PDCT para la resolución de controversias relativas a procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución comprendidos en su supuesto de hecho (Ver: Capítulo Cuarto del presente trabajo). Es decir, era preciso destacar que no existía un cambio de criterio por parte del Tribunal Fiscal, sino que se presenta una premisa nueva (v.gr., una nueva ley) para la resolución de las controversias pendientes asociados al tema que nos ocupa.
- En los supuestos no comprendidos en el ámbito de aplicación de la PDCT era conveniente que el texto de la Ponencia establezca que se tenía que verificar en el caso concreto si ha operado o no la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, para declarar la misma.
- **En tercer lugar**, en el texto de la Ponencia se ha señalado que la PDCT no puede ser considerada como una ley interpretativa, porque: (i) incide sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria de situaciones anteriores al Decreto Legislativo No. 1113; y, (ii) no establece una regla interpretativa entre los posibles sentidos de la norma interpretada, sino que fija en forma autónoma un nuevo momento para iniciar el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (página 26).

«63. Al respecto, debe comenzarse señalando que solo puede ser considerada como una norma interpretativa aquella que declara o fija el sentido de otra que fue dictada con anterioridad, pero sin modificar su alcance o contenido.

64. Este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de advertir sobre el riesgo que pueden entrañar las normas presuntamente interpretativas que en realidad fijan nuevas reglas:

“El problema que se plantea con este tipo de normas es que a veces el Legislador pretende atribuir un efecto interpretativo a normas que, en el fondo, no lo son. Estas aparentes normas interpretativas deberían entrar en vigencia a partir del día siguiente de su publicación, y no desde la entrada en vigencia de la supuesta norma interpretada, ya que en estos casos no existe una unidad normativa esencial entre ambas normas” (Sentencia 0002-2006-PI, fundamento jurídico 22).

65. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 se limita a disponer que el plazo de prescripción “(...) para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario”.
66. La disposición cuestionada incide sobre aquellos casos en los que el término prescriptorio para exigir el pago comenzó a contarse conjuntamente con el aplicable a la determinación o imposición de sanciones, es decir, los anteriores a la separación de ambos plazos que, como ya se señalara, ocurrió con la vigencia del Decreto Legislativo 1113.
67. Queda claro que no introduce una regla interpretativa desde el momento que no discrimina entre las normas que podrían desprenderse de la disposición optando por alguna de ellas, sino que se limita a fijar autónomamente un nuevo momento para iniciar el cómputo de la prescripción.
68. Por lo tanto, corresponde descartar la posibilidad de que la regla sometida a control pueda ser considerada como interpretativa en los términos planteados en el informe citado que aportara el Poder Ejecutivo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se aprecia que el texto de la Ponencia emite -nuevamente- afirmaciones en forma de conclusión, sin justificar en forma adecuada las premisas y la secuencia del razonamiento que permitió arribar a las mismas. Es decir, nos encontramos ante una argumentación que no cumple su *función de justificación*.
- Era necesario que en el texto de la Ponencia, conforme se ha analizado en puntos previos, se establezca y fundamente -en forma detallada- cuáles son los tres (3) aspectos que ha establecido el Tribunal Constitucional que debe cumplir la «ley interpretativa» para calificar como tal e integrarse a la norma interpretada, y no contravenir la ley y la Constitución Política.
- En otros términos, se tenía que analizar: (i) si la PDCT se refirió expresamente a la norma legal interpretada; (ii) si se enunció uno de los múltiples significados plausibles del Decreto Legislativo No. 1113; y, (iii) si no se agregó al Decreto Legislativo No. 1113 un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material original (ver: Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Quinto del presente trabajo).
- Tratándose del segundo requisito establecido para calificar como ley interpretativa, por ejemplo, era conveniente que en el texto de la Ponencia se analice: (i) si el tratamiento que se dio al Decreto Legislativo No. 1113 es conforme al principio de aplicación inmediata de las normas; (ii) si así ha sido reconocido por una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria; y, (iii) en todo caso, si se pretendía establecer una «*disposición transitoria*» en la ley nueva (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), se tenía que incluir en la misma ley nueva, y no en una ley posterior (v.gr., la PDCT).
- Esta situación era de la mayor relevancia que sea analizada por el texto de la Ponencia, toda vez que el Decreto Legislativo No. 1113: (i) mereció la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria, sobre la base de la aplicación del principio de aplicación inmediata de las normas tributarias, frente a otras interpretaciones que suponen una eficacia retroactiva de la ley; y, (ii) no estableció una disposición transitoria en su propio cuerpo normativo, sino que fue recién a través de la PDCT (v.gr., 6 años después), se pretende dar una eficacia retroactiva al Decreto Legislativo No. 1113) (ver: Sub Capítulo Tercero del Capítulo Quinto del presente trabajo).
- **En cuarto lugar**, en el texto de la Ponencia se ha señalado que la PDCT supone una aplicación retroactiva a supuestos de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria que ya se había iniciado antes del Decreto Legislativo. Por tanto, se indica, nos encontramos ante una contravención al artículo 103 de la Constitución Política (página 27).

«69. Este Tribunal Constitucional advierte que la disposición impugnada no modifica el lapso por el que se extiende la prescripción, que efectivamente es el elemento que transcurre, sino que varía el otro elemento objetivo que es el punto de inicio del cómputo que resulta fijo y, por lo tanto, incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse.

70. De esta forma, queda claro que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 supone una aplicación retroactiva de un nuevo punto de inicio del cómputo de la prescripción a casos en los que dicho evento ya se había producido y, por lo tanto, se infringe el artículo 103 de la Constitución.
71. No se trata de una forma de reconocer derechos adquiridos, este Tribunal mantiene su uniforme jurisprudencia en torno a la efectividad y vigencia de la teoría de los hechos cumplidos como criterio recogido en el artículo 103 de la Constitución» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Era conveniente que en el texto de la Ponencia, conforme se ha analizado en puntos previos, se analice -entre otros aspectos-, si:
 - (i) El inicio del plazo de prescripción es -o no- un hecho único, irrepetible, objetivo y de ejecución instantánea, que no proyecta por tanto efectos o consecuencias;
 - (ii) El cuerpo o plazo de la prescripción tiene -o no- la misma naturaleza jurídica que el inicio del referido plazo;
 - (iii) El Decreto Legislativo No. 1113 modificó -o no- el régimen legal previsto para el inicio, o para el cuerpo o plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria;
 - (iv) Nos encontramos -o no- ante la eficacia *ultractiva* de la ley anterior (v.gr., aplicación de la ley anterior -artículo 44 y 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 981-, luego del 28 de septiembre de 2012, fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113), sobre la base de considerar que el inicio de la prescripción ocurrió y se agotó con la ley vigente en el momento de ocurrencia de este hecho jurídico;

- (v) Era necesario -o no- recurrir a una disposición legal distinta al Decreto Legislativo No. 1113 para definir la norma aplicable al inicio del plazo de prescripción que ocurrió hasta el 1 de enero de 2012, considerando lo previsto expresamente en el artículo 103 de la Constitución Política y en la jurisprudencia sobre la materia;
- (vi) Era conveniente -o no-, sobre la base de considerar que era necesario una disposición legal distinta, que el Decreto Legislativo No. 1113 establezca en forma directa una disposición transitoria sobre la aplicación del numeral 7 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2 del artículo 45, ambos del Código Tributario;
- (vii) En atención a que el Decreto Legislativo No. 1113 no estableció en forma directa una disposición transitoria, era aplicable el artículo 2122 del Código Civil, en virtud del cual se dispone que el inicio de la prescripción que ocurrió con una ley anterior, se sigue rigiendo por ésta;
- (viii) El artículo 2122 del Código Civil es coherente con el principio de aplicación de inmediata de las normas, en atención a que el hecho, situación o relación jurídica involucrada (v.gr., el inicio de la prescripción) ya se agotó con la ley anterior y, por tanto, se debe mantener la aplicación de ésta, incluso si entra en vigencia una nueva norma (v.gr., el Decreto Legislativo No. 1113), por no encontrarse pendiente de regular con la ley nueva el inicio de la prescripción;
- (ix) La aplicación del artículo 2122 del Código Civil supone -o no- una *eficacia ultractiva* de la ley anterior que reguló el inicio de la prescripción (antes del 28 de septiembre de 2012), en atención a que el inicio de la prescripción (ix.1) no es un hecho nuevo que ocurre o va a ocurrir luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113; y, por tanto, (ix.2) no se va a aplicar la ley anterior luego de la fecha de entrada en vigencia de este cuerpo legal;
- (x) Mediante la PDCT se *vuelve a computar* un plazo de prescripción extintiva, sobre la base de una nueva fecha de inicio de cómputo del plazo que ya estaba agotado; y,
- (xi) Si se afecta la situación jurídica en sí misma, y no sus consecuencias vigentes durante la ley nueva, conforme lo ordena el artículo 103 de la Constitución Política (ver: numeral 1 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Quinto del presente trabajo).
- Sobre la base de este análisis previo, era conveniente que en el texto de la Ponencia se advierta si la PDCT vulneró -o no- el *principio de irretroactividad de las normas*, toda vez que establece la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo No. 1113 a supuestos anteriores a su entrada en vigencia, en los que: (i) el inicio del cómputo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya se había fijado y agotado en un momento específico; o (ii) incluso ya había concluido el plazo de prescripción tributaria para el ejercicio de tal acción.

2. Aspectos referidos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el texto de la Ponencia se señaló que los Decretos Legislativos deben encontrarse sujetos al alcance de las materias específicas establecidas en la ley de delegación de facultades legislativas. Este alcance debe ser interpretado en forma restrictiva, no debiendo existir delegaciones genéricas o imprecisas, porque quedaría sin contenido o utilidad la ley autoritativa (página 14).

«4. Empero, debe precisarse que los decretos legislativos solo deben desarrollar las materias especificadas en la ley autoritativa correspondiente, las cuales, además, deben ser interpretadas de manera restrictiva, más aún cuando se trata de instituciones importantes como, por ejemplo, la referida a la prescripción vinculada al sistema constitucional tributario.

5. Las delegaciones genéricas o imprecisas volverían virtualmente inútil el propio sentido o utilidad de la ley autoritativa que, precisamente, existe para definir qué es lo que se delega y qué es lo que se deja fuera del ámbito de la delegación. De lo contrario, bastaría apelar a los membretes o materias genéricas para que todo tipo de regulación por parte del Poder Ejecutivo sea posible» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se advierte que el texto de la Ponencia no justifica en forma motivada -más allá de si se está de acuerdo o no- por qué las materias autorizadas por una ley de delegación de facultades legislativas deben ser interpretadas en forma restrictiva, en especial si se trata de la institución de la prescripción. Se recurre a un juicio de valor (v.gr., «utilidad»), que tampoco es justificado en forma motivada, para sostener que las delegaciones genéricas o imprecisas no son permitidas.
- Era conveniente que el texto de la Ponencia, precisamente por lo anterior, analice si nos encontramos -o no- ante disposiciones legales que: (i) son producto del ejercicio de una potestad normativa delegada; (ii) tienen naturaleza extraordinaria en relación al ejercicio de la potestad normativa ordinaria prevista en el artículo 74 de la Constitución Política; y, (iii) si su interpretación debe ser literal y, en especial, limitada o restrictiva.
- **En segundo lugar**, en el texto de la Ponencia se señaló que la Ley No. 30823 no estableció una delegación específica para modificar las normas relativas a la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias. Únicamente, según se indica, se estableció que se podía modificar las normas tributarias para hacer más eficientes los procedimientos tributarios (página 14, 17).

«6. En el presente caso, no se observa que la Ley Autoritativa N° 30823 haya establecido una específica delegación de facultades al Poder Ejecutivo para modificar las normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos, por lo que este Tribunal considera que el Decreto Legislativo 1421 resulta ser inconstitucional por la forma, pues ha excedido el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria y financiera otorgadas mediante la precitada Ley N° 30823.

(...)

8. Lo que esta última norma únicamente ha señalado y de manera genérica, es que se pueden modificar las normas tributarias con el objetivo de hacer más eficientes los procedimientos tributarios (artículo 2, inciso 1, parágrafo g). Sin embargo, esto, como se ha explicado, no puede ser interpretado extensivamente. Vale decir, como una habilitación para regular todo tipo de contenidos y mucho menos aquellos que incidan sobre derechos y garantías reconocidos en el contribuyente» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se aprecia que en el texto de la Ponencia -nuevamente- se han establecido afirmaciones que establecen conclusiones. Más allá que en el numeral 7 de la Ponencia se transcribe el artículo 2 de la Ley No. 30823, no se advierte el razonamiento jurídico, coherente y motivado, que ha permitido arribar a tales conclusiones. Es decir, nos encontramos ante una afirmación que no cumple su función de justificación.
- Advertida esta deficiencia en la motivación, y sobre la base de lo explicado previamente en puntos previos, era conveniente que en el texto de la Ponencia se analice -entre otros aspectos-, si:
 - (i) El literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 era la disposición que estableció la habilitación legal expresa y directa para *modificar el Código Tributario*, en especial para contar con «procedimientos tributarios más eficientes»;
 - (ii) La materia autorizada establece como alcance un *parámetro genérico e impreciso* (v.gr., su posible regulación admite diversas perspectivas y posibilidades en forma indefinida);
 - (iii) Aun cuando la materia autorizada en mención hubiera calificado de naturaleza específica, los procedimientos tributarios se encuentran regulados en el Libro Tercero del Código Tributario (artículo 103 y siguientes), mientras que el

régimen de prescripción extintiva, incluyendo el relativo a la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, se encuentra regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario. En otras palabras, era necesario establecer si el régimen de prescripción extintiva podía ser entendido válidamente o no como «procedimiento tributario» y, en consecuencia, si podía ser considerado o no como parte de la materia autorizada prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823;

- (iv) En el supuesto que se asuma que en virtud del literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 se habilitó a legislar sobre el Código Tributario, se tenía que haber previsto necesariamente la materia específica en este numeral (v.gr., qué aspecto del Código Tributario se pretendía modificar);
- (v) La interpretación que se tenía que dar a los literales g) y h) debía partir -como premisa- de la aplicación de los métodos de interpretación de las normas tributarias;
- (vi) Una interpretación que desnaturalice el mandato directo y expreso establecido en cada una de estas dos (2) causales, contraviene lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política;
- (vii) Una interpretación distinta de la interpretación literal o restrictiva de los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, supone reconocer que las materias previstas en el literal h) no son específicas, esto es, que era posible extender el alcance de las materias autorizadas comprendidas en este literal, aun cuando existía un numeral g) previsto expresamente para tal efecto, permitiendo que se pueda afirmar que si era posible legislar sobre la normativa relativa al Código Tributario, como es el caso de la prescripción extintiva;
- (viii) Los términos «*fortalecer y optimizar su gestión*», «*adecuado cumplimiento de funciones*», «*mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT*», «*procedimientos tributarios más eficientes*», «marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio», son materias *generales, indefinidas o imprecisas*, que podían contravenir el mandato directo del artículo 104 de la Constitución Política y la jurisprudencia prevista por el Tribunal Constitucional sobre los límites a la autorización y ejercicio de la potestad normativa delegada;
- (ix) En el supuesto que se acepte que en ejercicio de la potestad normativa delegada prevista en el literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 se podía legislar sobre materias que quedaron *reservadas por ley* y en forma directa para el ejercicio de la potestad normativa ordinaria del Congreso de la República, se dejaba sin efecto los límites competenciales para tal efecto, generando un traslado indirecto de esta potestad normativa ordinaria;

- (x) Se evalúa una violación al principio de jerarquía de leyes, previsto en el artículo 51 de la Constitución Política, porque se está permitiendo que en virtud del literal h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 se transgreda el mandato previsto en el artículo 74 y 104 de la propia Constitución Política; y,
- (xi) Se evalúa una violación al numeral 1 del artículo 118 de la Constitución Política, al legitimarse, no solo hoy sino también para cualquier situación en el futuro, que se emitan Decretos Legislativos sobre cualquier materia no prevista en la ley de habilitación, generando una ruptura al principio de separación de poderes, al orden constitucional y legal, y, en consecuencia, a la previsibilidad y seguridad jurídica que debe primar en la sociedad en general (ver: numerales 6, 7 y 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).
- **En tercer lugar**, en el texto de la Ponencia se señaló que la necesidad de que la ley de delegación de facultades legislativas establezca en forma expresa como materia específica la prescripción en materia tributaria es una situación que ya ha sido cumplida anteriormente por el legislador nacional. Así, por ejemplo, ha ocurrido en su oportunidad con motivo de la publicación del Decreto Legislativo No. 1113, emitido en virtud de la Ley No. 29884, mediante el cual se incorporó el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario; (página 18).

«10. Cabe señalar que la especificación estricta de la delegación de facultades respecto a asuntos de importancia constitucional como lo es la prescripción tributaria, no es ajeno a tal cumplimiento. Basta observar la Ley 29884, que en su oportunidad delegó facultades al Poder Ejecutivo y expresamente en el literal c1, de su artículo segundo, estableció como materia delegada a la prescripción regulada por el Código Tributario. En dicha ocasión, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo 1113, que incorporó en el inciso 7, al artículo 44, del Decreto Supremo 135-99-EF (TUO del Código Tributario) un supuesto adicional sobre el cómputo de la prescripción tributaria» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Era conveniente que el texto de la Ponencia establezca un razonamiento secuencial y motivado de por qué la Ley No. 29884 y el Decreto Legislativo No. 1113 eran dispositivos legales que permitían sostener -sobre el tema que nos ocupa- que, para legislar en forma delegada sobre prescripción en materia tributaria, era necesario establecer en forma previa y específica esta materia en la ley de delegación de facultades.
- Así, para comenzar -como se ha comentado en puntos previos-, era relevante que el texto de la Ponencia explique que: (i) la Ley No. 29884 autorizó la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo para modificar el Código Tributario

«(...) a fin de perfeccionar el marco normativo vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación (...)»; (ii) éste era el propósito del legislador al momento de delegar las facultades legislativas al Poder Ejecutivo. Este fraseo, empero, no podía ser considerado el alcance (materia autorizada) válido de la delegación de facultades; (iii) por este motivo, precisamente, para cumplir lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política, en el literal c) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 29884 se estableció, como materias específicas, la posibilidad que el Poder Ejecutivo modifique el Código Tributario en relación a las reglas de prescripción extintiva; (iv) fue en base a esta ley de delegación de facultades legislativas que se emitió el Decreto Legislativo No. 1113, para incorporar el numeral 7 al artículo 44, y modificar el literal a) del numeral 2 del artículo 45, ambas disposiciones del Código Tributario (ver: numeral 3, 5 al 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).

- Sobre la base de lo anterior, era conveniente que el texto de la Ponencia establezca si la Ley No. 29884 y el Decreto Legislativo No. 1113 eran ejemplos directos y expresos -sobre el tema que nos ocupa-, para sostener que la prescripción en materia tributaria (literal c) del numeral 1 del artículo 2) y los procedimientos tributarios (literal d) del numeral 1 del artículo 2) son materias que requieren autorización expresa y específica en forma independiente (ver: numeral 3, 5 al 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).
- **En cuarto lugar**, en el texto de la Ponencia se ha señalado, sobre la base de opinar que se declare fundada la demanda, que la sentencia solo se aplicará a situaciones jurídicas que se produzcan a partir de su publicación (esto es, desde el 2 de octubre de 2020 en adelante) (página 28).

«78. Atendiendo a lo expuesto, corresponde declarar fundada la demanda y, en consecuencia, inconstitucional la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421.

79. Respecto a la aplicación de la presente sentencia en el tiempo, esta surtirá efectos a partir de su publicación, lo que supone que se aplique solo a situaciones jurídicas que se produzcan desde ese momento» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- A fin de encontrarse habilitada formalmente la posibilidad de establecer los efectos de una sentencia en el tiempo, conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 81 del Código Procesal Constitucional⁴²⁶, era conveniente que en el texto de la Ponencia se establezca en forma expresa y motivada: (i) si el caso materia de análisis califica o no como un supuesto de violación a lo previsto en el artículo 74

426 El artículo 81 del Código Procesal Constitucional establece la posibilidad de regular los efectos en el tiempo de las sentencias que declaran fundada una demanda de inconstitucionalidad. A este efecto, ver, *supra*, Nota No. 216. En el mismo sentido se encuentra el artículo 80 del Nuevo Código Procesal Constitucional.



de la Constitución Política, como exige tal disposición para establecer efectos en el tiempo; (ii) cuál es el extremo previsto en el referido artículo 74 que se ha infringido y, por tanto, que ha dado lugar a que se opine que se declare inconstitucional el dispositivo legal impugnado; (iii) si el extremo previsto en el referido artículo 74 que se ha infringido es el principio de reserva de ley o, también el principio de seguridad jurídica, al considerar como posible que se encuentre tutelado por tal disposición constitucional (ver: Sub Capítulo Tercero y Cuarto del Capítulo Sexto del presente trabajo). Esto, considerando que el voto singular del magistrado Ferrero Costa, considera que la decisión no debe tener efecto retroactivo ya que la disposición infringida es el artículo 104 de la Constitución Política.

- Un segundo punto para advertir es que los efectos de la sentencia que declara fundada la demanda, establecido como opinión en el texto de la Ponencia, no es coherente con el ámbito de aplicación de la materia de controversia. Así, poniendo en evidencia el efecto retroactivo de la PDCT, se desconoce que: (i) el alcance temporal de los tributos y períodos comprendidos en el régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, era de un ámbito reducido; (ii) así, entre otros tributos, el régimen de prescripción anterior se aplicaba válidamente: (ii.1) para el caso del Impuesto a la Renta (Ir), hasta el ejercicio gravable 2010; (ii.2) para el caso de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta (Pac Ir), hasta el período noviembre de 2011; y, (ii.3) para el Impuesto General a las Ventas, hasta el período de noviembre de 2011; (iii) cualquier tributo y período posterior a este alcance temporal, se encontraba comprendido en forma directa en el ámbito del Decreto Legislativo No. 1113.

Por tanto, si en la sentencia que hubiera declarado fundada la demanda de inconstitucionalidad de la PDCT se establecía que sus efectos solo se debían aplicar a «*(...) situaciones jurídicas que se produzcan desde ese momento*», esto es, desde la fecha de publicación de la sentencia, nos hubiéramos encontrado ante una imposibilidad material de aplicar la misma (ver: numeral 1 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Quinto del presente trabajo). Ello, porque la PDCT trasladó sus efectos jurídicos a situaciones anteriores a la posible fecha de publicación de la sentencia, como es el régimen previsto antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

- **En quinto lugar**, en el texto de la Ponencia se ha señalado que, a fin de evitar que las reglas previstas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción se interpreten o apliquen sin considerar un plazo determinado, es conveniente que tales reglas se encuentren sujetas al cumplimiento estricto de los plazos previstos en el artículo 43 del Código Tributario (página 28).

«80. (...) a fin de evitar que en lo sucesivo el legislador derivado se exceda en la emisión de normatividad que tienda a habilitar la potestad tributaria sine die, este Tribunal considera que las reglas para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecidas en el artículo 44 del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y el inciso 7 del artículo 44 del Decreto Supremo 135-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, se encuentran circunscritas en cuanto a su interpretación al cumplimiento estricto de los plazos de prescripción establecidos por el artículo 43 del Código Tributario, no debiendo excederse los procesos de fiscalización tributaria y el cobro de la deuda determinada, de dichos plazos» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se advierte que en el texto de la Ponencia se realiza -nuevamente- una afirmación, sin sustentar las razones por las cuales se llega a esta conclusión. Aun cuando se pueda estar de acuerdo con una premisa como ésta, una afirmación de este sentido solo puede tener legitimidad si viene antecedida por una explicación detallada y secuencial de las razones por las cuales un régimen jurídico de prescripción adolece de previsibilidad.
- Hecha la precisión anterior, en primer término, hubiera sido conveniente que esta afirmación se desarrolle como parte previa de los fundamentos por los cuales se opina que se declare fundada la demanda. Esta no es una afirmación accesoria. Para la materia tributaria involucrada, es un argumento central y posiblemente definitorio de una situación de imprescriptibilidad.
- En segundo término, y precisamente por lo anterior, como parte del análisis de constitucionalidad de la PDCT, en cumplimiento del deber de motivación, era necesario que en el texto de la Ponencia se analice si la regulación y aplicación del régimen de prescripción previsto en nuestro ordenamiento jurídico, se configura -o no-, una situación de indefinición de los plazos, con motivo -entre otros aspectos- de la ocurrencia de las siguientes situaciones:
 - (i) Si, más allá de la constitucionalidad del literal c) del numeral 1, y el literal a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario, *cada vez* que la Autoridad Tributaria notifica un *documento dirigido* a fiscalizar la determinación de la obligación tributaria e imponer sanciones, el plazo de prescripción se *interrumpe*, esto es, se inicia nuevamente;
 - (ii) Si, precisamente por lo anterior, el plazo de prescripción general de cuatro (4) años, previsto en el artículo 43 del Código Tributario, deja de tener vigencia material para tornarse *indefinido*;

- (iii) Si, precisamente por lo anterior, la conclusión del procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente notificación de los correspondientes actos administrativos tributarios (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), se vuelve una situación *incierta*;
- (iv) Si, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 (v.gr., 28 de septiembre de 2012), que establece que recién con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa se inicia el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria (v.gr., incluso para los supuestos en los que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había iniciado o concluido antes del 1 de enero de 2012, producto de la entrada en vigencia de la PDCT), se podría entender que siempre está *latente* la posibilidad de notificar liquidaciones de deuda tributaria, más allá del plazo general de cuatro (4) años previsto para tal efecto;
- (v) Si en nuestro ordenamiento jurídico existe -o no- en forma expresa y específica una limitación, básicamente cuantitativa, para evitar la producción de un efecto de indefinición derivado de la aplicación del régimen de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y posterior pago de la deuda tributaria (producto de la interrupción de la prescripción por la notificación de los requerimientos, y la posterior notificación de las resoluciones de determinación y/o resolución de multa, para recién en ese momento activar el plazo para el cobro);
- (vi) Si es posible sostener que toda vez que la deuda tributaria no ha sido establecida (v.gr., precisamente por no haber concluido el correspondiente procedimiento administrativo tributario de fiscalización y, consecuente, determinación de la obligación tributaria en un caso concreto), el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria no se ha iniciado válidamente;
- (vii) Si nos encontramos -o no- ante un régimen tributario que no ha cambiado en el tiempo y que solo están variando las interpretaciones que sobre la ley existe para determinar si para el inicio de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se requiere o no la notificación previa de una resolución de determinación y/o resolución de multa (v.gr., antes o después del Decreto Legislativo No. 1113);
- (viii) Si para la sociedad en general (v.gr., contribuyentes, la Autoridad Tributaria y el Tribunal Fiscal), existía certeza (v.gr., a través de una resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal), que el Decreto Legislativo No. 1113 se tenía que aplicar para situaciones ocurridas a partir de su vigencia en adelante (v.gr., por ejemplo, el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011 en adelante, los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas del período diciembre de 2011 en adelante) (ver: numeral 1 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Quinto y numeral 4 del Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Sexto del presente trabajo).

VOTO SINGULAR EMITIDO POR EL MAGISTRADO FERRERO COSTA

1. Aspectos referidos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- En el presente voto singular no se analizó el presente tema. Solo se analizaron aspectos vinculados a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT, como se explica en el punto siguiente.

2. Aspectos referidos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que en el numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 no se delegó al Poder Ejecutivo la facultad para legislar sobre la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Asimismo, las materias referenciadas por la PDCT son amplias y generales (página 29 y 30).

«*En el caso de autos, el Decreto Legislativo 1421, cuya Primera Disposición Complementaria Transitoria es materia de la presente demanda de inconstitucionalidad, fue expedido en virtud de la Ley autoritativa 30823, “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”.*

El inciso 1 del artículo 2 de la mencionada Ley autoritativa 30823, está dedicado a detallar la delegación legislativa en materia tributaria y financiera. En él no encontramos que se haya delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre el cómputo del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria, como hace la norma objeto de la demanda de inconstitucionalidad.

El Decreto Legislativo 1421, en su parte considerativa, invoca que está facultado por la citada ley autoritativa a modificar el Código Tributario “a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes” y a “legislar en materia tributaria y financiera a fin de establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.

Similar sustento da el Poder Ejecutivo en la página 14 de la contestación de la demanda de autos.

Sin embargo, tales referencias a la ley autoritativa nos parecen muy amplias y generales para el contenido específico de la Disposición impugnada, que legisla sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria.



En efecto, la prescripción que aquí nos ocupa es la llamada “prescripción extintiva”, que es el instituto jurídico con el cual, por el transcurso del tiempo, se extingue la acción. No es pues un procedimiento tributario, como lo demuestra también su ubicación en el Código Tributario, por si no fuera suficiente el argumento conceptual apuntado.

Obviamente, la regulación de la prescripción tampoco tiene que ver con asuntos de gestión para un mejor servicio del Tribunal Fiscal o de la SUNAT» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se advierte que el texto del presente voto singular incurre en una imprecisión. Así, era conveniente que: *(i)* se precise si el análisis sobre si se ha delegado -o no- facultades para legislar sobre la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se establece a partir de lo previsto específicamente en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, referido a las modificaciones al Código Tributario; y, *(ii)* se analice si era posible recurrir a literales distintos del previsto en el literal g) en mención para sostener que la prescripción fue una materia específica autorizada para legislar en forma delegada (ver: numeral 6, 7 y 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo). Esto, precisamente, porque un análisis que no delimita previamente el alcance de la materia a partir de lo previsto en el numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 es contrario a lo que sostiene como premisa el presente voto.
- Era conveniente, también, que el presente voto singular establezca en forma motivada, porque: *(i)* nos encontramos ante conceptos amplios y generales, sobre la base evidenciar cuál podría ser el ámbito material de aplicación de tales fórmulas legales previstas por la Ley No. 30823; *(ii)* la prescripción extintiva no es un procedimiento tributario, conforme a la explicación y referencia de la regulación específica que tienen ambas instituciones jurídicas en el Código Tributario; y, *(iii)* la prescripción extintiva no tiene que ver con asuntos de gestión para un mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal o la SUNAT, en función a determinar cuál es el posible alcance de un asunto de gestión o mejor servicio por estas entidades (ver: numeral 6, 7 y 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).
- **En segundo lugar**, el presente voto singular ha señalado que el Informe No. 90/2018-2019, emitido por el Grupo de Trabajo de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República, en modo alguno enerva el control de constitucionalidad que el Tribunal Constitucional ejerce conforme a la Constitución Política (página 30).

«Ciento es que el Poder Ejecutivo, al contestar la demanda, ha presentado el Informe del grupo de trabajo del Congreso de la República sobre el Decreto Legislativo 1421, que concluye que éste se enmarca dentro de las materias delegadas por la ley autoritativa.

Sin embargo, dicho informe parlamentario, para llegar a tal conclusión, reconoce que ha recurrido a una “interpretación flexible a favor de la constitucionalidad de la norma” (p. 13), lo cual contradice la especificidad en la materia delegada, que, como hemos visto, manda la Constitución y la jurisprudencia de este Colegiado.

Por lo demás, y como es de sobra conocido, el control que haga el Congreso de la República, conforme al artículo 90 de su Reglamento, sobre los decretos legislativos, en modo alguno enerva o condiciona el control de constitucionalidad que este Tribunal ejerce por mandato del artículo 200, inciso 4, de la Constitución» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Era conveniente que en el texto del presente voto singular, entre otros aspectos, se analice o establezca: (i) cuál es la naturaleza de la labor de control que realiza el Congreso de la República en relación a los Decretos Legislativos que emite el Poder Ejecutivo en ejercicio de facultades legislativas delegadas; y, (ii) cuál es el alcance real del Informe 90/2018-2019 a fin de concluir si este documento permitía concluir válidamente que la PDCT cumplió con la materia autorizada por la Ley No. 30823. Por lo demás, hubiera sido conveniente que se precise que el rol de control de constitucionalidad que ejerce el Tribunal Constitucional se da en función a lo previsto en el artículo 201 de la Constitución Política⁴²⁷ (ver: Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).
- **En tercer lugar**, el presente voto singular ha señalado que la recaudación tributaria se debe encontrar sujeta a lo previsto en el ordenamiento jurídico (página 31).

«Como es obvio, el sentido de nuestro voto en modo alguno va dirigido a que el fisco deje de cobrar sus justas acreencias. Pero la recaudación tributaria debe desenvolverse dentro de los cauces del ordenamiento constitucional y a esta exigencia se concreta nuestro pronunciamiento, aunque resulte minoritaria la defensa de esta verdad» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Era conveniente que en el texto del presente voto singular se analice, entre otros aspectos, lo siguiente: (i) si la noción del deber de contribuir debe ser entendida, para efectos tributarios, como una premisa de actuación dirigida a lograr una mayor recaudación; (ii) si es constitucional partir de una interpretación -directa

⁴²⁷ «Artículo 201º.- Tribunal Constitucional
El Tribunal Constitucional es el órgano de control de la Constitución. Es autónomo e independiente».



o indirecta-, *pro fisco*; (iii) si la protección del deber de contribuir supone que las leyes y los actos administrativos que emita la Administración Pública deben ser producto o expresión de una interpretación conforme a la Constitución, y a los valores y principios que orientan el Estado Constitucional de Derecho; y, (iv) si, conforme a lo anterior, esto supone una interpretación y aplicación objetiva (imparcial) y razonable de las normas constitucionales y legales (ver: numeral 2 del Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Sexto del presente trabajo).

VOTO SINGULAR EMITIDO POR LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

1. Aspectos referidos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que, conforme a lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política, las normas se aplican a las consecuencias existentes (vigentes) al momento de la entrada en vigencia de las mismas. Por tanto, no es posible que se apliquen las nuevas normas a situaciones o relaciones jurídicas que ya se hubieran extinguido antes de su entrada en vigencia (página 44).

«57. Así, la norma que se incorpora al ordenamiento jurídico incide directamente sobre las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que al momento de su entrada en vigencia continúan desarrollándose, lo que lógicamente excluye aquellas relaciones y situaciones cuyos efectos han sido agotados o cumplidos.

58. De esta manera, según el artículo 103 de la Constitución, no resulta constitucionalmente admisible extender los efectos del nuevo régimen jurídico establecido por la norma que entra en vigencia a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen agotado antes de dicha entrada en vigor. En cambio, sí resulta conforme con el mencionado artículo constitucional que la nueva norma sea aplicable a las relaciones y situaciones jurídicas que aún no se hubiesen cumplido o agotado» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- En este punto, según se puede advertir, el texto del presente voto singular viene a resumir lo que la legislación y jurisprudencia sobre la teoría de los hechos cumplidos se aplica ya en nuestro ordenamiento jurídico (ver: numeral 1 y 2 del Sub Capítulo Primero del Capítulo Quinto del presente trabajo). Sin embargo, consideramos que hubiera sido importante que en el presente voto singular se contextualice los escenarios en los cuales se presenta la aplicación de las normas en el tiempo con motivo de la estructura de la prescripción extintiva en materia tributaria.

En concreto, y a fin de evidenciar el cumplimiento de un deber de motivación adecuado, hubiera sido pertinente que se presente gráficamente el efecto de las dos (2) posiciones en discusión, para no solo comprender lo que se encuentra en controversia, sino visualizar la consecuencia práctica de asumir una u otra línea de argumentación. Esto, como es claro, era de la mayor relevancia, porque permitía justificar las premisas con las cuales se iba a analizar la materia controvertida en puntos siguientes. Como se advierte en este apartado del texto del voto singular (numeral 4.1 del presente voto singular), empero, esto no ha ocurrido.

- **En segundo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que, con motivo de la publicación del Decreto Legislativo No. 1113, se estableció una disposición expresa que regula el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Se agrega que, aun cuando antes de la publicación del Decreto Legislativo No. 1113 no se había distinguido en forma expresa cuándo se iniciaba el plazo de prescripción en mención, solo se puede exigir el cobro de algo previamente determinado (página 48).

«78. Cabe precisar que el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, publicado el 5 de julio de 2012 en el diario oficial El Peruano, vigente a los sesenta días siguientes a dicha fecha, incorporó el citado artículo 7, a partir del cual se establece una norma expresa que contiene la regla sobre el inicio del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar la deuda tributaria.

79. Antes de dicha incorporación, en el citado artículo 44 del T.U.O. del Código Tributario no se había distinguido de forma explícita cuándo debía considerarse iniciado el plazo de prescripción para ejercer la facultad de cobrar o exigir el pago de la deuda tributaria. Ello evidentemente, en mi opinión, no condicionaba su distinción en la práctica como tampoco la resolución de controversias jurídicas relacionadas con dichas materias, porque lógicamente solo puede exigirse o cobrarse lo que se encuentra previamente determinado y, también, por la naturaleza diferenciada de los objetos de tales facultades» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular reconoce que con motivo de la entrada en vigencia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No 1113, se estableció una *disposición expresa* sobre el inicio del plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria.

Esta situación es de la mayor relevancia, porque si se hubiera hecho un análisis de la regulación desde el Primer Código Tributario hasta el Código Tributario vigente, se podría haber analizado si desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 27 de septiembre de 2012, la Autoridad Tributaria siempre tuvo un plazo de cuatro (4) años -como regla general-, para fiscalizar, determinar y poner a cobro una deuda

tributaria. Y, como consecuencia de poner a cobro la deuda tributaria, se reinicia un plazo adicional de cuatro (4) años (ver: Capítulo Segundo del presente trabajo).

- Un segundo aspecto a comentar, derivado del análisis de lo anterior, es que el texto del presente voto singular no considera la naturaleza modificatoria del Decreto Legislativo No. 1113. Si se está señalando que este Decreto Legislativo incorpora una disposición expresa sobre la materia, se debía analizar y considerar que en materia tributaria esta situación supone un cambio en el régimen normativo.

Esto supone, en el caso concreto, que si a partir del Decreto Legislativo No. 1113 se estableció que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 el plazo de prescripción en mención no se iniciaba a partir de la notificación de tales actos administrativos tributarios. *¿Cómo debía haber sido?* Conforme así lo establecida la regulación histórica del Código Tributario. Por tanto, en nuestra opinión, este fundamento del presente voto singular supone una contravención a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y a la casación No. 4392-2013, sentencia que establece reglas vinculantes sobre la interpretación en materia tributaria.

- Un tercer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular en momento alguno menciona que el Decreto Legislativo No. 1113 no solo incorporó el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (relativo a que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia a partir del día siguiente de notificada la resolución de determinación y/o resolución de multa).

El Decreto Legislativo No. 1113 también modificó el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, para establecer que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya no se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, sino únicamente con la notificación de la orden de pago (ver: Capítulo Tercero del presente trabajo).

Esta manifiesta omisión en el análisis de la controversia, como es evidente, desnaturaliza las premisas de las conclusiones a las que se arriba⁴²⁸.

- Un cuarto aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular no tiene una motivación válida. Primero se señala en el numeral 78 del texto del voto

428 Sobre la omisión de establecer cuál es la normativa aplicable a un caso, se ha señalado que «(...) un sistema que no prevé reglas que indiquen cómo decidir entre opciones interpretativas igualmente justificadas es un sistema insensible al modo en el que se distribuye entre las partes el riesgo del error en la identificación del Derecho. O, dicho de otro modo, es un sistema para el cual es indiferente qué interpretación elija el juez, siempre que la elección se haga entre dos o más opciones que cuenten con argumentos igualmente plausibles a su favor. Una vez que se advierte el carácter “no estricto” de los argumentos justificativos que avalan las decisiones sobre la quaestio iuris y, sobre todo, el hecho que los argumentos disponibles, lejos de restringir, amplían la gama de respuestas admisibles, la conclusión será que un sistema que no prevé reglas que indiquen cómo identificar el Derecho deja tal decisión librada a la discrecionalidad fuerte del juez» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (REDONDO, María Cristina (2009). Sobre la Justificación de la Decisión Judicial. p. 78. En: REDONDO, María Cristina y otros. Estado de Derecho y Decisiones Judiciales. Madrid: Fundación Colloquio Jurídico Europeo).

que el Decreto Legislativo No. 1113 es la disposición que estableció en forma expresa la regla sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Seguidamente, en el numeral 79 se indica que antes del Decreto Legislativo No. 1113 no se había distinguido en forma explícita cuándo debía iniciarse el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

A pesar de esta clara distinción que hace el propio texto del presente voto singular, se indica que antes del Decreto Legislativo «lógicamente» se debía aplicar la misma regla porque solo puede cobrarse algo previamente determinado.

Hubiera sido conveniente que se explique en forma motivada por qué es lógico concluir eso. *¿cuál es la normativa que establece tal previsión?* Esto, más aun cuando se ha dejado el análisis del literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario.

- Un quinto aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular incurre en una contradicción. Ya en el numeral 76 del voto singular se había indicado que lo relevante para el análisis de la controversia era el aspecto objetivo (estructura de la prescripción), mas no así el aspecto subjetivo (inactividad del acreedor).

Sin embargo, ahora en el numeral 79 indica que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria solo se puede iniciar *si previamente se ha determinado la misma*. Es decir, se advierte que la determinación de la deuda tributaria, a cargo de la propia Autoridad Tributaria, es un requisito previo y relevante para que se inicie el plazo de prescripción en mención.

- **En tercer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 había un marco normativo que permitía señalar que el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago se iniciaba con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, en atención a la distinción de las facultades de determinación y cobro de la Autoridad Tributaria. Para este efecto, incluso, se señala que era posible aplicar en forma supletoria el artículo 1993 del Código Civil (página 48).

«80. En ese sentido, considero que con anterioridad a la expedición del Decreto Legislativo 1113 había un marco jurídico que permitía razonablemente advertir la necesidad de dicha distinción al momento de aplicar la normativa tributaria correspondiente, dada la diversidad de las fuentes del Derecho Tributario, de conformidad con la Norma III, sus métodos de interpretación, según la Norma VIII, y la aplicación supletoria de los principios jurídicos contemplados en la Norma IX, recogidas todas ellas en el Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario.



81. Con relación a esto último, ciento es que cabía la posibilidad de aplicar supletoriamente el artículo 1993 del Código Civil, de conformidad con dicha Norma IX. Al respecto, el aludido artículo 1993 del Código Civil establece que: "la prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción y continúa contra los sucesores del titular del derecho» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular nuevamente incurre en una manifiesta falta de motivación. ¿Cuál es ese marco normativo que permitía razonablemente llegar a esa conclusión? ¿Qué principios? Ya se ha advertido que, incluso, no se tomó en consideración el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, antes de la modificación del Decreto Legislativo No. 1113, el cual disponía que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se interrumpía con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa. Es decir, antes del Decreto Legislativo No. 1113, el marco normativo establecía expresamente que el plazo de prescripción ya se había iniciado (ver: Capítulo Segundo y Tercero del presente trabajo).
- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular incurre nuevamente en una falta de motivación, al indicar que era posible aplicar supletoriamente el artículo 1993 del Código Civil para avalar la conclusión del punto previo. Nótese que para realizar esta afirmación no se analiza si existía norma expresa o no sobre la materia antes del Decreto Legislativo No. 1113. Simplemente se afirma que era posible la aplicación supletoria (a pesar de la existencia del literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario).

Asimismo, partiendo de la premisa de que el propio texto de la ponencia indicó que era posible su aplicación, empero, no se analizó los alcances del artículo 1993 del Código Civil. Una interpretación adecuada de esta disposición no solo debía permitir señalar que: (i) si el acreedor conocía y podía actuar para realizar el cobro de la deuda tributaria, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se entendía configurado válidamente; y, (ii) precisamente esto ocurre en materia tributaria, que la Autoridad Tributaria conoce la información declarada por el contribuyente, estando en su ámbito de actuación el iniciar, desarrollar y concluir el procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación, para notificar y poner a cobro luego una posible deuda tributaria (ver: numeral 2 del Capítulo Séptimo del presente trabajo).

- **En cuarto lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se computaba a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, incluso antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, a partir de lo señalado implícitamente por el Tribunal Fiscal en algunas resoluciones (página 48-49).

«82. De hecho, ello se desprende implícitamente de las resoluciones del Tribunal Fiscal que se citan a continuación:

RTF 00161-1-2008, de 8 de enero de 2008

Cabe anotar que según se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04638-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, dándose inicio al cómputo del plazo prescriptorio para cobrar la deuda determinada [...].

RTF 10495-3-2012, de 28 de junio de 2012

[...] no sería posible establecer un plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la obligación tributaria, cuando la deuda aún no ha sido determinada, debiendo precisarse que si la Administración tiene pendiente su facultad para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones ésta se agota con la notificación de la resolución de determinación o multa [...].

83. De lo anterior puede advertirse que, luego de producida la notificación de la resolución de determinación, se inicia el cómputo del plazo de prescripción para el cobro de la deuda determinada; en caso contrario, si la deuda no ha sido determinada por la Administración Tributaria, el plazo de prescripción para la exigencia del pago de dicha deuda aún no podría iniciarse. Asimismo, esto último implica un aspecto elemental: que son distintos el plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y el plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular sustenta su posición, a partir de lo que «*implícitamente*» ha resuelto el Tribunal Fiscal. Empero, no se explica cuál es el razonamiento del Tribunal Fiscal para hacer suya esas referencias. Hubiera sido conveniente que se hubiera motivado por qué estas resoluciones permiten arribar a la conclusión indicada.
- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular cita en forma parcial los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal a fin de «sustentar» la conclusión afirmada. Así, por ejemplo, es el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 161-1-20008, precedente administrativo de observancia obligatoria. En esta resolución, contrariamente al sentido que se pretende dar a la parte citada, el Tribunal Fiscal ha señalado expresamente que «*De conformidad con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, 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 (4) años (...). Sin embargo, la misma norma establece supuestos en los que el plazo de prescripción se ve interrumpido, de manera que ante dichas situaciones, se inicia un nuevo cómputo del término prescriptorio. Entre dichas causales de interrupción, el inciso a) del artículo 45 del citado Código contempla la notificación de la resolución de determinación o de multa» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

En otros términos, se ha reconocido que el *plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaban en forma simultánea y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años* (ver: numeral 5 del Capítulo Segundo del presente trabajo). En relación a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10495-3-2012, hubiera sido importante validar que la materia controvertida era un pedido de prescripción extintiva para el ejercicio de la potestad para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria.

- Un tercer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular considera que para sostener que la deuda tributaria no puede ser cobrada si previamente no ha sido determinada, incluso desde antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, se parte de la constatación que el plazo de prescripción de la facultad para determinar la obligación tributaria y el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria son *distintos*. Sin embargo, el presente voto singular desconoce o no analiza que la distinción de las facultades antes mencionadas, estuvo prevista desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981, esto es, desde el 1 de abril de 2007. Desde esta fecha y hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, ya existía esta distinción, así como la previsión legal que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa interrumpía el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (ver: numeral 2 y 3 del Capítulo Segundo del presente trabajo).
- **En quinto lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo No. 1113, precisó la regla de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Ello, según se indica, porque para que se inicie este plazo de prescripción se requiere que previamente haya sido cuantificado el monto de la deuda tributaria (página 49).

«84. El artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario, no modifica el plazo de prescripción, que se encuentra determinado en el ya citado artículo 43, sino precisa la regla especial correspondiente al dies a quo o momento en el que se inicia el cómputo de dicho plazo respecto de la exigencia del pago de la deuda contenida en las resoluciones de determinación o de multa. De esta manera, solamente podrá iniciarse este segundo plazo de prescripción cuando previamente haya sido determinada la deuda tributaria, esto es, vencida, cuantificada y exigible.

85. *En todo caso, es pertinente precisar que el inicio del cómputo de la prescripción de las acciones destinadas a exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa requiere previamente de la cuantificación del monto de la deuda a pagar y de su correspondiente exigibilidad, según lo previsto en el artículo 115 del Código Tributario»* (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular indica que el Decreto Legislativo No. 1113 es una norma de precisión. Sin embargo, no ha analizado los criterios establecidos por el propio Tribunal Constitucional para concluir si nos encontramos o no ante una norma de precisión o interpretativa (ver: Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Quinto del presente trabajo).
- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular vuelve a reiterar que para que se configure el inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se debe previamente haber determinado la misma y que la misma sea exigible. Sin embargo, es importante notar y dejar sentado expresamente que no está en discusión que la deuda tributaria debe ser previamente determinada para ser cobrada. Es más, como se ha señalado a lo largo del presente trabajo, es mandatorio que la Autoridad Tributaria inicie, desarrolle y concluya el correspondiente procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación, para emitir y notificar la resolución de determinación y/o resolución de multa, para exigir el pago al deudor tributario (ver: numeral 2 del Capítulo Séptimo del presente trabajo).

Lo relevante aquí era discernir a partir de qué momento la Autoridad Tributaria estaba obligada a hacerlo. En cualquier caso, ya sea que se considere que el Decreto Legislativo No. 1113 es una norma de precisión o no, no está en discusión que en una u otra posición, la Autoridad Tributaria debe fiscalizar y determinar en el plazo de cuatro (4) años -como regla general-. Si no ocurre esto, el plazo de prescripción para determinar -y consecuentemente cobrar-, habrá prescrito. La única diferencia es un tema nominal.

Así, para la posición de un deudor tributario: (i) en el régimen anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la Autoridad Tributaria debía fiscalizar, determinar y poner a cobro la deuda tributaria en un plazo de cuatro (4) años, reiniciándose el plazo de cuatro (4) años con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa; y, (ii) con el régimen normativo previsto por la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la Autoridad Tributaria debía fiscalizar y determinar la deuda tributaria en un plazo de cuatro (4) años, siendo que una vez producida la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa se inicia (no reiniciaba) el plazo de prescripción correspondiente

para el cobro de la deuda tributaria. Por su parte, para la posición de la Autoridad Tributaria, antes y después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa.

Sin embargo, para que eso ocurra, se tenía que realizar la fiscalización y determinación en el plazo de cuatro (4) años. Es decir, en cualquier caso, esto es, ya sea conforme a la posición de un deudor tributario o de la Autoridad Tributaria, siempre se requiere fiscalizar y determinar en un plazo de cuatro (4) años, y siempre la Autoridad Tributaria (producto de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa), tendrá cuatro (4) años adicionales (ya sea que se considere reiniciado o nuevo), para realizar el cobro. No fiscalizar y determinar en el plazo de cuatro (4) años es lo que genera la imposibilidad de cobrar, porque precisamente no se hizo las actuaciones necesarias para que la deuda tributaria exista.

- **En sexto lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT fue una disposición legal que precisó el régimen normativo preexistente sobre el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (página 49-50).

«86. A la luz de los previamente indicado y teniendo como parámetro de control los principios constitucionales de irretroactividad de las leyes y de seguridad jurídica, corresponde realizar el control de constitucionalidad de la disposición impugnada.

87. *En primer lugar, corresponde precisar el contenido y alcances de dicha disposición.* Al respecto, se advierte lo siguiente:
- Se aplica a procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución;*
 - Se aplica a los procedimientos mencionados supra en los que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta antes del 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción;*
 - Tiene como objeto el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o multa;*
 - Establece que dicho plazo para exigir el cobro de la deuda tributaria se computa a partir del día siguiente de la notificación de las resoluciones de determinación o multa conforme con el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.*

88. **De lo expuesto se aprecia claramente tres aspectos:**

- i. *Primero, que antes de la expedición de la disposición cuestionada, en el ordenamiento jurídico ya se había distinguido el inicio del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y para la imposición de sanciones del inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la aludida deuda tributaria. Ello se precisó especialmente en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 al artículo 44 del Código Tributario y que se encuentra vigente desde el 28 de setiembre de 2012.*
- ii. *Dicho inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario tomó como elemento de referencia la notificación de la resolución de determinación o multa, de forma tal que inicio de la prescripción para el cobro de la deuda tributaria ahí contenida, por parte de la Administración, se computa desde el día siguiente a dicha notificación; y,*
- iii. *Por ello, la disposición cuestionada no introduce una nueva regla sobre el inicio de la prescripción del cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración. Por el contrario, dicha regla preexistía a la expedición del Decreto Legislativo 1421» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).*

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular resume el alcance de la PDCT. Sin embargo, nuevamente, el presente voto no exterioriza las premisas sobre las cuales se llega a las conclusiones indicadas en el numeral 88. Simplemente, se enuncian conclusiones, sin explicar las razones por las cuales se arriba a las mismas. Esto, incluso, como se ha advertido en los puntos previos, tampoco se han considerado todos los aspectos involucrados en la controversia.
- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular indica que con motivo de la incorporación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, previsto por el Decreto Legislativo No. 1113, se precisó la distinción entre el inicio del plazo de la facultad de determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, y el inicio del plazo para exigir el pago de la deuda tributaria.

Esta afirmación, como se ha señalado, desconoce que desde el 1 de abril de 2007, las facultades de la Autoridad Tributaria tenían un tratamiento diferenciado, con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981.

Asimismo, esta afirmación reitera una omisión seria, consistente en que mediante el Decreto Legislativo No. 1113 se modificó el literal a) del numeral 2 del artículo 45

del Código Tributario, el cual establecía -conforme al tratamiento similar que había tenido desde el Primer Código Tributario- que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa interrumpían el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Es decir, el régimen normativo anterior al Decreto Legislativo No. 1113 establecía en forma expresa e indubitable que el plazo se había iniciado con anterioridad (ver: numeral 2 y 3 del Capítulo Segundo del presente trabajo).

- Un tercer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular indica que la PDCT no introduce un cambio normativo sobre el régimen de prescripción referido al inicio del plazo para exigir el pago de la deuda tributaria. Sobre este punto, nuevamente se realiza una conclusión sin motivación alguna. Esto, porque si se pretende afirmar que la entrada en vigencia de una norma no supuso un cambio normativo, sino una precisión al «*régimen preexistente*», se debió los tres (3) criterios establecidos por el Tribunal Constitucional para tal efecto, conforme a su línea jurisprudencial (ver: Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Quinto del presente trabajo).
- **En séptimo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT precisó la aplicación del Decreto Legislativo No. 1113. Sobre esa base, se agrega que lo que resultaría inconstitucional es la aplicación del Decreto Legislativo No. 1113 a casos en los que ya hubiera transcurrido el plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria e imposición de sanciones, antes de su entrada en vigencia (página 53).

«104. En realidad, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, vigente desde el 28 de setiembre de 2012, cuyo artículo 4 incorporó el inciso 7, al artículo 44 del Código Tributario, se precisó que el cómputo del plazo de prescripción para el referido cobro se iniciaba a partir del día siguiente de la notificación de la Resolución de Determinación o Multa.

105. Ahora bien, una vez que entró en vigencia dicha norma, correspondía su aplicación inmediata, incluso a los hechos no consumados o no agotados, originados con anterioridad a su entrada en vigencia.
106. Por ello, se advierte que dicha norma resultaba aplicable incluso a aquellos casos en los cuales aún no se hubiese consumado el plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria, a cargo de la Administración. Así, lo que resultaría inconstitucional es la aplicación de la regla establecida en el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporada por el Decreto Legislativo 1113, a aquellos casos en los cuales, con anterioridad a su entrada en vigencia, esto es, antes del 28 de setiembre de 2012, ya se hubiese cumplido el plazo de prescripción preexistente para la determinación y cobro de la deuda tributaria y la imposición de infracciones» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular reitera una afirmación que ha venido realizado previamente. Esto es, que el Decreto Legislativo No. 1113 precisó que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se computaba a partir de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa.

Empero, esta afirmación no solo carece de motivación alguna -conforme se ha explicado y dejado constancia en los comentarios a numerales previos del presente voto singular-, sino que convalida una omisión al análisis de la materia controvertida.

Esta omisión consiste en que el Decreto Legislativo No. 1113 modificó, también, el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, para establecer que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa ya no iban a interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular parte de una premisa conceptual correcta. Se indica que el Decreto Legislativo No. 1113 debía aplicarse a los hechos no consumados o agotados, originados con anterioridad a su entrada en vigencia. Esto es de la mayor relevancia, el presente voto singular reconoció que la estructura de la prescripción extintiva en materia tributaria tiene tres (3) elementos: el inicio del plazo, el cuerpo del plazo y el fin del plazo (los cuales integran el aspecto objetivo). Precisamente por eso, es claro que el régimen normativo tributario podía tener modificaciones vinculadas al inicio del plazo como al cuerpo mismo del plazo. Esto, más allá que estos elementos son indesligables de la estructura de la prescripción. Ejemplo claro es la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente No. 00002-2006-AI/TC (ver: Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Quinto del presente trabajo).

Sin embargo, el presente voto singular no solo desconoce que el Decreto Legislativo No. 1113 modifica el régimen normativo referido al inicio de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, aspecto que como bien se indica en diversos puntos del texto, es un aspecto claramente diferenciado de las otras facultades previstas en el artículo 43 y 44 del Código Tributario. También, y es lo que en nuestra opinión es más delicado, se asume que el Decreto Legislativo No. 1113 solo aplica para los supuestos en los que no había transcurrido el cuerpo del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones. Esto no solo, reiteramos, supone aplicar un régimen previsto para una facultad a otra, sino que supone que no pueda darse aplicación de las normas en el tiempo en materia tributaria. Este era precisamente el tema sometido a controversia en el presente caso.

- **En undécimo lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que el único aspecto que se puede considerar agotado es el *cuerpo o plazo* de prescripción, mas no sus otros elementos por separado. Por tal motivo, no se puede señalar que el cómputo del plazo de prescripción que se inició antes de la modificación de la norma se puede haber perdido. Esta posibilidad ha sido admitida por el ordenamiento jurídico mediante la interrupción de la prescripción (página 54-55).



«117. Por lo expuesto, el inicio del plazo es, en el ámbito de la aplicación de las normas sobre prescripción tributaria, inseparable de su duración; de forma tal que solo puede considerarse agotado el plazo de la prescripción, pero no puede decirse lo mismo de su inicio, esto es, no cabe aseverar válidamente que el inicio se ha agotado, como indica la parte demandante. Esto último sería resultado de considerarlo indebidamente de manera aislada. De ello, se desprende que solo puede considerarse agotado al plazo transcurrido, pero no a sus elementos objetivos por separado.

118. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la situación jurídica según la cual el aparente “tiempo perdido” que se configura, por la modificación sobrevenida de la regla del inicio del cómputo del plazo de prescripción, cuando este aún se encuentra transcurriendo, no resulta proscrita por el ordenamiento jurídico tributario. Antes bien, ha sido contemplada dentro de la figura de la interrupción de la prescripción. Cabe precisar que de acuerdo al artículo 45 del Código Tributario, “el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”. Así, producido el acto que interrumpe el plazo, de acuerdo a los supuestos previstos en el referido artículo 45, este vuelve a computarse desde un nuevo inicio, esto es, desde el día siguiente de acaecido dicho acto» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular señala que no es posible que el inicio del plazo de prescripción se haya agotado. Solo es posible que se agote el cuerpo o plazo de prescripción. Esta afirmación, empero, desconoce un aspecto que era también esencial que se analice -en forma expresa y motivada-, al momento de emitir el presente voto. Así, se debió analizar lo previsto en el artículo 2122 del Código Civil, el cual establece expresamente que «[...]a prescripción iniciada antes de la vigencia de este Código, se rige por las leyes anteriores». Es decir, existe una disposición legal en nuestro ordenamiento jurídico, de aplicación general, que reconoce que es posible que el inicio del plazo (consumado en su oportunidad), se mantenga y siga el plazo que se comenzó a computar con una norma derogada, incluso luego que se haya realizado un cambio normativo (ver: Sub Capítulo Tercero del Capítulo Quinto del presente trabajo). Por lo demás, no debería haber existido problema para que el presente voto singular lo considere en su análisis, máxime si en el numeral 81 del presente texto consideró que las disposiciones del Código Civil son aplicables en forma supletoria, conforme a lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁴²⁹.

429 Ver, *supra*, Nota No. 153.

- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular considera que la afectación al inicio del plazo de prescripción extintiva que se originó antes de la entrada en vigencia de la nueva ley (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), pero cuyo cuerpo o plazo sigue corriendo luego de la entrada en vigencia de la misma, no se encuentra prohibida por ley. Así, la interrupción de la prescripción es el mecanismo que permite afectar el inicio en dicho supuesto, conforme a ley. Sin perjuicio de reiterar que hubiera sido conveniente que el presente voto singular analice el artículo 2122 del Código Civil (omisión de manifiesta importancia para el tema controvertido), se desconoce que la interrupción (así como la suspensión) de la prescripción extintiva, es un fenómeno aplicable al cuerpo o plazo, mas no así para el inicio o *dies a quo*, porque este elemento es de ejecución instantánea (ver: numeral 4 y 6 del Capítulo Primero del presente trabajo). Asimismo, es importante advertir que el régimen de prescripción extintiva se encuentra en el artículo 45 del Código Tributario. Este régimen, según lo ha reiterado en diversos numerales el propio texto del voto singular, tiene un régimen diferenciado para cada una de las facultades de la Autoridad Tributaria (v.gr., determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria). Siendo esto así, como hemos señalado, se debió considerar lo previsto en el literal a) del numeral 2 del mencionado artículo 45 del Código Tributario, antes y después de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113. La conclusión es clara: no solo existe una manifiesta omisión de análisis de este tema, sino que se podía afirmar que la interrupción del plazo de prescripción es independiente al inicio del mismo (previsto en el artículo 44), siendo que recién con la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113 ya no se interrumpía el plazo de prescripción con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa.
- **En duodécimo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que si no se permite la aplicación del Decreto Legislativo No. 1113 al plazo de prescripción que seguía computándose con posterioridad a su entrada en vigencia, se configuraría la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos (página 55).

«119. En suma, solo puede considerarse que lo que se agota es el plazo de prescripción, pero no el inicio del cómputo del mismo. Por el contrario, y en relación a la aplicación del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo 1113, sostener que dicha norma no resultaba aplicable a aquellos casos en los que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012 y que se encontraban en trámite o pendiente de resolución, no es sino, en el fondo, invocar la teoría de los derechos adquiridos. Precisamente, según dicha teoría: la eficacia normal de la ley se despliega únicamente *pro futuro*, es decir, con respecto a las situaciones que nazcan con posterioridad a su entrada en vigor. La ley nueva, por consiguiente, no es de aplicación -salvo que se prevea su propia retroactividad- a las situaciones todavía no extinguidas nacidas al amparo de la ley antigua.



120. Así pues, en la consideración según la cual a los casos mencionados supra correspondía la aplicación de las reglas establecidas en el artículo 44 del Código Tributario, antes de la expedición del artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, subyace la teoría de los derechos adquiridos, pese a que, salvo supuestos excepcionales previstos en la propia Constitución (STC 0008-2008-PI/TC, fundamentos 73-74), no rige actualmente en nuestro ordenamiento jurídico-constitucional.

121. Por el contrario, es en aplicación de la teoría de los hechos cumplidos que el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, ha debido regir a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes al tiempo de su entrada en vigencia. Ello, claro está, excluye los plazos de prescripción tributaria plenamente agotados conforme al ordenamiento jurídico-tributario hasta el momento de dicha entrada en vigor» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular parte de una premisa falsa para formular una conclusión. Así, indica que lo único que puede agotarse es el cuerpo o plazo de prescripción. Sobre esa base, concluye que el Decreto Legislativo No. 1113 debe aplicarse a las consecuencias vigentes durante su vigencia, como es el plazo que se sigue computando -originado antes de su vigencia-.

Sobre este punto, huelga decir que esta afirmación parte de la omisión -voluntaria o no-, de análisis del artículo 2122 del Código Civil, del literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, del régimen anterior a la incorporación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, entre otros temas y disposiciones.

Sin embargo, asumiendo por un momento la premisa que toma el presente voto singular (aplicación inmediata del Decreto Legislativo No. 1113 a las consecuencias vigentes), la pregunta es la siguiente: *¿qué pasa si se notifica una resolución de determinación y/o resolución de multa, con posterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, en relación a un tributo y período en el cual el plazo de prescripción se inició con anterioridad a su vigencia, pero sigue computándose luego de la misma? ¿interrumpe o no el plazo de prescripción extintiva en curso?*

Si se hubiera analizado el tema o, incluso más allá de eso, si se es coherente con la posición asumida en el presente voto singular, se tendría que haber concluido que a este momento se debía aplicar el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113. Esta disposición establece que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa ya no interrumpían el plazo de prescripción.

Por tanto, conforme al mismo razonamiento y unidad funcional que se predica, se debió seguir computando el plazo de prescripción hasta su conclusión. Solo podría haberse afectado si se presentaba alguna de las causales de interrupción o suspensión previstas para tal efecto en el numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario. Este tema de análisis, empero, no fue considerado y menos analizado.

- **En décimo tercer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT es una norma interpretativa, porque ha cumplido los requisitos previstos para tal efecto por el Tribunal Constitucional (página 59).

«137. En cuanto a su contenido, la norma interpretativa en materia tributaria tiene como finalidad eliminar una ambigüedad, en principio, producida por una norma previa en el ordenamiento jurídico. En todo caso, más allá de la terminología empleada en general al redactarse tales normas, lo importante es su naturaleza jurídica, ligada a la finalidad que cumple. Evidentemente, para la verificación de la existencia de una norma interpretativa, en este caso, en el ámbito tributario, es necesario que la norma interpretativa y la interpretada se refieran a la misma regulación. Lo que traerá como consecuencia que la norma interpretativa rija desde el mismo momento en que comenzó a regir la norma interpretada (STC 0002-2006-PI/TC, fundamento 20).

(...)

139. En el presente caso se verifica que la disposición cuestionada se refiere expresamente el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario; en segundo lugar, la norma cuestionada establece o fija, sin lugar a dudas, la interpretación que, desde su entrada en vigencia, debió atribuirse al aludido inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, lo que se encontraba justificado por la existencia de la Resolución 09789-4-2017, de fecha 7 de noviembre de 2017 que, erróneamente, estableció un precedente de observancia obligatoria contrario a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Además, se verifica también que la disposición cuestionada no añade un contenido extraño, ajeno o que no estuviese previamente previsto en el mencionado inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular resuelve nuevamente un tema fundamental sin una motivación adecuada. Así, indica que la norma impugnada se refiere expresamente al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Sin embargo, la norma que supuestamente precisa es el Decreto Legislativo No. 1113. Por tanto, como premisa, es incorrecto lo que se indica. Por lo demás, no se indica expresamente el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, que fue también la norma modificada por el Decreto Legislativo No. 1113, para «precisar» el régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

- En segundo término, el presente voto singular no analiza las posibles interpretaciones que tenía la PDCT. Simplemente opta por una, sin justificación alguna, para sostener que es la correcta y válida. Nótese que si el presente voto singular consideraba que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 había establecido un criterio contrario a ley, debía precisamente descartar el razonamiento seguido en la misma.

Esto, máxime si ya mediante sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente No. 00002-2006-AI/TC se había indicado que no se cumple con el segundo requisito si existía una Resolución del Tribunal Fiscal sobre la materia. Más aún, no se analiza que no se cumple el segundo requisito, porque si se pretendía regular una precisión sobre la materia, se tenía que haber realizado con una disposición que tenga naturaleza jurídica propiamente de disposición transitoria y la misma se encuentre en el propio Decreto Legislativo No. 1113.

- En tercer término, el presente voto singular considera que no se ha incorporado un contenido extraño o ajeno al numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario. Sin embargo, nuevamente para formular esta afirmación, limita el análisis de la «precisión» al Decreto Legislativo No. 1113 al mencionado numeral 7 del artículo 44. No analiza ni menciona, en forma recurrente, el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario.

Si se hubiera considerado la modificación normativa completa del Decreto Legislativo No. 1113, se tendría que haber analizado si mediante la PDCT se estaba incidiendo -como la propia norma lo establece- a situaciones que habían iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, situación incluso muy anterior a los seis (6) años posteriores en los que se publica la disposición impugnada.

En nuestra opinión, no hay duda de que mediante esta disposición se pretendía revivir tributos y períodos que habían prescrito o que debían prescribir, conforme a una aplicación inmediata de las leyes vigentes en ese momento, incluso con posterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

2. Aspectos referidos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la delegación de facultades legislativas debe ser ejercida conforme al ordenamiento constitucional vigente. En concreto, en el voto singular se ha señalado que la delegación de

facultades legislativas, entre otros aspectos, requiere que se establezca la materia específica que se autoriza al Poder Ejecutivo a legislar (página 38-39).

- «21. El Tribunal Constitucional ha reiterado en varias oportunidades que dicha delegación de facultades legislativas debe ser plenamente respetuosa del orden constitucional vigente. En ese sentido, debe tenerse presente que la propia Constitución ha previsto la expedición de tales decretos por el Poder Ejecutivo, siempre que el Poder Legislativo hubiese habilitado la delegación de facultades legislativas a través de la correspondiente ley autoritativa, lo que debe realizarse sobre la base del respeto de los principios, reglas y valores constitucionales.
22. Al respecto, este Tribunal ha establecido que: “(...) la legislación ejecutiva delegada es el resultado institucional del ejercicio de la competencia de ejercer función legislativa con que la Constitución ha investido al Poder Ejecutivo. En ese sentido, se tratan de normas expedidas en ejercicio de una competencia que le es propia, dentro de las materias y plazos que establezca la ley de habilitación” (STC 0012-2011-PI/TC, fundamento 7).
23. Asimismo, en la STC 0012-2011-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido en relación a los límites de la delegación de facultades lo siguiente:
- Solo puede tener como destinatario al Poder Ejecutivo, de modo que queda excluida la posibilidad de que tal habilitación pueda realizarse a favor del Poder Judicial o de los órganos constitucionales;
 - Tiene que aprobarse por una ley en sentido formal, es decir, a través de una ley ordinaria, aprobada y sancionada por el Parlamento o, en su caso, por la Comisión Permanente;
23. Asimismo, en la STC 0012-2011-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido en relación a los límites de la delegación de facultades lo siguiente:
- Solo puede tener como destinatario al Poder Ejecutivo, de modo que queda excluida la posibilidad de que tal habilitación pueda realizarse a favor del Poder Judicial o de los órganos constitucionales;
 - Tiene que aprobarse por una ley en sentido formal, es decir, a través de una ley ordinaria, aprobada y sancionada por el Parlamento o, en su caso, por la Comisión Permanente;

- iii. **Requiere que una ley fije o determine la materia específica que se autoriza a legislar, de manera que no son admisibles las delegaciones generales, indefinidas o imprecisas; y, a su vez, que ella identifique con exactitud el plazo dentro del cual podrá dictarse la legislación delegada;** y,
- iv. *No comprende materias que atañen a la reforma constitucional la aprobación de tratados que requieran de habilitación legislativa, leyes orgánicas, la Ley del Presupuesto, la Ley de la Cuenta General de la República (fundamento 6).*
24. A dichas materias debe añadirse el tratamiento tributario especial para determinadas zonas del país, según lo previsto en el artículo 79 de la Constitución (STC 0016-2007-PI/TC, fundamentos 22-24).
25. Con respecto a los límites a la legislación delegada, es decir, al ejercicio de las facultades legislativas a cargo del Poder Ejecutivo, en la ya citada Sentencia 0012-2011-PI/TC se indicó lo siguiente:
- (...) el artículo 104 de la Constitución precisa los límites que, a su vez, el Poder Ejecutivo está en la necesidad de observar con ocasión de la expedición de la legislación ejecutiva delegada. Estos límites, además de los que vienen impuestos directamente por la Constitución, esencialmente están constituidos por aquellos fijados en la ley habilitante. Se tratan, a saber, de: (a) límites temporales, de modo que la legislación delegada habrá de dictarse dentro del plazo con que se cuenta con habilitación para legislar; (b) **límites materiales, por lo que la legislación delegada habrá de desarrollar cumplidamente las materias identificadas en la ley autoritativa (fundamento 11)** » (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se advierte en el texto del presente voto singular se reconoce expresamente que la delegación de facultades legislativas será conforme al ordenamiento constitucional vigente, siempre y cuando, entre otros aspectos, se cumpla -mediante ley- con establecer las materias específicas. No es acorde a los principios, reglas y valores constitucionales que se realice una delegación general, indefinida o imprecisa.
- Era conveniente que en el texto del presente voto singular -conforme a lo señalado en puntos previos- se analice -en forma motivada- si las disposiciones legales que son producto del ejercicio de una potestad normativa delegada: (i) tienen naturaleza extraordinaria en relación al ejercicio de la potestad normativa ordinaria prevista en el artículo 74 de la Constitución Política; y, (ii) si su interpretación debe ser literal y, en especial, limitada o restrictiva.

- **En segundo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT se encontraba habilitada a regular la prescripción en materia tributaria, en la medida que los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 autorizaron a legislar sobre normas orientadas a *contar con procedimientos tributarios más eficientes, y fortalecer y optimizar la gestión de la SUNAT para garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones* (página 40).

«29. En el presente caso, se advierte que mediante Ley 30823, el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el término de sesenta días calendario en materia de “gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”.

30. *El literal g) correspondiente al inciso 1 del artículo 2 de la ley autoritativa* delega facultades para “Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF [...] a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, así como medidas para asegurar el cobro de la deuda tributaria relativas a las reglas sobre medidas cautelares”.
31. *El literal h)* del citado artículo precisa que la delegación alcanza también la potestad para: “Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.
32. *En la medida que el legislador habilitó al Poder Ejecutivo para emitir normas orientadas a “contar con procedimientos tributarios más eficientes” así como para “fortalecer y optimizar” la gestión de la SUNAT garantizando el adecuado cumplimiento de sus funciones, cabe concluir que la disposición impugnada se encuentra relacionada con la materia delegada*» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se aprecia que el texto del presente voto singular concluye, sin motivación alguna, que la PDCT «se encuentra relacionada con la materia delegada». En concreto, se hace referencia, como se aprecia, al concepto de «relacionamiento» para establecer que nos encontramos ante una materia específica.

Sin embargo, era importante establecer si es suficiente que una materia esté relacionada a una materia formalmente delegada para considerarla formal y válidamente autorizada conforme a la Constitución Política. Se advierte una vaguedad absoluta en la conclusión de que cualquier materia podría ser considerada como autorizada por la Ley No. 30823.

En ese sentido, se advierte una contradicción directa con la premisa de análisis establecida en el presente voto singular cuando se señaló que la delegación de facultades legislativas, entre otros aspectos, requiere que se establezca la materia específica que se autoriza al Poder Ejecutivo a legislar (página 38-39).

- Ahora bien, más allá de esta deficiencia en la motivación (por ausencia directa y contradicción con lo señalado previamente), se hubiera esperado que el presente voto singular analice y desvirtúe los argumentos por los cuales el voto de la ponencia opinaba que se declare fundada la demanda por violación por forma a la Constitución Política.

Así, entre otros aspectos ya indicados en puntos previos hubiera sido importante que se analice:

- (i) Si el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 era la disposición que estableció y a la que se debía recurrir para establecer la habilitación legal expresa y directa para *modificar el Código Tributario*, en especial para contar con «procedimientos tributarios más eficientes»;
- (ii) Si la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se encontró prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, referido a las modificaciones al Código Tributario;
- (iii) Si era posible recurrir a literales distintos del previsto en el literal g) en mención para sostener que la prescripción fue una materia específica autorizada para legislar en forma delegada;
- (iv) Si la prescripción extintiva es o no un procedimiento tributario, conforme a la explicación y referencia de la regulación específica que tienen ambas instituciones jurídicas en el Código Tributario;
- (v) Si la prescripción extintiva tiene o no que ver con asuntos de gestión para un mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal o la SUNAT;
- (vi) Si una interpretación distinta de la interpretación literal de los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 supone reconocer que las materias previstas en el literal h) no son específicas, esto es, que era posible extender el alcance de las materias autorizadas comprendidas en este literal, aun cuando existía un numeral g) previsto expresamente para tal efecto, permitiendo que se pueda afirmar que si era posible legislar sobre la normativa relativa al Código Tributario, como es el caso de la prescripción extintiva;

- (vii) Si la Ley No. 29884 y el Decreto Legislativo No. 1113 eran parámetros directos y expresos que debían ser considerados para sostener que la prescripción en materia tributaria (literal c) del numeral 1 del artículo 2) y los procedimientos tributarios (literal d) del numeral 1 del artículo 2) son materias que requieren autorización expresa y específica en forma independiente.
- **En tercer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que en el análisis de constitucionalidad de una norma de delegación de facultades legislativas se debe recurrir a una interpretación flexible. Para ello, solo es necesario que la norma de delegación de facultades legislativas establezca un contorno determinado (página 40).

«33. En ese sentido, como ya se mencionó supra, el Grupo Encargado del Control Constitucional sobre los Actos Normativos del Poder Ejecutivo del Congreso de la República emitió el Informe 90-2018/2019 mediante el cual analizó la constitucionalidad del presente decreto legislativo y sostuvo que debía realizarse:

una interpretación flexible a favor de la constitucionalidad de la norma [...] partiendo de la premisa que la declaratoria de inconstitucionalidad debería erigirse en la última ratio, [y ello] permitiría sostener que el establecimiento de reglas claras reduciría en tiempo y número los procedimientos tributarios en los cuales se esté discutiendo, precisamente, la prescripción y cómo se debe aplicar en el tiempo el Decreto Legislativo 11133.

34. Al respecto, debe tenerse en cuenta que este Tribunal ha precisado que la delegación de facultades debe tener unos contornos determinados, pero no requiere que se expresen los detalles de aquello que se delega, pues ello importaría que el legislador desarrolle la materia que se pretende delegar y torne con ello innecesaria la delegación misma (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 20)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- En primer término, se advierte que el texto del presente voto singular recurre al Informe No. 90/2018-2019, emitido como parte del control político que realiza el Congreso de la República con motivo de la dación de los Decretos Legislativos, para tratar de sustentar su posición. Así, dejando de lado su rol directo de órgano máximo de interpretación de la Constitución Política, se afirma que una lectura flexible de la PDCT permitirá -sin razonamiento motivado alguno- *reducir los procedimientos tributarios* en los cuales se discute la prescripción en materia tributaria. Nos podemos preguntar si esta fue la materia específica autorizada por la Ley No. 30823. A simple lectura, se aprecia que no.

- En segundo término, y en la línea de lo anterior, era conveniente que en el texto del presente voto singular se analice o establezca si los términos «*fortalecer y optimizar su gestión*», «*adecuado cumplimiento de funciones*», «*mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT*», «*procedimientos tributarios más eficientes*», «*marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio*», son materias con contornos determinados para una delegación de facultades legislativas válida sobre prescripción en materia tributaria. O, si nos encontramos ante palabras o frases *generales, indefinidas o imprecisas* que permiten que se pueda regular cualquier asunto por parte del Poder Ejecutivo, situación que podía contravenir el mandato directo del artículo 104 de la Constitución Política y la jurisprudencia prevista por el Tribunal Constitucional sobre los límites a la autorización y ejercicio de la potestad normativa delegada.
- **En cuarto lugar**, en el presente voto singular se ha señalado -por insistencia- que no está en discusión que las materias deben ser específicas en la ley de delegación de facultades legislativas. Sin embargo, ello no supone que deban ser detalladas. Por lo demás, en el caso concreto, la PDCT no modificó el régimen de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias (página 42).

«41. Con respecto a los límites materiales, si bien estos deben ser especificados en la ley autoritativa, como ha sostenido el Tribunal Constitucional, según lo desarrollado supra, ello no significa que la obligación de especificar las materias delegadas se deba interpretar como la exigencia de ser detalladas por legislador (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 20). Como ya se indicó en esta última sentencia, si el legislador va a desarrollar las materias objeto de delegación, ¿qué sentido tendría delegarlas al Poder Ejecutivo para su regulación?».

42. *«Esto último, evidentemente, no niega en ningún sentido las exigencias constitucionales dimanantes del artículo 104 de la Constitución:*
- i. Delimitación, con suficiente claridad, de los confines de la materia sobre la que se habilita al Poder Ejecutivo el ejercicio de facultades legislativas;*
 - ii. Que lo delegado no sea una materia sujeta a reserva absoluta de ley (STC 0022-2011-PI/TC, fundamento 20).*
43. *«Además de ello, y contrariamente a lo sostenido en la ponencia, la disposición cuestionada no modificó normas relativas a la aplicación temporal en el cobro de los tributos. La precisión correspondiente sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción para tales acciones de cobro fue incorporada por el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, y no por disposición cuestionada» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).*

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Se advierte que el texto del presente voto singular pretende dar por sentado que la Ley No. 30823 establecía una materia específica, con motivo de la delegación de facultades legislativas otorgadas al Poder Ejecutivo. Sobre esa base, no era necesario establecer el detalle de la materia específica otorgada. Sin embargo, conforme a lo seguidamente indicado por el presente voto singular (numeral 41), se puede sostener que los términos «*fortalecer y optimizar su gestión*», «*adecuado cumplimiento de funciones*», «*mejor servicio por parte del Tribunal Fiscal y la SUNAT*», «*procedimientos tributarios más eficientes*», «*marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio*», tiene una delimitación con suficiente claridad sobre la materia otorgada.

Es decir, *¿se puede sostener que estos conceptos, incluso en los términos del presente voto, pueden considerarse jurídicamente vinculados a la prescripción en materia tributaria?* Sin lugar a dudas, en cumplimiento del deber constitucional de motivación, era necesario que se establezca una fundamentación adecuada para arribar a las afirmaciones formuladas.

- Sin perjuicio de lo anterior, se aprecia que en el texto del presente voto singular se confunde la materia que se está analizando. En este extremo, solo se está cuestionando la constitucionalidad por forma de la PDCT. Sin embargo, se afirma, nuevamente sin motivación alguna, que esta disposición legal no modificó las normas relativas al régimen de prescripción en materia tributaria sobre la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.
- **En quinto lugar,** en el presente voto singular se ha señalado, a partir de lo señalado previamente, que la PDCT se encuentra dentro de los alcances de la materia delegada por la Ley No. 30823. Para ello, se ha señalado que la disposición impugnada se encuentra dentro de los alcances de la norma de autorización, toda vez que tuvo por objeto precisar la normativa relativa al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (página 42-43).

«46. Con base en lo previamente indicado, advierto que la materia legislada por el Poder Ejecutivo en la disposición cuestionada del Decreto Legislativo 1421 se encuentra en los confines de las materias delegadas establecidas en los literales g) y h) del inciso 1 del artículo 2 de la Ley 30823 (ley autoritativa). Además, dicha materia no se encuentra sujeta a reserva absoluta de ley y, en cuanto a los límites temporales, fue expedida dentro del plazo previsto en la aludida Ley 30823.

47. Siendo ello así, debe considerarse que la norma impugnada guarda relación con la materia delegada en la ley autoritativa antes mencionada, toda vez que el contenido normativo de la disposición cuestionada tiene como objeto precisar cómo debe ser interpretado el inicio del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para el cobro de las deudas tributarias, en los términos de lo establecido en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113, con el fin de optimizar la gestión de la SUNAT y garantizar procedimientos tributarios eficientes.
48. En suma, la disposición cuestionada no ha incurrido en un vicio de inconstitucionalidad por la forma. Por consiguiente, en la medida que el contenido normativo de la disposición cuestionada ha sido regulado de conformidad con la Constitución, voto por desestimar la demanda de inconstitucionalidad en el presente extremo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Según se puede advertir, el texto del presente voto singular concluye que la materia regulada por la PDCT (v.gr., prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria) se encuentra prevista en el literal g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823. Sin embargo, es importante recordar que el límite material que exige el artículo 104 de la Constitución Política -reconocido por el propio texto del presente voto singular- es que la materia sea específica.

En ese sentido, se aprecia que no se ha establecido una motivación suficiente para establecer cuál es la interpretación (entendemos sistemática) que se ha dado a ambas causales para llegar a tal conclusión. Por lo demás, esta afirmación supone reconocer que ambas causales no son específicas, pues se tiene que recurrir a una interpretación conjunta y amplia de las mismas para arribar -no se explica cómo- a tal afirmación. Ello, a un cuando el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 es la causal específica prevista para autorizar modificaciones al Código Tributario, mas no así la prevista en el literal h).

- Seguidamente, se aprecia que el texto del presente voto singular confunde -nuevamente- la materia que es objetivo de análisis en este apartado, esto es, la constitucionalidad por forma de la PDCT. Así, el sostener que esta disposición legal tiene por objeto precisar cómo se debe interpretar la normativa sobre la prescripción, supone analizar -en forma motivada- la naturaleza jurídica de las normas interpretativas, esto es, analizar si una norma tiene o no efectos retroactivos, aspecto que debió ser considerado para el análisis de fondo.

- **En sexto lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que la prescripción extintiva es una institución que permite liberar al deudor del cumplimiento de su obligación debido a la inactividad del acreedor. Se indica que se busca que evitar que exista una indefinición en el tiempo para el cumplimiento de las obligaciones, existiendo una contraposición entre la justicia y la seguridad jurídica (página 46).

«67. De esta manera, el sujeto obligado se libera del deber de cumplimiento cuando quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la prestación no actúa diligentemente. En ese sentido, resultan concomitantes para la aplicación de la prescripción extintiva tanto el paso del tiempo como la inactividad del acreedor.

68. Dicha institución persigue una finalidad manifiesta que consiste en evitar que el ejercicio de la facultad de requerir administrativa o judicialmente el cumplimiento de una determinada prestación sea indefinido en el tiempo. Por consiguiente, la prescripción extintiva limita el ejercicio de la acción que pudiera corresponder al sujeto acreedor. Ello a su vez revela una tensión entre el principio de justicia, de un lado, y el principio de seguridad jurídica, del otro.
69. Debe tenerse presente que a excepción de lo expresamente establecido en la Constitución respecto a determinadas materias (artículos 41, 73, 89 –segundo párrafo- y 139.13), la regulación de su contenido, alcances y efectos es de fuente legal, cuyo ejercicio siempre debe observar el núcleo duro de los principios constitucionales» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Al respecto, resulta relevante que el texto del presente voto singular reconozca que la institución de la prescripción supone dos (2) aspectos importantes, como son: (i) el transcurso del tiempo; y, (ii) la inactividad del acreedor. No obstante, era conveniente que se analice la particularidad de la inactividad del acreedor en materia tributaria. Esto, porque en este ámbito del derecho, es imprescindible que la Autoridad Tributaria inicie, desarrolle y concluya el correspondiente procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria para que emita los actos administrativos tributarios para el caso de un contribuyente para un tributo y período en específico.

Es decir, en materia fiscal, como se ha explicado a lo largo del presente trabajo, la inactividad de la Autoridad Tributaria supone precisamente la no emisión y notificación de las deudas tributarias correspondientes y, por tanto, su no puesta a cobro, conforme a ley. Este asunto, que no ha sido analizado, es importante para entender porque en materia tributaria no pueden ser trasladados en forma

automática conceptos que responden a una lógica o ámbito del derecho distinto, como sería el caso del derecho civil (ver: numeral 2 del Capítulo Séptimo del presente trabajo).

- Un segundo tema a comentar en relación a este punto es que el texto del presente voto singular reconoce que la institución de la prescripción extintiva busca evitar situaciones de indefinición en el tiempo, esto es, situaciones en las que el cobro de las deudas tributarias -previamente fiscalizados y determinadas por la Autoridad Tributaria en el plazo de ley- estén sujetas a situaciones de *imprescriptibilidad*.

No obstante, hubiera sido conveniente que se pueda analizar el régimen general de la prescripción extintiva tributaria, a fin de establecer si su diseño normativo y aplicación está sujeto y conforme a la Constitución Política, la ley y los principios que informan nuestro ordenamiento jurídico. En nuestra opinión, el régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, incluso ahora con mayor razón con motivo de la presente sentencia materia de análisis, ha generado que esta institución no tenga vigencia material (ver: numeral 3 del Capítulo Séptimo del presente trabajo).

- Un tercer tema a comentar en relación a este punto es que el texto del presente voto singular reconoce que la institución de la prescripción extintiva supone una tensión entre el principio de justicia del pago (v.gr., deber de contribuir) y el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, hubiera sido conveniente que -conforme a la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional- se hubiere sentado posición sobre qué principio prima frente a una situación de transcurso del tiempo e inactividad del acreedor, como parámetro de interpretación al momento de resolver el caso materia de análisis.

Esta situación es relevante, precisamente porque el principio de seguridad jurídica es un principio medular que ha sido reconocido como parte del núcleo duro y protector del sistema frente a situaciones de incertidumbre jurídica (ver: numeral 2 del Sub Capítulo Cuarto del Capítulo Sexto del presente trabajo).

- **En séptimo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la prescripción extintiva en materia tributaria tiene dos (2) componentes, esto es, un aspecto objetivo (referido a la estructura misma de la prescripción), y uno subjetivo (referido a la inacción del acreedor). Seguidamente, se indica que en el presente caso lo relevante a analizar es el aspecto objetivo (página 47).

«75. Además, la prescripción está compuesta por los siguientes aspectos: i) uno objetivo que comprende, a su vez, tres elementos inescindibles: inicio del cómputo, el íter o transcurso del tiempo previsto en el plazo de ley y el término de este; y otro subjetivo, que consiste en la verificación de la inacción de quien tiene la facultad para exigir el cumplimiento de la prestación.

76. En el presente caso, lo relevante desde una perspectiva jurídico-constitucional se encuentra el aspecto objetivo del plazo para el cobro de las deudas tributarias, especialmente en lo relativo al inicio del cómputo, que es aquello a lo que se refiere la disposición impugnada del Decreto Legislativo 1421, sobre la base de los dispuesto en el artículo 4 del Decreto Legislativo 1113» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular reconoce que la estructura de la prescripción extintiva en materia tributaria tiene tres (3) elementos inescindibles. Asimismo, reconoce que ligado a esta estructura se encuentra un factor atribuible al acreedor, como es su inacción para exigir el cumplimiento de la prestación. No obstante, como se ha señalado en puntos previos y a lo largo del presente trabajo, el análisis se ha quedado en la mera referencia al componente de la inacción del acreedor como concepto aplicable al derecho civil. No se aprecia un análisis, menos motivado, acerca de cómo se traslada esta noción al ámbito tributario. Esta referencia no es innecesaria u obvia en materia tributaria, porque este el ámbito fiscal; para que exista deuda tributaria, es necesario que la propia Autoridad Tributaria «haga nacer el crédito».

Es decir, en términos técnicos, es necesario que la Autoridad Tributaria inicie, desarrolle y concluya el correspondiente procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación, para emitir y notificación el acto administrativo tributario (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa), para exigir el pago de la deuda tributaria. Si la Autoridad Tributaria no cumple este mandato legal, jamás nacerá la deuda tributaria y, por tanto, por acto propio, jamás podrá exigir su pago (ver: numeral 2 del Capítulo Séptimo del presente trabajo).

- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular aun cuando reconoce que la institución de la prescripción extintiva en materia tributaria tiene dos (2) aspectos (uno objetivo y otro subjetivo), considera que en el presente caso lo relevante es únicamente el aspecto objetivo. La pregunta es *¿por qué? ¿Cómo llega a esa conclusión?* Sin lugar a dudas, ya sea por desconocimiento o cualquier otra razón, es claro que dejar de lado el aspecto subjetivo en el tema materia de análisis no solo supone una absoluta falta de motivación, sino que constituye una ruptura en las premisas básicas que se deben considerar para un adecuado entendimiento técnico de la prescripción extintiva en materia tributaria.

El aspecto subjetivo, probablemente, era y es el más importante componente en el análisis de constitucionalidad de la PDCT y el Decreto Legislativo No. 1113. Excluir su análisis, *per se*, suponía arribar a una conclusión incompleta del tema.

- En octavo lugar, en el presente voto singular se ha señalado que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 solo es vinculante para los órganos de la Administración Tributaria, mientras no haya sido modificada por el propio órgano colegiado en mención o por ley. Por tanto, no puede ser vinculante para el Tribunal Constitucional (página 51).

«91. Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución 09789-4-2017 sostuvo que:

[...] una vez que ha ocurrido el inicio y el cuerpo del plazo viene transcurriendo, no es posible que se produzca un “nuevo inicio” referido a este mismo plazo, sino que solamente podría ocurrir que el que ya venía corriendo sea interrumpido.

92. En otros términos, en esta resolución propiamente se advierte que se considera indebidamente como hecho cumplido al inicio del cómputo de la prescripción de la acción de la Administración para realizar el cobro de la deuda en aquellos casos en los cuales aparentemente ya hubiese iniciado el transcurso del plazo de prescripción con anterioridad al 28 de setiembre de 2012, cuando entró en vigencia el Decreto Legislativo 1113, que incorporó el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario, de acuerdo a lo mencionado supra.
93. Así, en dicha resolución se dejó establecido con carácter de precedente de observancia obligatoria que:

El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44 del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo”.

94. Al respecto, debe tenerse en cuenta que, este criterio interpretativo, en su momento, solo fue vinculante para los órganos de la administración tributaria, de conformidad con el artículo 154 del T.U.O. del Código Tributario. Dicho artículo también establece que la jurisprudencia de observancia obligatoria rige “mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley”.

95. Con mayor razón, dicho criterio no puede ser considerado como vinculante para un Tribunal Constitucional que controla la constitucionalidad de los actos de los poderes públicos y/o privados, por mandato de la propia Norma Fundamental (artículo 201 de la Constitución Política del Perú de 1993) y de su Ley Orgánica» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular considera que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 0789-4-2017 estableció *en forma indebida* que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria por conceptos originados hasta el 1 de enero de 2012 se debía regir por el numeral 1) al 4) del artículo 44 del Código Tributario, y no por el numeral 7 de la referida disposición.

Sin embargo, en la misma línea de análisis advertida, el presente voto singular no establece en forma motivada por qué considera que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 estableció un criterio *indebido* (aunque, en estricto, debió indicarse si era contrario a la ley o a la Constitución Política).

Nótese que el propio texto de la PDCT establece y reconoce expresamente que existen plazos de prescripción iniciados hasta el 1 de enero 2012. Por tanto, *¿por qué no se analizó la situación jurídica de esos supuestos en los que se configuró el inicio del plazo de prescripción, máxime si se ha reconocido que la institución de la prescripción extintiva tiene un aspecto objetivo, el cual contiene, entre otros aspectos, el inicio del plazo?*

- Un segundo aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular, en la línea del punto anterior, lejos de analizar la conformidad a la ley, la Constitución Política y los principios de nuestro ordenamiento jurídico de los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, optó únicamente por indicar que esta resolución solo es vinculante para la Autoridad Tributaria, mas no así para el Tribunal Constitucional. Es decir, se rehúye al debe de cumplir con una adecuada argumentación jurídica⁴³⁰.

Por lo demás, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 no realizó un control de legalidad o constitucionalidad del Decreto Legislativo No. 1113 (norma sobre la cual se emitió pronunciamiento). Simplemente estableció lo que este propio cuerpo legal estableció, esto es, que con motivo de su entrada en vigencia: (i) el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iba a iniciar a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa (numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario); y, precisamente para

430 Sobre el alcance real de la exigencia de motivar, se ha señalado que «(...) la exigencia de motivar o justificar estas decisiones judiciales no consiste simplemente en ofrecer argumentos a favor de los contenidos de las mismas. Ofrecer argumentos es indispensable en la medida en que se supone que ellos nos permiten acceder, en la mayor medida posible, a la verdad (i.e. a los hechos tal como son, al derecho tal como es)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (Ibid. Dem. p. 88-89).

guardar coherencia con la referida modificación expresa al régimen normativo que se estaba estableciendo, (ii) se estableció que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa ya no interrumpían el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria iniciado con anterioridad (literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario) (ver: numeral 5 del Capítulo Tercero del presente trabajo).

- **En noveno lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que con posterioridad a la entrada en vigencia de la PDCT, el Tribunal Fiscal se ha apartado del criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, ya no rigiendo en la actualidad (página 52).

«96. Asimismo, debe precisarse, como lo ha indicado el Poder Ejecutivo en la contestación de la demanda de autos que, luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1421, el Tribunal Fiscal ha expedido diversas resoluciones en las que se apartó del criterio establecido en la Resolución 09789-4-2017. Tal es el caso, por citar un ejemplo, del Expediente 00753-4-2019, en el que (...)

97. *Por ello, un efecto jurídico de la disposición cuestionada es que en la actualidad ya no rige dicho precedente de observancia, lo cual es conforme con el artículo 154 del citado T.U.O. del Código Tributario.*
98. *En todo caso, más allá de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, lo cierto es que al controlar la constitucionalidad de la disposición impugnada se debe evaluar si esta última resulta conforme con los principios, reglas y valores de la Norma Fundamental»* (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular debió advertir que el Tribunal Fiscal, al no tener la potestad de inaplicar normas con rango de ley (v.gr., control difuso), tenía que aplicar lo previsto en la PDCT para la resolución de controversias relativas a procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, comprendidos en su supuesto de hecho (Ver: numeral 2 y 3 del Capítulo Cuarto del presente trabajo).

En otras palabras, no presenta un cambio de criterio por parte del Tribunal Fiscal, sino que se presenta una premisa nueva (v.gr., una nueva ley) para la resolución de las controversias pendientes asociados al tema que nos ocupa.

- Un segundo aspecto a comentar, precisamente derivado de lo anterior, es que el texto del presente voto singular parte de una premisa particular (v.gr., la cita de una resolución), para seguidamente formular una afirmación absoluta (v.gr., que el criterio ya ha sido dejado de lado). Sin embargo, en la línea de análisis que hemos

venido advirtiendo, era importante establecer y analizar que la PDCT tiene un ámbito de aplicación delimitado.

En otros términos, como ya se ha señalado en líneas previas, más allá de su declaración de constitucionalidad o no, era conveniente establecer que supuestos de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se encontraban o no fuera del ámbito de aplicación de la PDCT. Así, por ejemplo, se podía haber analizado si esta disposición legal era aplicable -o no- a los supuestos en los cuales: (i) al momento que entró en vigencia ya no existía un procedimiento en trámite y/o pendiente de resolución, sino que la controversia ya se encontraba en la vía judicial; o (ii) tratándose de un plazo de prescripción iniciado hasta el 1 de enero de 2012, las resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa fueron notificadas antes del 28 de septiembre de 2012.

En estos supuestos no comprendidos en el ámbito de aplicación de la PDCT, es claro que se tiene que verificar en el caso concreto si ha operado o no la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria para declarar la misma. Precisamente por ello, así como el Tribunal Fiscal ha aplicado la mencionada disposición, también ha emitido resoluciones declarando la prescripción en aquellos supuestos fuera de su ámbito de aplicación.

- Un tercer aspecto a comentar es que hubiera sido conveniente que en el texto del presente voto singular se analice la política normativa del Estado en materia tributaria en el caso concreto. Así, hubiera sido conveniente que se analice con motivo de la publicación de la PDCT si en el presente caso: (i) se ha recurrido o no a una norma con rango de ley; (ii) para que prevalezca o no frente a lo que ya se había establecido en forma previa en una resolución administrativa (v.gr., la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017); (iii), la misma que con carácter de observancia obligatoria había definido la interpretación técnica sobre las modificaciones previstas por el Decreto Legislativo No. 1113 al régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de las deudas tributarias (ver: numeral 2 y 3 del Capítulo Cuarto del presente trabajo); (iv) sustrayendo o no a la vía administrativa y a la justicia ordinaria (como válidamente se encuentra habilitada tanto el contribuyente como la Autoridad Tributaria), la discusión de esta materia; (v) producto de un *direccionalamiento* o no del Estado a fin de evitar que no se declaren prescritas las acciones para exigir el pago de las deudas tributarias ocurridas con motivo del régimen anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.
- **En décimo lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que el régimen de la prescripción extintiva previsto en el Código Tributario ha regulado en forma separada las facultades para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria, incluso el inicio del mismo. Sin embargo, se indica que esta constatación no es argumento suficiente para otorgar consecuencias jurídicas distintas al tratamiento de cada facultad y los elementos de la estructura de la prescripción extintiva en esta materia (página 54).

«111. Además, lo sostenido por la parte demandante a este respecto tiene como presupuesto que los elementos objetivos de la prescripción son separables no solo lógica o abstractamente, sino en lo que respecta a la propia configuración de dicha institución jurídica. Es decir, para la parte demandante, se debe atribuir consecuencias jurídicas distintas, según se trate del inicio del plazo de prescripción o del propio plazo que transcurre, como si en su funcionamiento real fueran escindibles.

112. Sin embargo, aun cuando los artículos 43 y 44 del Código Tributario hayan regulado por separado la duración de los plazos de prescripción (para la determinación, cobro de la deuda tributaria y la imposición de sanciones a cargo de la Administración) y el inicio del mismo (de acuerdo a varios supuestos), respectivamente, ello no constituye un argumento que per se justifique la inválida conclusión según la cual corresponde diferenciar el tratamiento de las consecuencias jurídicas atribuibles a la prescripción en materia tributaria, según se trate de uno u otro de sus elementos objetivos.
113. Antes bien, la institución de la prescripción (extintiva) en materia tributaria es una sola, por lo que las consecuencias jurídicas que se le atribuyan respecto a su configuración o la afecten en lo sustancial deben respetar dicha unidad funcional, sin perjuicio de que, válidamente, se pueda distinguir o precisar el diseño de reglas operativas correspondientes a sus elementos objetivos» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular reconoce expresamente que el Código Tributario establece un tratamiento diferenciado para cada facultad de la Autoridad Tributaria (v.gr., determinar la obligación tributaria, imponer multas y exigir el pago de la deuda tributario). Siendo esto así, ¿por qué se debe dejar de lado el principio de legalidad y tipicidad, principios constitucionales que rigen -entre otros- la materia tributaria? ¿por qué se tendría que dejar de lado lo previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que dispone que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley? ¿Cuál es la unidad funcional a la que se refiere en materia tributaria? Sin embargo, no existe justificación o motivación alguna. Más aún, la interpretación de las reglas tributarias conforme a la Constitución Política no puede darse sobre la base de una omisión al momento de analizar esta supuesta unidad funcional: el Decreto Legislativo No. 1113 modificó el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario.

Es decir, partiendo de la misma premisa de que la estructura de la prescripción extintiva en materia tributaria es una unidad funcional, se debió considerar que el cuerpo o plazo ya no se podía interrumpir con la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa a partir de su entrada en vigencia. Esto supone que, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el inicio y el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (dos de los tres elementos de la estructura de esta institución) estaban sujetos a una unidad funcional (ver: Capítulo Segundo del presente trabajo). Luego de su entrada en vigencia, estos dos (2) aspectos de la estructura de la prescripción extintiva se sujetaron a una nueva unidad funcional (ver: Capítulo Tercero del presente trabajo). Pretender señalar que había una misma unidad funcional antes y luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 supone una contravención directa a las reglas previstas en el Código Tributario (sin perjuicio de la propia Constitución Política y los principios sustanciales que orientan nuestro ordenamiento jurídico).

- **En undécimo lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT no vulneró el principio de seguridad jurídica, porque esta disposición no generó cambio normativo alguno. Solo precisó el régimen preexistente, generando la continuación de la aplicación inmediata de la ley (página 58).

«130. Al respecto, alegar que una norma puede vulnerar la seguridad jurídica, como expectativa razonable de los ciudadanos, respecto a la actuación de los poderes públicos y de la colectividad, con los límites impuestos por el ordenamiento jurídico, implica en primer lugar, y antes de cualquier análisis con dicho cariz en el presente caso, verificar la realización del cambio o modificación de la regla contrarios a Derecho, según se cuestiona y que, a criterio de la parte demandante, supuso una alteración indebida y arbitraria de las reglas preexistentes a este respecto.

131. Sin embargo, como ya se ha establecido previamente, la disposición cuestionada no realizó ningún cambio o modificación respecto a las normas que regulan la prescripción la acción de la Administración para el cobro de la deuda tributaria.
132. Por el contrario, la disposición impugnada solo reafirma, para los casos en los que el cómputo del plazo de prescripción del cobro de la deuda tributaria se hubiese iniciado hasta antes del 28 de setiembre de 2012 y aún no hubiese concluido bajo las reglas preexistentes del artículo 44 del Código Tributario (“interpretadas” literalmente), que resulta de aplicación inmediata el artículo 4 del Decreto Legislativo 1133, que incorporó el numeral 7 al citado artículo 44, lo que es conforme con el ordenamiento jurídico-constitucional vigente.



132. Por el contrario, la disposición impugnada solo reafirma, para los casos en los que el cómputo del plazo de prescripción del cobro de la deuda tributaria se hubiese iniciado hasta antes del 28 de setiembre de 2012 y aún no hubiese concluido bajo las reglas preexistentes del artículo 44 del Código Tributario (“interpretadas” literalmente), que resulta de aplicación inmediata el artículo 4 del Decreto Legislativo 1133, que incorporó el numeral 7 al citado artículo 44, lo que es conforme con el ordenamiento jurídico-constitucional vigente.
133. Por lo tanto, no se debe considerar que se hayan frustrado expectativas razonables de los contribuyentes a partir de modificaciones intempestivas y arbitrarias en las normas jurídicas sobre prescripción de la acción de la Administración para realizar el cobro de la deuda tributaria» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular nuevamente incurre en una manifiesta falta de motivación. Así, para emitir pronunciamiento sobre la infracción denunciada sobre violación al principio de seguridad jurídica, repite el mismo argumento que ha utilizado hasta el momento. Esto es, se indica que la PDCT no modificó norma alguna sobre el régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria. Solo precisó lo que ya reguló el Decreto Legislativo No. 1113.

Sin embargo, como se ha ya explicado en líneas previas, y no vamos a insistir en este punto, el presente voto singular ha omitido analizar temas, ha incurrido en contradicciones, no ha justificado sus premisas, no ha considerado normas supletorias, entre otros temas, para realizar esta afirmación. Solo basta referenciar el tema de la omisión de análisis del literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo No. 1113, para advertir esta situación.

- Un segundo aspecto a comentar, sin perjuicio de lo anterior, es que el texto del presente voto singular para emitir pronunciamiento sobre la infracción al principio de seguridad jurídica debió analizar, entre otros aspectos: (i) si el Decreto Legislativo No. 1113 era claro en su regulación, por qué se emitió esta disposición, máxime si el Tribunal Fiscal ya había establecido un criterio vinculante sobre su lo que establecía literalmente el régimen normativo con anterioridad al 28 de septiembre de 2012; (ii) afecta o no la seguridad jurídica que se emita una disposición de «precisión» luego de seis (6) años de entrada en vigencia de la norma «precisada», esto es, incluso más de cuatro (4) años del cómputo de un plazo de prescripción general; y, entre otros aspectos, (iii) afecta o no la seguridad jurídica, más allá de la posición que se haya asumido sobre la unidad funcional de la prescripción extintiva

(v.gr., que solo se agota el plazo y no el inicio de la prescripción), que desde el Primer Código Tributario hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, el legislador siempre exigió que la Autoridad Tributaria cumpla su función de determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago en el plazo original de cuatro (4) años, precisamente para no generar situaciones de imprescriptibilidad. No se aprecia que esto haya ocurrido.

VOTO SINGULAR EMITIDO POR EL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

1. Aspectos referidos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que si bien la PDCT ha efectuado una modificación material al plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria, lo ha hecho en aquellos supuestos en los que no se ha vencido el plazo previsto en el artículo 43 del Código Tributario (página 62-63).

«6. En línea con lo expuesto, me permito señalar que, si bien la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 efectúa materialmente una modificación del plazo de prescripción, pero lo hace en aquellos supuestos en los que aún no han trascurrido los plazos fijados en el artículo 43 del TUO del Código Tributario, por tanto, estaríamos ante consecuencias jurídicas no extinguidas a la fecha de su entrada en vigor, es decir, resulta de aplicación inmediata. Por tanto, no advierto vulneración del principio de irretroactividad reconocido por el artículo 103 y del principio de seguridad jurídica» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular reconoce que la PDCT afecta materialmente el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria. Esta situación es de particular relevancia, porque lo que si discutía en el presente caso era precisamente con esta disposición impugnada se estaba o no volviendo a computar el plazo de prescripción ya iniciado con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113.

Asimismo, nótese que se reconoce que la afectación material la incurre la PDCT. Es decir, se reconoce que no estamos ante una ley interpretativa. Por lo demás, en la afirmación del presente voto singular subyace el argumento referido a la unidad sustancial del aspecto objetivo de la prescripción extintiva.

Sin embargo, como hemos explicado en puntos previos, el régimen normativo de la prescripción extintiva está previsto en forma independiente para cada facultad.

Por tanto, no se puede realizar una interpretación contraria a la ley para trasladar el régimen normativo de una facultad a otra, en forma indistinta.

Esto, máxime, si como hemos advertido, en la Sentencia no se ha analizado la modificatoria prevista por el Decreto Legislativo No. 1113, al literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario. Esta modificación era relevante para afirmar, en virtud al principio de aplicación inmediata de las leyes, que luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa ya no interrumpía el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Por tanto, una lectura integral de la modificación realizada hubiera permitido confirmar o no si la interpretación realizada se ajustaba o no a la ley y a la Constitución Política.

2. Aspectos referidos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT se encuentra relacionada con las materias delegadas por la Ley No. 30823 (página 62).

«1. Me referiré en primer lugar a la inconstitucionalidad por la forma. Al respecto, la parte demandante alega que la disposición cuestionada ha excedido el marco de la delegación facultades legislativas establecido en el artículo 104 de la Constitución y en la Ley 30823 (ley autoritativa). Es decir, no habría una relación entre las materias que fueron autorizadas por dicha ley autoritativa y lo regulado en el Decreto Legislativo 1421 en materia de prescripción tributaria.

2. Al respecto, el literal g) del inciso 1 del artículo 2 de la ley autoritativa delega facultades para “Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF [...] a fin de contar con procedimientos tributarios más eficientes, (...). De otro lado, el literal h) del mismo artículo señala que la delegación incluye la potestad para: “Establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer y optimizar su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio”.

3. Como es de verse, el legislador habilitó al Poder Ejecutivo para emitir normas orientadas a “contar con procedimientos tributarios más eficientes” así como para “fortalecer y optimizar” la gestión de la SUNAT garantizando el adecuado cumplimiento de sus funciones. En este sentido, cabe concluir que la disposición impugnada se encuentra relacionada con la materia delegada» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular no tiene una motivación adecuada para fundamentar su posición. Así, era conveniente que se analice, entre otros aspectos: (i) el alcance y jurisprudencia aplicable sobre los alcances del artículo 104 de la Constitución Política; (ii) si los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 regularon materias específicas; (iii) si la prescripción extintiva se encontraba regulado en alguno de los literales antes indicados (ver: numerales 6, 7 y 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).

Nada de esto ha ocurrido. Se ha emitido una conclusión sin justificar las premisas para arribar a la misma. Sobre este mismo tema, ya hemos observado que ha ocurrido similar situación en los votos singulares previos, comentarios a los cuales nos remitimos.

VOTO SINGULAR EMITIDO POR EL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

1. Aspectos referidos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que el Decreto Legislativo No. 1113 estuvo destinado a precisar el plazo de prescripción de hasta (4) años para el cobro de las deudas tributarias (página 65).

«7. *No perdamos de vista cual había sido el escenario anterior a la dación del Decreto Legislativo 1421. Como todos podemos entender, así de vital como es una determinación o fijación de deuda tributaria, tarea que no se puede dilatar indefinidamente en el tiempo; también es necesario establecer un plazo de prescripción para el desarrollo de la labor de cobro de esas deudas.* La necesidad de recurrir a la prescripción en ambos supuestos (determinación y pago de deuda tributaria) devía en indispensable, en tanto y en cuanto si bien los particulares tienen deberes ante el Estado, el Estado debe desarrollar un ejercicio diligente de sus competencias, para así no perjudicar injusta e innecesariamente a sus ciudadanos y ciudadanas.

8. *Sin embargo, y hasta la dación del Decreto Legislativo 1113, el 28 de septiembre de 2012, el Código Tributario solamente tenía referencias genéricas a la prescripción de las deudas tributarias en su artículo 43, y mejores precisiones acerca de la prescripción de la determinación de la deuda tributaria, más no del pago de la deuda tributaria. Eso es justamente lo que remedia el Decreto Legislativo 1113, cuya vinculación con su ley autoritativa y la constitucionalidad de su contenido no se discutió, incluyendo un inciso 7 en el artículo 44 del Código Tributario, destinado precisamente a establecer un plazo de prescripción de hasta cuatro años para el cobro de una deuda tributaria.*

9. Así se daba un tratamiento coherente y consistente al tema. La Autoridad Tributaria tenía un plazo de prescripción de hasta cuatro años para determinar (fijar) una deuda tributaria, y una vez determinada la deuda, un plazo de prescripción de hasta cuatro años para asegurarse el pago de lo adeudado. Tratándose de normas de este tipo, y de acuerdo con el actual texto del artículo 103 de la Constitución peruana de 1993, se pone en vigencia la teoría de los hechos cumplidos, y se aplica de manera inmediata, tal como lo ha venido impulsada por diversa jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional (entre otras, las SSTC 0316-2911-AA/TC, 0002-2006-PI/TC y 0606-2004-AA/TC; así como la sentencia emitida en los acumulados 00021-2012-PI/TC, 00008-2013-PI/TC, 00009-2013-PI/TC, 00010-2013-PI/TC y 00013-2013-PI/TC)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el presente voto singular considera que la labor de determinación o fijación de una deuda tributaria es vital, por lo que el Estado debe ejercer sus facultades en forma diligente. Sin embargo, notamos que el presente voto singular no ha considerado cuál es la operatividad y/o funcionalidad de los tributos. Así, en concreto, no se ha considerado que para que una deuda tributaria sea cobrada la Autoridad Tributaria previamente tiene que iniciar, desarrollar y concluir el correspondiente procedimiento administrativo de fiscalización y consecuente determinación de la obligación tributaria. Solo así se puede entender que ha logrado tener existencia jurídica la posible deuda tributaria y, por tanto, por ejercicio de acto propio previo, podría estar sujeta a las actividades de cobro que se la ley establece, en forma y oportunidades a tal efecto.
- Un segundo aspecto a comentar es que el presente voto singular considera que antes de la emisión de la PDCT, la prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria no estaba sujeto a un plazo. Empero, era importante que se haya considerado en el análisis que: (i) el artículo 43 del Código Tributario vigente, desde su entrada en vigencia hasta la fecha, establece un plazo de cuatro (4) años para el cobro de la deuda tributaria; (ii) lo que estaba en discusión en el presente caso era la regla de inicio de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; (iii) antes del Decreto Legislativo No. 1113, el inicio del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y cobrar se realiza todo en un plazo global de cuatro (4) años, siendo que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa interrumpía el plazo de prescripción ya iniciado; y, entre otros aspectos; (iv) luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, se estableció que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago se daba con motivo de la notificación de la resolución de determinación y/o multa, siendo que su notificación ya no interrumpía el plazo (v.gr., literal a)

del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario). Hubiera sido interesante y necesario que el presente voto singular pueda haber analizados estos asuntos⁴³¹.

- Un tercer aspecto a comentar es que el presente voto singular considera que con motivo del Decreto Legislativo No. 1113 y la norma impugnada, se contaba con un plazo de cuatro (4) años para determinar la obligación tributaria y un plazo de cuatro (4) años para cobrar. No obstante, esta es una afirmación que no responde al régimen normativo tributario de la prescripción.

Así, como ya hemos señalado en líneas anteriores, ya sea con motivo de la normativa anterior o posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la Autoridad Tributaria siempre tuvo un plazo de cuatro (4) años para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y cobrar la deuda tributaria. La diferencia es sencilla de entender. En el régimen anterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 se contaba con un plazo de cuatro (4) para notificar la resolución de determinación y/o resolución de multa, generándose un plazo adicional de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria puesta a cobro (producto del reinicio del plazo derivado de la interrupción de la prescripción). Por su parte, con el régimen posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la Autoridad Tributaria también cuenta con un plazo de cuatro (4) años para notificar la resolución de determinación y/o resolución de multa, siendo que a partir del día siguiente a la notificación se inicia el plazo adicional de cuatro (4) años para cobrar. Es decir, siempre son cuatro (4) años para determinar y sancionar, y cuatro (4) años para cobrar (ya sea por reinicio o inicio del plazo). En ningún momento ha estado en discusión el plazo. Es más, podía haber sido distinto. El elemento común era y es que la Autoridad Tributaria debía ser diligente para fiscalizar y notificar los actos administrativos tributarios en el plazo de ley (aspecto subjetivo de la estructura de la prescripción extintiva).

- **En segundo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la PDCT no es una disposición retroactiva y no afectó la seguridad jurídica, toda vez que solo precisó los alcances del Decreto Legislativo No. 1113 (página 67).

«19. **No hay pues aquí supuesto alguno de una alegada retroactividad en perjuicio de los demandantes.** Pero tampoco encuentro válido alegar que el Decreto Legislativo 1421 genere situaciones reñidas con la seguridad jurídica. Entre ellas están las SSTC 016-2002-PI/TC, 0012-2003-PI/TC y acumuladas. Lo común en todos pronunciamientos es que **no puede hablarse de perjuicio a la seguridad jurídica, si el cambio producido es contrario a Derecho, y en perjuicio de los ciudadanos(as).**

431 En relación a la necesidad de una *ratio decidendi* adecuada, se ha señalado que «**lla legitimidad de la decisión judicial no se presume; no es meramente formal, o por razón de la investidura; tiene que acreditarse mediante la incorporación de una ratio decidendi de calidad; y, como no podría ser de otro modo, la carga de hacerlo pesa directamente sobre el juez**» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro) (ANDRÉS IBÁÑEZ, Perfecto (2009). Justificación de las decisiones judiciales: una aproximación teórico-práctica. p. 103. En: REDONDO, María Cristina y otros. Estado de Derecho y Decisiones Judiciales. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo).



20. Nada de ello existe en el presente caso. Aquí el cambio introducido por el Decreto Legislativo 1421 solamente implica dejar de lado un pleno administrativo confuso y con discutible competencia para afirmar lo que afirmó, y la vuelta a los parámetros tal cual como ya estaban consagrados en el Decreto Legislativo 1113, que, por cierto, no tenía antecedentes claros en la regulación del plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias, pues en rigor fue el primer pronunciamiento específico emitido al respecto» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el presente voto singular concluye que la PDCT no tiene efecto retroactivo. Empero, a lo largo de su contenido, no se advierte la justificación de las premisas y fundamentos por los cuales arriba a la misma. Solo basta decir, al igual como ha ocurrido en los otros votos singulares, que para establecer si nos encontramos ante una disposición retroactiva o no, se tenía que haber considerado el literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113.

Era suficiente una lectura del régimen normativo anterior y posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113 para advertir que en el presente caso no estaba en discusión el plazo de cuatro (4) años para que la Autoridad Tributaria cobre las deudas tributarias. Lo que estaba en discusión es si la Autoridad Tributaria debía cumplir su deber de determinar las obligaciones tributarias e imponer sanciones en un plazo previo de cuatro (4) años para que pueda cobrar las deudas tributarias liquidadas.

- Un segundo aspecto a comentar es que el presente voto singular concluye que la PDCT no afecta la seguridad jurídica porque solo ocurre esto cuando la disposición es contraria a Derecho. En nuestra opinión, como insistimos y se ha señalado en reiteradas oportunidades en líneas previas, en la presente controversia era necesario entender el régimen normativo de la prescripción tributaria. Este asunto no se podía resolver recurriendo a conceptos ajenos a la lógica funcional de la prescripción en el ámbito fiscal. Solo así se podría haber entendido si la PDCT contravino o no, por ejemplo el mandato expreso del literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo No. 1113.

Es más, si se era consecuente con la teoría de los hechos cumplidos, se debía haber aplicado esta disposición, en los términos en que fue modificada, a la fecha de la notificación de la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa producida a partir del 28 de septiembre de 2012. Si esto hubiera sido así, estas notificaciones no hubieran interrumpido plazo alguno del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria, siguiendo el transcurso del plazo de prescripción ya iniciado, conforme a lo previsto en el artículo 2122 del Código Civil.

Sin perjuicio de lo anterior, toda vez que la seguridad jurídica es en nuestro ordenamiento un principio y no una regla, era pertinente que se analice si una disposición publicada en el 2018 podía precisar una disposición publicada el 2012, respecto de un asunto que el órgano máximo especializado en materia tributaria, dependencia del Ministerio de Economía y Finanzas, ya había fijado un entendimiento de la ley tributaria, conforme a criterio preexistente del Tribunal Constitucional sobre la materia. Al parecer, una decisión intempestiva, dirigida únicamente a dejar sin efecto un criterio administrativo, podría ser cuestionable de afectar las expectativas que tenían los contribuyentes, máxime si la interpretación que se acogió respondía al régimen de prescripción desde el Primer Código Tributario.

2. Aspectos referidos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que el Grupo de Trabajo encargado del control constitucional de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo ya había confirmado que la PDCT se encontraba conforme a los parámetros de la Ley No. 30823 (página 64).

«2. Cabe alegar que en este caso el Grupo de Trabajo encargado del control constitucional sobre los actos normativos del Poder Ejecutivo de la Comisión de Constitución y Reglamento, en su informe 90/2018-2019, ya se había pronunciado a favor de que la norma impugnada ante nuestro Tribunal estaba completamente de acuerdo con los parámetros de la ley autoritaria, la ley 30823, también denominada “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado”. Sin embargo, alguien con legitimidad procesal para hacerlo cuestionó ese pronunciamiento y pidió conocer cuál era la visión de este Tribunal al respecto, y ello justifica que se digan algunas cosas sobre el particular» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar sobre el presente voto singular es que se indica que el análisis de constitucionalidad de la PDCT ya había sido realizado por el Grupo de Trabajo de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República encargado del Control Constitucional sobre los actos normativos del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, era conveniente que se dejase constancia de que el único órgano encargado de controlar la constitucionalidad -en abstracto- de las normas con rango de ley era el Tribunal Constitucional.

- **En segundo lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que en los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 se autorizó a emitir la PDCT (página 64-65).

«5. Todo ello, claro está, va de la mano de reconocer que los decretos legislativos están sometidos también a un control parlamentario (STC 005-2013-PI/TC). Por ende, este Tribunal Constitucional tiene claro en que, en el presente caso, lo que corresponde es analizar si dentro de los parámetros de la Ley autoritativa 30823 se encuentra justificación a la configuración del Decreto Legislativo 1421. Y, por cierto, yo si encuentro esa justificación en los literales h y g del primer inciso del artículo 2 de la ley 30823.

- 6. **En ambos literales se habilita a modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario** (literal g), y, lo que es más relevante, se da la competencia para “establecer los mecanismos que permitan al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fortalecer su gestión, así como el marco normativo que coadyuven a garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y brindar un mejor servicio” (literal h)» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Al igual que en el caso del voto singular anterior, un aspecto a comentar es que el texto del presente voto singular no contiene una motivación adecuada para justificar la afirmación que se plantea.

En nuestra opinión, y sin perjuicio de lo analizado en el presente trabajo, era conveniente que se analice, entre otros aspectos: (i) el alcance y jurisprudencia aplicable sobre los alcances del artículo 104 de la Constitución Política; (ii) si los literales g) y h) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 regularon materias específicas; (iii) si la prescripción extintiva se encontraba regulada en alguno de los literales antes indicados (ver: numerales 6, 7 y 8 del Sub Capítulo Segundo del Capítulo Sexto del presente trabajo).

- Incluso, para fines de cumplir lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política, hubiera sido conveniente que, aun incluso ante esa ausencia de motivación adecuada, se indique si la norma impugnada estaba habilitada para modificar el régimen de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria. Simplemente, se menciona que se habilitó para modificar el Código Tributario.
- **En tercer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 desconoce su jurisprudencia previa, el principio de reserva de ley, y que no es posible el cobro de una deuda tributaria sin que se haya especificado previamente la misma (página 66).

- «11. En este contexto, resulta sorprendente, con todo respeto, la actuación del Tribunal Fiscal. Luego de resoluciones donde reconocía la necesidad de determinar una deuda como requisito previo para cobrarla (RTT 00161-1-2008; RTT10495-3-2012, entre otras) se emite en el año 2017 un pronunciamiento del Pleno del Tribunal Fiscal, la resolución 9789-4-2017, del 7 de noviembre de 2017, la cual señala que solamente basta con un plazo de prescripción de cuatro años para la determinación y el pago de la deuda tributaria, entendiendo además que ambas situaciones (determinación y pago) podían correr paralelamente.
12. Con el debido respeto que me merece el Tribunal Fiscal, aquí hay varias objeciones a la vista. En primer lugar, la aprobación, modificación y determinación de condiciones de los diferentes tributos son materias que se guían por los principios de reserva de ley y legalidad, y, hasta dónde todos(as) sabemos, el Tribunal Fiscal es un muy respetable Tribunal Administrativo. En segundo término, su pronunciamiento aprobado en pleno con carácter de precedente (en rigor es innecesario hablar de “precedentes de observancia obligatoria”, por redundante, ya que todo precedente genera reglas, y éstas, como todos(as) conocemos, son de observancia obligatoria) confunde dos momentos distintos (determinación y deuda), y trata de hacerlos correr en paralelo, cuando uno de ellos (el pago de la deuda) no se puede dar sin la especificación de la deuda» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un primer aspecto a comentar es que el presente voto singular considera que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 desconoce criterios previos emitidos por el propio órgano colegiado en mención. Sin embargo, hubiera sido interesante que se haya realizado un análisis de los criterios para advertir las posibles contradicciones.

Por ejemplo, como hemos mencionado en líneas previas, hubiera sido interesante que se analice la Resolución del Tribunal Fiscal No. 161-1-20008, precedente administrativo de observancia obligatoria, la cual estableció expresamente que «*De conformidad con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF, 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 (4) años (...). Sin embargo, la misma norma establece supuestos en los que el plazo de prescripción se ve interrumpido, de manera que ante dichas situaciones, se inicia un nuevo cómputo del término prescriptorio. Entre dichas causales de interrupción, el inciso a) del artículo 45 del citado Código contempla la notificación de la resolución de determinación o de multa*» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Es decir, según esta resolución, se reconoció que el *plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaban en forma simultánea y, por tanto, se tenía que realizar en el plazo general de cuatro (4) años* (ver: numeral 5 del Capítulo Segundo del presente trabajo).

- Un segundo aspecto a comentar es que el presente voto singular considera que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 ha contravenido el principio de reserva de ley y legalidad. Sin embargo, nuevamente, no se analiza y justifica por qué y en qué extremos esta resolución viola la ley. Lo cierto es que la resolución indicada considera el texto literal del numeral 7 del artículo 44, y el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario para sostener que antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, la Autoridad Tributaria se encontraba a fiscalizar, determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y poner a cobro la deuda tributaria en un plazo de cuatro (4) años. Si la Autoridad Tributaria actuaba conforme a ley realizando todas estas actividades y en ese plazo, tenía un plazo adicional de cuatro (4) años para cobrar. Pero siempre se tenía que cumplir el acto propio de hacer que tenga existencia jurídica el acto administrativo tributario que establecía la deuda tributaria y esto tenía que ocurrir en el plazo indicado.
- **En cuarto lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que el objetivo de la PDCT era dejar sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017 (página 66).

«14. Es pues en ese contexto que surge al Decreto Legislativo 1421. Su objetivo, en rigor, y al amparo del artículo 154 del Código Tributario, era dejar sin efecto el precedente 9789-4-2017, y volver la comprensión del tema al acertado parámetro del Decreto Legislativo 1113, sin introducir cambio alguno a lo dicho inicialmente en el Decreto Legislativo 1113, materia de vital relevancia sobre la cual volveré después» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el presente voto singular reconoce que el propósito de la PDCT era dejar sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017. En nuestra opinión, no está en discusión el poder normativo que debe y tiene el Estado. Lo que hubiera sido conveniente evaluar es si es conforme o no a la Constitución Política y a la ley que el Estado intervenga normativamente en materia tributaria, en forma directa y dirigida, cuando considera que tiene que subsanar algún problema.

Esto, además, cuando la pretendida solución se da luego de seis (6) años de la norma «precisada» (es decir, más de un período de prescripción, que ya de por sí es sintomático), cuando la solución normativa tuvo que estar en una disposición

transitoria en el propio Decreto Legislativo No. 1113, y recurriendo a disposiciones legales poco claras en cuanto a su alcance y operatividad.

- **En quinto lugar**, en el presente voto singular se ha señalado lo ilógico e irrazonable no puede ser constitucional. Por eso, no puede ser tratado en forma paralela el plazo de prescripción de la determinación de la obligación tributaria y para exigir el pago de la deuda tributaria (página 68).

«22. Hay consideraciones de Derecho en general, y de Derecho Constitucional en particular, que creo que siempre debemos tener presente. La primera de ellas es que lo ilógico, y, sobre todo, lo irrazonable, nunca puede ser constitucional. Llevado esto a este caso en concreto, un acuerdo que obliga a tratar como dos asuntos paralelos a la determinación de una deuda y el pago de una deuda ya determinada es algo ilógico e irrazonable. Plantear una situación distinta, donde se reconoce que hay situaciones que se dan una luego de otra (la determinación de deuda primero y el pago de la deuda determinada), si es, en principio, algo lógico y razonable, y, por ende, reputado como constitucional» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el presente voto singular está trasladando un concepto de la teoría del derecho civil al ámbito tributario (v.gr., teoría de la *actio nata*) para sostener que no pueden ser tratados en forma paralela el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y exigir el pago de la deuda tributaria.
- Sin embargo, insistimos en esto, a fin de establecer si se ha presentado una imprescriptibilidad de los tributos, era conveniente que se analice y explique en forma fundamentada si en el régimen anterior a la modificación prevista por el Decreto Legislativo No. 1113 lo que se establecía era un plazo general de cuatro (4) años. En este plazo general y razonable, la Autoridad Tributaria tenía que fiscalizar primero, para luego determinar la obligación, imponer sanciones y poner a notificación el acto administrativo tributario que establecía la deuda. Es decir, siempre en la secuencia lógica de la tributación y siempre sujeto a la actuación de la Autoridad Tributaria. Por tanto, que el plazo de prescripción se inicie en forma conjunta para todas las facultades, no supone una afectación a la labor de la Autoridad Tributaria. Por el contrario, se buscaba que todas estas labores se realicen en este plazo general y máximo de cuatro (4) años para que tenga vigencia efectiva el plazo de prescripción previsto en el artículo 43 del Código Tributario.

Esta situación, precisamente por la distorsión y traslado de conceptos no aplicables en forma directa al ámbito tributario, ha generado que el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones sea imprescriptible. Basta la permanente notificación de requerimientos administrativos por parte de la Autoridad

Tributaria para que un contribuyente pueda estar sujeto a un procedimiento de fiscalización por más de cuatro (4) años. Y si ahora se está validando que recién con la notificación de la resolución de determinación y/ resolución de multa se inicia formalmente el plazo de prescripción para cobrar la deuda tributaria, nos encontramos ante una situación de indefinición del plazo de prescripción, porque está sujeto a la discrecionalidad de la Autoridad Tributaria definir en qué momento notificar requerimientos administrativos para reiniciar el plazo de prescripción y extender en los hechos aquello que el artículo 43 del Código Tributario establece en forma clara al día de hoy. No solo cuatro años (4) por cada actividad. Son cuatro (4) años para cumplir todas las funciones (en forma lógica y sucesiva, pero en este plazo), para cobrar.

La idea es que la Autoridad Tributaria sea diligente y pueda eliminarse la incertidumbre jurídica a la que están expuestos los contribuyentes por la permanente injerencia derivada de fiscalizaciones y consecuentes determinaciones de tributos y multas. Basta que aprecien en la actualidad en qué fecha se notifican las resoluciones de determinación y/o resolución de multa para que se constate que la regla es que se notifican luego de los cuatro (4) años originales de prescripción. Esto, como es claro, es una afectación indirecta a la ley y a la seguridad jurídica.

VOTO SINGULAR EMITIDO POR EL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

1. Aspectos referidos a la infracción al principio de irretroactividad de las normas tributarias generada con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- En el presente voto singular no se analizó el tema de la referencia. Solo se analizaron aspectos vinculados a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT, como se explica en el punto siguiente.

2. Aspectos referidos a otras posibles infracciones generadas con motivo de la entrada en vigencia de la PDCT

- **En primer lugar**, en el presente voto singular se ha señalado que las materias autorizadas por la Ley No. 30823 son amplias. Sin embargo, eran un marco suficiente para emitir la disposición impugnada (página 70).

«Ahora bien, respecto a la alegada inconstitucionalidad por la forma del Decreto Legislativo 1421, se debe mencionar que se ha vuelto creciente en la práctica que el Congreso de la República otorgue al Poder Ejecutivo facultades legislativas que la Constitución autoriza. En el ejercicio de la delegación, se evidencia la generalidad de los aspectos en las materias autorizadas, de manera que respecto al ámbito tributario previsto como materia autorizada por la Ley 30823 para la legislación de parte del Poder Ejecutivo resulta siendo amplia.

Sin embargo, del contenido en el inciso h) del artículo 2 de la Ley 30823, se aprecia que se fija un marco de delegación suficiente para contemplar como materia delegable la prescripción de las deudas tributarias, toda vez que ello forma parte del marco normativo que coadyuva a garantizar el cumplimiento de sus funciones. Por lo tanto, la Ley 30823 contempla una habilitación que no trastoca los principios de legalidad y reserva de ley, debiendo ser declarado constitucional el Decreto Legislativo 1421. Sin perjuicio de ello, con la finalidad de evitar procesos que generen gasto público y confusiones, se debe exhortar al Congreso de la República para que en futuras delegaciones de las facultades que concedan, la Ley autoritativa a expedir procure contener un listado más específico de todos los aspectos a ser legislados por el Poder Ejecutivo» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el presente voto singular se advierte que es contradictorio o, por lo menos, no es claro en su sentido. Así, en un primer momento reconoce que la materia tributaria autorizada por la Ley No. 30823 es amplia. Es decir, se reconoce que está contraviniendo el mandato previsto en el artículo 104 de la Constitución Política y, por tanto, la PDCT debería haberse opinado que es inconstitucional por forma. Sin embargo, seguidamente el presente voto singular indica que la Ley No. 30823 establece un marco de delegación suficiente.

Sin perjuicio de que se trata de una afirmación amplia, sin motivación suficiente para extraer el fundamento de la decisión, se reconoce que en la amplitud de esta delegación podía comprenderse la materia regulada por la disposición impugnada.

Concluye en este extremo el presente voto singular, indicando que se debe exhortar al Congreso de la República a que en el futuro establezca un listado más específico de las materias delegadas. Aquí, más allá si es cuestionable o no que la lista sea específica o no, nuevamente se advierte que se reconoce que las materias delegadas por la Ley No. 30823 era amplia. Por tanto, volvemos a la referencia inicial sobre si se violó la Constitución Política por forma.

- **En segundo lugar,** en el presente voto singular se ha señalado que es posible que existan ciertos supuestos en los cuales se pueda presentar una afectación a los derechos de los contribuyentes. En este supuesto, se deja abierta la posibilidad de recurrir a la vía ordinaria (página 71).



«Ahora bien, advierto que, pese a que la norma impugnada contiene fórmulas que, en general, pueden ser consideradas como compatibles con la Constitución, ello no impide que existan supuestos específicos en los que pueda presentarse algún posible escenario de lesión de derechos, lo cual podría obedecer a distintos factores. Por ello, la autoridad judicial deberá examinar, en cada caso, la pertinencia de la aplicación del decreto legislativo impugnado» (el énfasis y el subrayado es agregado nuestro).

Sobre este punto, es conveniente realizar los siguientes comentarios y/o precisiones:

- Un aspecto a comentar es que el presente voto singular reconoce que aun cuando se opina porque se declare infundada la demanda de inconstitucionalidad, es válido que se pueda alegar y cuestionar la afectación de ciertos derechos en un caso concreto.

Esta situación es de la mayor relevancia, porque supone que, para este voto singular, la constitucionalidad de la PDCT no es absoluta, sino que es posible discutirla por nuevos fundamentos o, como se ha indicado, por la pertinente o no en el caso concreto de su aplicación por afectación algún derecho de los contribuyentes.





CONCLUSIONES

En función de lo analizado y explicado con motivo del presente trabajo, consideramos pertinente formular las siguientes conclusiones:

1. La función constitucional de los tributos supone, entre otras manifestaciones, la protección y exigencia del deber de contribuir. El cumplimiento de este *deber* se encuentra justificado *más allá de su reconocimiento expreso y específico en una disposición legal*. Sin embargo, su análisis, configuración y necesidad de cumplimiento, no puede estar sujeto a una situación de sujeción irrestricta o absoluta, o simplemente a una máxima general y/o moral. Por ello, la legitimidad y tutela jurídica de esta noción es y debe ser reflejo estricto y claro de lo que establece el marco legal y constitucional de cada ordenamiento jurídico.
2. En materia tributaria, la prescripción extintiva responde al mismo fundamento axiológico que el régimen de prescripción en general. Es decir, el ejercicio de las potestades administrativas de fiscalización tributaria y, consecuente, determinación de la obligación tributaria, se deben encontrar sujetos a un límite *real* de tiempo. Sin embargo, por la naturaleza y ámbito de la materia, la prescripción extintiva tributaria tiene caracteres específicos y propios. Por ello, se entiende, como regla, que no es posible un traslado *automático* de las nociones o instituciones, por ejemplo, de la prescripción extintiva del derecho civil al ámbito del derecho tributario.
3. Tanto en los tres (3) Códigos Tributarios anteriores como en el Código Tributario vigente (hasta antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 1113), el ejercicio de la potestad para exigir el pago la deuda tributaria se encontraba comprendido dentro del plazo de prescripción general de cuatro (4) años, que tenía la Autoridad Tributaria para determinar la obligación tributaria, imponer sanciones y, consecuentemente, exigir el pago de estos conceptos, previamente liquidados. La Autoridad Tributaria tenía que cumplir siempre estas tres (3) grandes actividades en el plazo general de cuatro (4) años para exigir el pago de la deuda tributaria. *Actividad tras actividad*, pero siempre dentro de los cuatro (4) años. Así se reguló y ocurrió desde el 17 de octubre de 1966 hasta el 28 de septiembre de 2012, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 1113. Así se reconoció mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005 y Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008, precedentes de observancia obligatoria.

4. Si el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se consideraba iniciado en forma conjunta con el inicio del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, la Autoridad Tributaria -en cumplimiento del principio de *impulso de oficio*, y en el plazo de prescripción (razonable y global) de cuatro (4) años- debía emitir y notificar la correspondiente resolución de determinación y/o resolución de multa. Para ello, la Autoridad Tributaria se encuentra: (i) en conocimiento de la información de relevancia fiscal de cada contribuyente (v.gr., vía la presentación de la correspondiente declaración jurada); y, (ii) en control de decidir ejercer libremente su potestad -administrativa discrecional- de establecer -de ser el caso- una deuda tributaria exigible y sujeta a cobro en un caso concreto.
5. El régimen de prescripción para el ejercicio de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, previsto hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *aplica* para todos los tributos y períodos que hayan iniciado el plazo de prescripción, *por ejemplo*, según se indica a continuación: (i) para el caso del Impuesto a la Renta (Ir), hasta el ejercicio gravable 2010; (ii) para el caso de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta (Pac Ir), hasta el período noviembre de 2011; y, (iii) para el Impuesto General a las Ventas, hasta el período de noviembre de 2011. Es decir, el alcance temporal de tributos y períodos comprendidos es *reducido*. Cualquier tributo y período posterior a este alcance temporal, se encuentra comprendido en forma directa del Decreto Legislativo No. 1113.
6. Con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, desde el 28 de septiembre de 2012 y hasta la fecha, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia *luego* de que la Autoridad Tributaria haya *notificado* los correspondientes *valores tributarios* (v.gr., resolución de determinación y/o resolución de multa). La Autoridad Tributaria tiene que cumplir solo dos (2) grandes actividades en el plazo de cuatro (4) años para salvaguardar la acción de cobro de la deuda tributaria. Así, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, ahora existe: (i) un plazo de cuatro (4) años para fiscalizar, determinar y sancionar; y, (ii) un plazo adicional de cuatro (4) años que recién se inicia y permite exigir el pago de las deudas tributarias. Así se reconoció mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria.
7. Mediante la PDCT se pretende *volver a computar* un plazo de prescripción, sobre la base de una nueva fecha de inicio de cómputo del plazo que ya estaba agotado. En otros términos, se ha afectado la situación jurídica en sí misma, y no sus consecuencias vigentes durante la ley nueva, conforme lo ordena el artículo 103 de la Constitución Política. Esta situación vulnera el *principio de irretroactividad de las normas* toda vez que la PDCT establece la *aplicación retroactiva* del Decreto Legislativo No. 1113, esto es, a supuestos anteriores a su entrada en vigencia, en los que: (i) el inicio del cómputo de la prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria ya se había fijado y agotado en un momento específico; o, (ii) incluso ya había concluido el plazo de prescripción tributaria para el ejercicio de tal acción.
8. El Decreto Legislativo No. 1113 es la ley nueva que debió establecer una *disposición transitoria* para regular los supuestos de hecho relativos al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria que ocurrieron antes de su entrada en vigencia (v.gr., 28 de septiembre de 2012) y cuyo cuerpo del plazo (v.gr., cuatro (4) años), siguió por tanto computándose luego de la misma. Sin embargo, aun cuando el inicio del plazo de prescripción es un hecho único, objetivo y de ejecución instantánea que, por

tanto, no podía ya ser modificado por disposición alguna (menos, las de naturaleza transitoria) por tratarse de un hecho consumado, el Decreto Legislativo No. 1113 *no estableció disposición transitoria* alguna sobre la aplicación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

9. No es aplicable el segundo párrafo del artículo 2122 del Código Civil, porque con motivo de la incorporación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, realizada por el Decreto Legislativo No. 1113, no se modificó el *iter* o duración del plazo de prescripción (v.gr., siguió siendo 4 cuatro años). Solo se modificó la fecha de inicio de este plazo legal ya preexistente.
10. Mediante la PDCT, luego de seis (6) años (v.gr. 1.5 veces un plazo de prescripción general ya transcurrido) de entrada en vigencia la nueva ley (v.gr., Decreto Legislativo No. 1113), se ha establecido la (supuesta) disposición transitoria que pretende «*corregir*» (en forma retroactiva) esta manifiesta omisión legislativa. Esta situación, incluso por un tema de *oportunidad*, genera que la PDCT haya incurrido en una clara violación a la Constitución y a la ley.
11. En atención a que la PDCT tiene eficacia *retroactiva* sobre situaciones consumadas antes de su entrada en vigencia (v.gr., inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012), no se puede sostener su naturaleza de ley interpretativa. Aun cuando se pretenda sostener tal calidad, a fin de sostener su eficacia normativa integrada a la fecha de la norma interpretada (v.gr., por ejemplo, el numeral 1 y 2 del artículo 44 del Código Tributario, según modificatoria realizada por el Decreto Legislativo No. 981, esto es, con eficacia al 1 de abril de 2007), es claro que esta disposición legal no cumple los requisitos establecidos por el Tribunal Constitucional para respetar el principio de aplicación de las normas previsto en el artículo 103 de la Constitución Política.
12. La materia autorizada prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823, referida a contar con «*procedimientos tributarios más eficientes*», no cumple con la *exigencia constitucional, imprescindible y constitutiva*, de ser específica para que el Poder Ejecutivo pueda emitir legislación sobre el Código Tributario en forma válida. Se trata de una materia autorizada que ha recurrido a un *parámetro genérico e impreciso*. Conforme al artículo 104 de la Constitución Política y el criterio establecido por el Tribunal Constitucional, la delegación de facultades en este extremo es *per se inconstitucional*. Producto de lo anterior, cualquier regulación normativa que se haya emitido en virtud de este parámetro, también deviene en inconstitucional.
13. Asumiendo por un momento que este concepto (v.gr, *procedimientos tributarios más eficientes*) cumple con la exigencia constitucional de ser una *materia específica*, la normativa relativa a los «*procedimientos tributarios*» se encuentra regulada en el Libro Tercero del Código Tributario (artículo 103 y siguientes). El régimen de prescripción, incluyendo el relativo a la prescripción de pago de la deuda tributaria, se encuentra regulado en los artículos 43 al 49, correspondientes al Capítulo IV (prescripción) del Título III (transmisión y extinción de la obligación tributaria) del Libro Primero (obligación tributaria) del Código Tributario. Por tanto, es claro que el régimen de prescripción extintiva no podría ser entendido como «*procedimiento tributario*» y, en consecuencia, no podía ser considerado como materia autorizada por el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823.

14. La PDCT infringe el principio de reserva de ley, no solo porque es resultado de una disposición legal que no cumplió la exigencia constitucional -previa y constitutiva- de establecer una materia autorizada específica (v.gr., solo se utilizó el concepto indeterminado «*procedimientos tributarios eficientes*»), sino porque desde su concepción u origen como: (i) proyecto de ley (y consecuente exposición de motivos); (ii) la habilitación legal mencionada en los considerandos normativos del Decreto Legislativo No. 1421; y, (iii) el alcance de las «materias autorizadas específicas» utilizadas como habilitación legal para regular la PDCT, conforme a lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico tributario; la conclusión no es otra que la siguiente: no hubo autorización para el ejercicio de la potestad normativa tributaria en materia de prescripción extintiva. Siempre se desconoció e infringió el *alcance concreto* de la materia autorizada prevista en el literal g) del numeral 1 del artículo 2 de la Ley No. 30823 (v.gr., artículo 103 y siguientes del Código Tributario).
15. En virtud a la PDCT, se ha generado una manifiesta situación de falta de: (i) predictibilidad; (ii) de actuación imparcial (objetiva); (iii) de razonabilidad; (iv) de actuación no arbitraria; (v) de protección de la confianza legítima; (vi) de buena fe, aspectos todos que la sociedad esperaba y espera de nuestro ordenamiento jurídico. Esto se debe a que la sociedad en general podía confiar en que existían 46 años -aproximadamente- de historia jurídica que permitían sostener que el plazo de prescripción para exigir el pago de la potencial deuda tributaria de obligaciones tributarias se había iniciado conforme a ciertas reglas previstas en la ley, incluso interpretadas en forma obligatoria para todos por el Tribunal Fiscal peruano.
16. Mediante la PDCT se transgrede la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, porque *no se modificó expresamente* disposición alguna del régimen de prescripción del Código Tributario. Así, no se modificaron expresamente el numeral 1, 2, 4 y 7 del artículo 44, o el literal a) del numeral 2 del artículo 45 del Código Tributario. Se modificó «*en forma sustituta e indirecta*»: (i) la fecha de inicio (y consecuente transcurso); (ii) del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria; (iii) iniciado con anterioridad y hasta el mismo 1 de enero de 2012 (e incluso, cuyo plazo ya ha transcurrido en su totalidad); (iv) relativo a deudas tributarias que se encontraban en discusión (en procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución); y, (v) a las que era aplicable la normativa anterior a la entrada en vigencia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario (incorporado por Decreto Legislativo No. 1113). Se trata de una modificación «*en forma sustituta e indirecta*», porque mediante el Decreto Legislativo No. 1113 se debió establecer (en septiembre de 2012), una disposición transitoria para regular las situaciones preexistentes a su entrada en vigencia.
17. La PDCT: (i) es una disposición complementaria (v.gr., no se ubica en el texto normativo principal); y, (ii) no rige el tránsito temporal de las modificaciones realizadas por el artículo 3 del Decreto Legislativo No. 1421 (v.gr., numeral 3 del artículo 78, el artículo 100, el literal h) del artículo 120, el primer párrafo del artículo 141, el primer párrafo del artículo 148, artículo 150, y el artículo 156 del Código Tributario). Es decir, no se trata de una «*disposición complementaria transitoria*». Corresponde a una «*disposición complementaria modificatoria*», porque: (i) si bien se trata de una disposición complementaria (v.gr., no se ubica en el texto normativo principal); (ii) modifica disposiciones legales que no son parte del objeto del Decreto Legislativo No. 1421 (v.gr., «contar con procedimientos tributarios más eficientes»). Por tanto, conforme a la

exigencia constitucional y legal que existe en nuestro ordenamiento jurídico, la PDCT no podía regular modificaciones al Código Tributario distintas a su objeto principal (v.gr., por no encontrarse por lo demás, previstas en el alcance de las materias autorizadas por la Ley No. 30823).

18. La PDCT solo es de aplicación a los «*procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución*». Es decir, si a la fecha de entrada en vigencia de la PDCT (v.gr., 14 de septiembre de 2018) existía una controversia sobre la aplicación de la PDCT (v.gr., alcances, legalidad, constitucionalidad, entre otros aspectos) que ya se encontraba en discusión en la vía judicial, la PDCT no era aplicable. Esta disposición, por mandato expreso de su texto, solo era aplicable a los procedimientos administrativos en trámite y/o pendientes de resolución, mas no así a los *procesos judiciales* en trámite a la entrada en vigencia de la PDCT.
19. En función a la estructura y a la naturaleza jurídica del régimen de prescripción extintiva en materia tributaria, la exigencia -como condición única- de notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa, para que se entienda válidamente iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (para situaciones iniciadas hasta el 1 de enero de 2012), supone *trasladar una noción no aplicable* en forma directa a la materia tributaria (v.gr., teoría de la *actio nata*).
20. La teoría de la *actio nata* es una regla general de facilitación para el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de un derecho de crédito. Sin embargo, tanto en el régimen de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria anterior o posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, *su aplicación no es posible en forma directa* porque la *existencia* de la deuda tributaria siempre está sujeta a una actuación administrativa previa de la misma Autoridad Tributaria.
21. La ausencia de notificación de una resolución de determinación y/o resolución de multa no puede ser una situación *per se* que haya impedido que se haya iniciado el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria. Si esta notificación estaba en control y ejercicio de las potestades de la Autoridad Tributaria para que ocurra, y no fue realizado en el plazo previsto para tal efecto, no existe situación jurídica que permita excluir o impedir el inicio y continuación del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta su culminación, conforme a ley.
22. La Autoridad Tributaria siempre pudo (antes del 28 de septiembre de 2012) y puede a la fecha (después del 28 de septiembre de 2012), realizar todas las actuaciones necesarias para establecer y realizar el cobro de la deuda tributaria, en el plazo de ley. Depende de su *acto propio*, y así están estructuradas las normas para fiscalizar y determinar la obligación tributaria (v.gr., incluso, sobre base presunta), para que la deuda tributaria exista en forma previa y sea exigible al deudor tributario.
23. Incluso si se pretendiera aplicar en forma automática la teoría de *actio nata*, el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se hubiera producido, por tratarse de un hecho objetivo, conocido por la Autoridad Tributaria y, por tanto, pasible de actuación inmediata para el nacimiento y acreditación de la correspondiente deuda tributaria materia de cobro.

24. No se puede afirmar que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia con motivo de la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa, en forma independiente a las reglas y plazos previstos en el ordenamiento para fiscalizar y determinar *previamente* las obligaciones tributarias. Aceptar esta (pretendida) independencia jurídica supone aceptar que el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria es *imprescriptible*.
25. La no derogación de la PDCT permite que se valide que: (i) la pretensión del Estado, a través de la actuación administrativa de la Autoridad Tributaria, de realizar el cobro de las deudas tributarias; (ii) no responda al contenido formal previsto en el ordenamiento jurídico para el ejercicio de la potestad administrativa prevista para exigir el pago de la deuda tributaria (v.gr., más que exceder el contenido formal, se está infringiendo la Constitución Política mediante la eficacia retroactiva del Decreto Legislativo No. 1113, por mandato directo de una ley posterior); y, (iii) se afecte el interés ajeno (v.gr., de los contribuyentes), no previsto en una disposición legal específica y expresa, consistente en la tutela del principio constitucional de seguridad jurídica, merecedor de protección en nuestro sistema jurídico.
26. No se puede sostener que la derogación de la PDCT puede suponer una afectación al principio constitucional de igualdad en materia tributaria, porque: (i) el Decreto Legislativo No. 1113 no trató igual a supuestos de hecho desiguales (v.gr., no trató igual al inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurado antes del 1 de enero de 2012, con el que se puede configurar luego del 28 de septiembre de 2012), esto es, no existía *idoneidad del aspecto o término de comparación*; (ii) no estableció, precisamente por lo anterior, una *diferencia de trato* -menos aún intolerable- entre dos (2) situaciones idénticas o similares; (iii) su creación, interpretación y aplicación ha sido conforme al principio de aplicación inmediata de las leyes; (iv) no estableció un beneficio tributario para los supuestos de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurada hasta el 1 de enero de 2012 (v.gr., más allá que no estableció una disposición transitoria, solo cumplió la ley).
27. La no derogación de la PDCT supone una infracción al principio constitucional de igualdad en materia tributaria, porque: (i) su incorporación fue realizada para equiparar dos (2) supuestos de hecho distintos (v.gr., el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria configurado antes del 1 de enero de 2012, con el que se puede configurar luego del 28 de septiembre de 2012); (ii) esta equiparación no puede calificar como una causa objetiva o razonable, porque contraviene directamente el mandato previsto en el artículo 103 de la Constitución Política; (iii) aun así, no puede calificar como una causa objetiva o razonable, porque el problema no se presenta porque a los supuestos en los que se inició el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria hasta el 1 de enero de 2012 no le interrumpe el plazo de prescripción la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1113, sino porque el vencimiento de dicho plazo se debe a que no se emitió en el plazo razonable de cuatro (4) años la resolución de determinación y/o resolución de multa correspondiente.
28. Mediante el Decreto Legislativo No. 1113, y la interpretación conforme al principio de aplicación inmediata de las leyes, previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017, precedente de observancia obligatoria, es claro que no se estableció

un tratamiento *diferenciado* para los supuestos en los cuales el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se había iniciado hasta el 1 de enero de 2012. Simplemente, en virtud a una interpretación y aplicación del Decreto Legislativo No. 1113, conforme a lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política, se confirmaron los alcances expresos y literales del principio de aplicación inmediata de las leyes.

29. En aplicación de la ley, no puede trasladarse una regla de inicio del cómputo, interrupción y/o suspensión del plazo de prescripción, previsto para la acción para determinar y/o imponer sanciones, a un supuesto previsto para exigir el pago de la deuda tributaria. Esto no es posible y se encuentra proscrito en materia tributaria. Trasladado al caso de la PDCT, no nos encontramos ante un problema de interpretación de las leyes tributarias. Nos encontramos ante un tema de aplicación directa y expresa de la ley. Una ley que era clara y directa hasta el 27 de septiembre de 2012, y una ley clara y directa a partir del 28 de septiembre de 2012 a la fecha.
30. Mediante la Sentencia No. 556/2020, emitida en el expediente No. 00004-2019-PI, el Tribunal Constitucional resolvió el proceso de inconstitucionalidad iniciado en su oportunidad con motivo de la publicación de la PDCT. Lo particular de la Sentencia es que la decisión que prevaleció (v.gr., infundada la demanda), no es el resultado de la aprobación de un texto único, derivado de un voto, al cual se adscribieron los correspondientes Magistrados del Tribunal Constitucional. La decisión de declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad de la PDCT consistió en la suma de votos singulares correspondientes. Es decir, para entender el sentido de la Sentencia, es necesario entender cada uno de los fundamentos de los votos singulares emitidos. Esta situación, sumada a la naturaleza misma de la materia controvertida, no contribuye a la búsqueda de seguridad jurídica.
31. Los aspectos principales que se pueden destacar de los votos singulares emitidos con motivo de la expedición de la Sentencia No. 556/2020, para declarar infundada la demanda de inconstitucionalidad, se pueden resumir en: (i) la ausencia de motivación adecuada de las premisas de razonamiento; (ii) la omisión de análisis, menos aún motivado, de la modificación realizada al literal a) del numeral 2) del artículo 45 del Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo No. 1113, que estableció que la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa ya no interrumpían el plazo de prescripción extintiva para exigir el pago de la deuda tributaria; (iii) el reconocimiento que mediante la PDCT se modificó materialmente el régimen de prescripción materia de análisis, aun cuando se indica que se trata de una norma interpretativa; (iv) la posibilidad de discutir en la vía judicial ordinaria la afectación de derechos constitucionales con motivo de la publicación de la PDCT.



RECOMENDACIONES

A partir de lo expuesto, referenciado y desarrollado a lo largo del presente trabajo, consideramos pertinente formular las siguientes recomendaciones:

1. Es conveniente que el interés fiscal no sea entendido como interés recaudatorio, y sea siempre regulado, interpretado y aplicado conforme a la Constitución Política, y a los valores y principios que regulan nuestro sistema jurídico.
2. Es conveniente proscribir el uso de disposiciones complementarias y/o transitorias para modificar normas tributarias que no son propias del objeto de la ley en las que se incorporan, y menos con función o eficacia retroactiva.
3. Es conveniente que toda modificación a las normas tributarias que supongan una sucesión de normas en el tiempo establezca en forma directa una disposición transitoria a tal efecto.
4. Es conveniente proscribir la utilización de las leyes interpretativas cuando no cumplen: *(i)* los parámetros formales previstos para tal efecto por el Tribunal Constitucional; y, *(ii)* con el respecto a las leyes y a la Constitución Política.
5. Es conveniente que se incorpore en nuestro ordenamiento jurídico, en forma expresa y específica, una limitación -básicamente cuantitativa- para evitar la producción de este -permanente- efecto de indefinición derivado de la aplicación del régimen de prescripción para la determinación de la obligación tributaria.
6. Es conveniente que el ejercicio y control de la potestad normativa, en especial la de naturaleza tributaria, sea estricto, conforme a lo previsto en el artículo 104 de la Constitución Política, y a los valores y principios que regulan nuestro sistema jurídico.
7. Es conveniente que se respete la vigencia material de los principios constitucionales previstos en el artículo 74 de la Constitución Política, excluyendo toda posibilidad de flexibilización de los mismos en función a un fin únicamente recaudatorio.
8. Es conveniente regular en forma expresa y específica en la Constitución Política el principio de seguridad jurídica, en especial en el ámbito tributario, como mecanismo de corrección de situaciones que generan falta de: *(i)* predictibilidad; *(ii)* de actuación imparcial (objetiva); *(iii)* de razonabilidad; *(iv)* de actuación no arbitraria; *(v)* de protección de la confianza legítima; *(vi)* de buena fe.
9. Es conveniente proscribir toda situación de modificación o derogación de las normas tributarias que no haya sido expresa.
10. Es conveniente reforzar la publicidad y el seguimiento del cumplimiento de las sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia y por el Tribunal Constitucional, instituciones que a la fecha vienen cumpliendo un adecuado rol de garante de la Constitución Política con motivo de la producción y aplicación de la normativa tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AGUALLO AVILÉS, Ángel (1994). *El contribuyente frente a los planes de inspección*. Madrid: Marcial Pons.
2. ALEXY, Robert (2017). *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. Lima: Palestra.
3. ALTAMIRANO, Alejandro C. (2010). *Jaque a la Ley (Referencia a algunas anomalías de la ley tributaria)*. En: *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario-Pontificia Universidad Católica del Perú.
4. ANDRÉS IBÁÑEZ, Perfecto (2009). *Justificación de las decisiones judiciales: una aproximación teórico-práctica*. En: REDONDO, María Cristina y otros. *Estado de Derecho y Decisiones Judiciales*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.
5. ANÍBARRO PÉREZ, Susana (1999). *La interpretación razonable de la norma como eximente de responsabilidad por infracción tributaria*. Valladolid: Lex Nova.
6. ARANA GARCÍA, Estanislao (2003). *La alegación de la propia torpeza y su aplicación al derecho administrativo*. Granada: Editorial Comares.
7. ARCOS RAMÍREZ, Federico (2000). *La seguridad jurídica: una teoría formal*. Madrid: Dykinson.
8. ARECO, Juan Segundo (1948). *La Irretroactividad de la Ley y los Contratos Sucesivos*. Buenos Aires: Kraft.
9. ARIANO DEHO, Eugenia (2014). *Reflexiones sobre la prescripción y la caducidad a los treinta años de vigencia del Código Civil*. En: *Themis. Revista de Derecho*. (66).
10. ARIAS VELASCO, José y Susana SARTORIO ALBALAT (1996). *Procedimientos Tributarios* (6a. ed.). Madrid: Marcial Pons.
11. ASOREY, Rubén (2000). *Protección Constitucional de los Contribuyentes frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias*. En: *Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
12. ATIENZA, Manuel y otro (2000). *Ilícitos atípicos*. Madrid: Editorial Trotta.
13. ATIENZA, Manuel (2005). *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. México D.F.: Institución de Investigaciones Científicas-UNAM.
14. ATIENZA, Manuel (2010). *Interpretación Constitucional*. Bogotá: Universidad Libre.
15. ATIENZA, Manuel (2019). *Interpretación Constitucional*. Sucre: Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia.
16. ÁVILA, Humberto (2011). *Teoría de los principios*. Madrid: Marcial Pons.

17. ÁVILA, Humberto (2014). Seguridad jurídica: una teoría estructural. En: PENAGOS LÓPEZ, Pedro Esteban y otros. Seguridad jurídica en el sistema democrático. México D.F.: Tirant Lo Blanch.
18. BACHOF, Otto. ¿Normas constitucionales inconstitucionales? (2010). Lima: Palestra Editores.
19. BARDALES CASTRO, Percy (2005). La obligación del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria de ejercer el control difuso. A propósito del criterio establecido en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional. En: Diálogo con la Jurisprudencia. Gaceta Jurídica. (83).
20. BARDALES CASTRO, Percy y otro (2006). Breves notas en relación a las leyes interpretativas o aclaratorias en materia tributaria. En: Derecho & Sociedad. (27).
21. BARDALES CASTRO, Percy y otro (2007). ¿Es posible la aplicación del control difuso en los procedimientos administrativos tributarios? En: Advocatus. Revista editada por estudiantes de la Universidad de Lima. (15).
22. BARDALES CASTRO, Percy (2009). Notas sobre la aplicación del principio de verdad material en el procedimiento tributario. En: Diálogo con la Jurisprudencia. Gaceta Jurídica. (126).
23. BARDALES CASTRO, Percy (2015). La necesidad de motivación rigurosa en los actos administrativos tributarios. En: Gaceta Constitucional & Procesal Constitucional. Gaceta Jurídica. (T. 87).
24. BARDALES CASTRO, Percy (2015). The practical protection of taxpayer's fundamental rights. Section Perú. En: Cahiers de Droit Fiscal International. Studies on International Fiscal Law. IFA (V. 100b, Subject 2).
25. BARDALES CASTRO, Percy (2016). La medida cautelar en materia tributaria. Una mirada constitucional al régimen previsto en el Artículo 159 del Código Tributario. En: XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT) (T. III). Santa Cruz.
26. BARRERO ORTEGA, Abraham (2010). Juicios por la prensa y ordenamiento constitucional. Valencia: Tirant Lo Blanch.
27. BARRERO RODRÍGUEZ, Concepción (2002). El respeto a los derechos adquiridos. En: Documentación administrativa. (263-264).
28. BAYONA GIMÉNEZ, Juan José (1999). La caducidad en el ordenamiento tributario español. Madrid: Aranzadi.
29. BERLIRI, Antonio (1964). Principios de Derecho Tributario. (V.I). Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
30. BERNALES BALLESTEROS, Enrique (1999). La Constitución de 1993. Análisis Comparado. Lima: Editora Rao.
31. BERTAZZA, Humberto y otro (2003). La relación fisco-contribuyente. Buenos Aires: Errepar.

32. BIDART CAMPOS, Germán J. (2002). Lecciones Elementales de Política (Sociedad, Estado y Derecho). Lima: Grijley.
33. BIGLIAZZI, Lina y otros (1992). Derecho Civil (T. I, V. 1). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
34. BLANQUER CRIADO, David (2020). El inicio del procedimiento administrativo. Valencia: Tirant Lo Blanch.
35. BLUME FORTINI, Ernesto (2009). El proceso de inconstitucionalidad en el Perú. Lima: Editorial Adrus.
36. BOCCIA RODRIGO, José Carlos (2003). Derecho Tributario Sustantivo o Material. En: Tratado de Tributación (T. I, V. II). Buenos Aires: Astrea.
37. BORDA, Guillermo (1951). Retroactividad de la Ley y Derechos Adquiridos. Buenos Aires: Perrot.
38. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel y otros (2016). Derecho y Práctica Tributaria (2a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
39. CABRA APALETEGUI, José Manuel (2016). Conflictos de normas y razón práctica (sobre el concepto, justificación y racionalidad de la ponderación). En: GARCÍA AMADO, Juan Antonio. Razonar sobre derechos. Valencia: Tirant Lo Blanch.
40. CALVO ORTEGA, Rafael (2009). Ordenamiento tributario. En: Comentarios a la Ley General Tributaria (2da. Ed.). Madrid: Civitas-Thomson Reuters.
41. CALLER FERREYROS, María Eugenia (2008). La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. (46).
42. CÁRDENAS QUIRÓS, Carlos (1999). Modificación y derogación de las normas legales. Lima: Ara Editores.
43. CARPIO, Jorge (2009). El Tribunal Constitucional y sus límites. Trujillo: Grigley.
44. CASÁS, José Osvaldo (1992). Presión fiscal e inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente). Buenos Aires: Depalma.
45. CASÁS, José Osvaldo (2003). Principios Jurídicos de la Tributación. En: Tratado de Tributación (T. I). Derecho Tributario (V. I). Buenos Aires: Astrea.
46. CÓDIGO CIVIL. Exposición de Motivos y Comentarios (T. VI). Lima: Okura Editores S.A.
47. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE PERÚ (2013). Manual de Técnica Legislativa. Lima: Industria Gráfica Macole S.R.L.

48. CUBERO TRUYO, Antonio M. (1997). La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional). Madrid: Marcial Pons-Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
49. DÍAZ DE VALDÉS JULIÁ, José Manuel (2019). Igualdad constitucional y no discriminación. Valencia: Tirant Lo Blanch.
50. DÍAZ REVORIO, Francisco Javier (2017). Las dimensiones constitucionales de la igualdad. En: Pensamiento Constitucional. (22).
51. DÍAZ RUBIO, Patricia (2014). El principio de confianza legítima en materia tributaria. Valencia: Tirant Lo Blanch.
52. DÍAZ RUEDA, Ruth Marina (2014). La seguridad jurídica en la aplicación del derecho. En: PENAGOS LÓPEZ, Pedro Esteban y otros. Seguridad jurídica en el sistema democrático. México D.F.: Tirant Lo Blanch.
53. DÍEZ-PICAZO, Luis María (1990). La derogación de las leyes. Madrid: Editorial Civitas.
54. DI PIETRO, Adriano (1995). Imposición y sistema fiscal. En: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. (235)
55. DI PIETRO, Adriano (1998). Tutela del contribuyente y constitución material en la aplicación de la norma tributaria. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia: Tirant Lo Blanch.
56. DURÁN ROJO, Luis y otro (2020). La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo No. 1421? En: Themis-Revista de Derecho. (76).
57. EMILIANO SUÁREZ, Eloy (2020). Introducción al derecho. Santa Fe: Universidad Nacional del Litoral.
58. ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y Martin WOLFF (1981). Tratado de Derecho Civil. Parte General (T. I, V. II). Nacimiento, Extinción y Modificación de los Derechos Subjetivos. Pretensiones y Excepciones. Ejercicio y Aseguramiento de los Derechos. Barcelona: Bosch.
59. ESCOLA, Jorge Héctor (1989). El Interés Público como fundamento del Derecho Administrativo. Buenos Aires: Depalma.
60. ESCRIBANO, Francisco (2009). La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales. Lima: Grijley.
61. ESCRIBANO, Francisco (2017). La codificación tributaria en España. El pasado y las ideas. Lima: Ara Editores.
62. ESEVERRI, Ernesto (2012). La prescripción tributaria (en la jurisprudencia del Tribunal Supremo). Valencia: Tirant Lo Blanch.

63. ESEVERRI, Ernesto y otros (2019). Manual práctico de derecho tributario. Parte General (5a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
64. FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente (1998). El estatuto del contribuyente. Valencia: Ediciones Tro.
65. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (2001). La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial. Madrid: Aranzadi.
66. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela (2009). Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión. p. 493. En: Comentarios a la Ley General Tributaria (2da. Ed.). Madrid: Civitas-Thomson Reuters.
67. FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio (2016). La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica. Madrid: Marcial Pons.
68. FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, Miguel Ángel y otros (2013). Procedimientos tributarios. Gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión (3a. Ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
69. FERNÁNDEZ PAVÉS, María José (1995). La autoliquidación tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
70. FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco (2012). Estudios de derecho constitucional latinoamericano. Lima: Editorial Adrus.
71. FERNÁNDEZ, Tomás R. (1994). De la arbitrariedad de la administración. Madrid: Editorial Civitas.
72. FERRAJOLI, Luigi (2002). Juspositivismo Crítico y Democracia Constitucional. En: Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. (16).
73. FERRAJOLI, Luigi (2004). Epistemología jurídica y garantismo. México D.F.: Fontamara.
74. FERRAJOLI, Luigi y otros (2009). La teoría del derecho en el paradigma constitucional (2a. ed.). Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.
75. FERRAJOLI, Luigi (2013). Principia Iuris. Teoría del derecho y de la democracia. Madrid: Editorial Trotta.
76. FERRAJOLI, Luigi. Garantismo (2013). Una discusión sobre derecho y democracia. Madrid: Editorial Trotta.
77. FERRAJOLI, Luigi (2014). La democracia a través de los derechos. El constitucionalismo como modelo teórico y como proyecto político. Madrid: Editorial Trotta.
78. FERREIRO LAPATZA, José Juan (1996). Curso de Derecho Financiero Español (18a. ed.). Madrid: Marcial Pons.
79. GARCÍA AÑOVEROS, Jaime (1998). Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia. Tirant Lo Blanch.

80. GARCÍA BELAÚNDE, Domingo (1996). *La Constitución en el Péndulo*. Arequipa: Editorial UNSA.
81. GARCÍA BELAÚNDE, Domingo (1998). La Jurisdicción constitucional y el modelo dual o paralelo. En: *Revista del Instituto de Ciencias Políticas y Derecho Constitucional*. Palestra Editores. (6).
82. GARCÍA BELSUNCE, Horacio (2003). *Tratado de Tributación (T. I)*. Derecho Tributario. Buenos Aires: Astrea.
83. GARCÍA BERRO, Florián (2001). Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución. En: *Derecho Financiero Constitucional*. Madrid: Civitas Ediciones.
84. GARCÍA BERRO, Florián (2004). Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons.
85. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo (1985). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Editorial Civitas.
86. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ (1998). *Curso de Derecho Administrativo* (5a. ed., T. II). Madrid: Civitas.
87. GARCÍA FIGUEROA, Alfonso (2010). *Criaturas de la moralidad. Una aproximación neoconstitucionalista al derecho a través de los derechos*. Madrid: Editorial Trotta.
88. GARCÍA NOVOA, César (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
89. GARCÍA NOVOA, César (2003). Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español. En: DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*. Lima. Palestra.
90. GARCÍA NOVOA, César (2009). *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor.
91. GARCÍA NOVOA, César (2009). Elementos de cuantificación de la obligación tributaria. En: *Comentarios a la Ley General Tributaria* (2da. Ed.). Madrid: Civitas-Thomson Reuters.
92. GARCÍA NOVOA, César (2011). *Iniciación, Interrupción y Cómputo del Plazo de Prescripción de los Tributos*. Madrid: Marcial Pons.
93. GARCÍA NOVOA, César (2015). *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
94. GARCÍA NOVOA, César (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. En: *Revista Técnica Tributaria*. (124).
95. GARCÍA NOVOA, César (2020). La vulneración del principio de seguridad jurídica por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1421 en el ordenamiento peruano. En: <https://lacamara.pe/el-regimen-de-la-prescripcion-tributaria-en-el-peru/>.

96. GASCÓN ABELLÁN, Marina (1994). Cuestiones sobre la derogación. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. (15-16).
97. GASCÓN ABELLÁN, Marina y otro (2003). La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales. Lima: Palestra Editores.
98. GIANNINI, Achille Donato. (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
99. GIORGI, Giorgio (1981). Teoría de las Obligaciones (V. VIII). Madrid: Reus.
100. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2004). Derecho Financiero (9a. ed., V. I). Buenos Aires: La Ley.
101. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2004). Derecho Financiero (9a. ed., V. II). Buenos Aires: La Ley.
102. GOMETZ, Gianmarco (2012). La certeza jurídica como previsibilidad. Madrid: Marcial Pons.
103. GONZÁLEZ, Eusebio y otro (1997). Derecho Tributario I. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
104. GONZÁLEZ, Eusebio y otro (2004). Derecho Tributario I. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
105. GONZÁLEZ, Eusebio y otro (2005). Derecho Tributario II. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
106. GONZÁLEZ ORDOVÁS, María José (2003). Ineficacia, Anomía y Fuentes del Derecho. Madrid: Dykinson.
107. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (1999). El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo (3a. ed.). Madrid: Civitas.
108. GUASTINI, Riccardo (1999). Principios de derecho y discrecionalidad judicial. En: Jueces para la democracia. (34).
109. GUASTINI, Riccardo (2001). Estudios de teoría constitucional. México D.F.: Distribuciones Fontamara.
110. GUASTINI, Riccardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid: Centros de Estudios Políticos y Constitucionales.
111. GUASTINI, Riccardo (2016). La sintaxis del derecho. Madrid: Marcial Pons.
112. GUASTINI, Riccardo (2018). Ensayos escepticos sobre la interpretación. Puno: Zela Grupo Editorial.
113. HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (1992). La prescripción y la caducidad. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. (22).

114. HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2020). Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo No. 1421. En: <https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421/>.
115. HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael (1998). Introducción a la teoría de la norma jurídica. Madrid: Marcial Pons.
116. HERNÁNDEZ VALLE, Rubén. El poder constituyente derivado y los límites del poder de reforma constitucional (1993). En: Revista Española de Derecho Constitucional. (37).
117. Informe No. 90/2018-2019 (2019), emitida por el Grupo de Trabajo de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República, encargado del Control Constitucional sobre los actos normativos del Poder Ejecutivo.
118. INIESTA DELGADO, Juan José (2019). Eficacia temporal de las decisiones judiciales. En: Conflicto de Derechos. Problemas teóricos y supuestos prácticos. Valencia: Tirant Lo Blanch.
119. JARACH, Dino (1957). Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires: Cima.
120. JOVÉ I VILALTA, Jordi (2017). Comunicación tributaria. Naturaleza y efectos. Valencia: Tirant Lo Blanch.
121. JUAN LOZANO, Ana María (1993). La interrupción de la prescripción tributaria. Madrid: Editorial Tecnos.
122. KIRCHHOF, Paul (1998). La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria. En: Garantías constitucionales del contribuyente. Valencia: Tirant Lo Blanch.
123. LAGO MONTERO, José María (1998). La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios. Madrid: Marcial Pons.
124. LANDA ARROYO, César (2004). Teoría del Derecho Procesal Constitucional. Lima: Palestra.
125. LANDA ARROYO, César (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En: Temas de derecho tributario y público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra.
126. LANDA ARROYO, César (2017). Los derechos fundamentales. Lima: Fondo Editorial PUCP.
127. LÓPEZ DE OÑATE, F. (1953). La certeza del derecho. Traducción de Sentís de Melendo S. y Ayerra Redín, M. Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa-América.
128. LÓPEZ GUERRA, Luis y otros (2018). Derecho Constitucional. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos (11a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
129. LÓPEZ MENUDO, Francisco (2002). El principio de irretroactividad. Tres cuestiones claves. En: Documentación administrativa. (263-264).

130. LOZANO SERRANO, Carmelo (1988). Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Madrid: Editorial Tecnos.
131. LUIS VIGO, Rodolfo (1984). Visión crítica de la historia de la filosofía del derecho. Santa fe: Rubinzal y Culzoni Editores.
132. MAIRAL, Héctor (1988). La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública. Buenos Aires: Depalma.
133. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto (2001). La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. En: Derecho Financiero Constitucional. Madrid: Civitas Ediciones.
134. MARÍN LÓPEZ, Manuel Jesús y otros (2014). La prescripción extintiva. Valencia: Tirant Lo Blanch.
135. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola (1994). La prescripción del crédito tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
136. MAURICIO SUBIRANA, Sonia (2019). Derecho financiero y tributario (2a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
137. MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS (2016). Guía de Técnica Legislativa para Elaboración de Proyectos Normativos de las Entidades del Poder Ejecutivo (3a. ed.). Lima: Litho & Arte S.A.C.
138. MIRANDA LÓPEZ, Luis Manuel (2018). Parlamento y control judicial. La participación de las cámaras parlamentarias en los procesos de constitucionalidad. Valencia: Tirant Lo Blanch.
139. MIRANDA REYES, Diego (2016). Hacia una delimitación del abuso del derecho a partir de sus fundamentos. En: Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez. (44).
140. MONROY GÁLGEZ, Juan (1996). Introducción al Proceso Civil (T. I). Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis.
141. MOYA-ÁNGELES SÁNCHEZ, Joaquín (2016). Mecanismos de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria. Valencia: Tirant Lo Blanch.
142. MUÑOZ ARANGUREN, Arturo (2018). Abuso del derecho y ponderación de derechos. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. (41).
143. NAVARRO FAURE, Amparo y otros (2018). Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General (4a. ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
144. NEUMARK, Fritz (1994). Principios de la Imposición (2^a. ed.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
145. NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. Poder Constituyente, Reforma de la Constitución y Control Jurisdiccional de Constitucionalidad (2017). En: Revista Mexicana de Derecho Constitucional. (36).

146. PEIRANO FACIO, Juan Carlos y WHITELAW, James A. (2000). *Protección Constitucional de los contribuyentes en Uruguay*. En: OSOREY, Rubén. *Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Buenos Aires: Educa.
147. PÉREZ ARRAIZ, Javier (2000). *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
148. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (2000). *La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia*. En: Boletín de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). (15).
149. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (1990). *Seguridad jurídica y sistema cautelar*. En: Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho. (7).
150. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (1991). *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel.
151. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique (2000). *Seguridad Jurídica*. En: *El derecho y la justicia*. Madrid: Editorial Trotta.
152. PÉREZ ROYO, Fernando (1994). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Civitas.
153. PINO, Giorgio (2014). *Derechos e interpretación. El razonamiento jurídico en el Estado Constitucional*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
154. PONT MESTRES, Magín (2007). *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria* (2a. ed.). Madrid: Marcial Pons.
155. PRAT WESTERLINDH, Carlos (2013). *Relaciones entre el Poder Judicial y los medios de comunicación. Los juicios paralelos*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
156. PRIETO SANCHÍS, Luis (2000). *Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico*. En: Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho. (23).
157. PUIG BRUTAU, José (1986). *Caducidad y Prescripción Extintiva*. Bosch: Barcelona.
158. QUERALT, Martín y otros (1999). *Derecho Tributario*. Pamplona: Aranzadi.
159. QUESADA LUMBRERAS, Javier E. (2011). *Retroactividad de las normas versus derechos adquiridos: A propósito del Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público*. En: *Revista Andaluza de Administración Pública*. (80).
160. RANCAÑO MARTÍN, María Asunción (1997). *La estimación indirecta*. Madrid: Marcial Pons.
161. REDONDO, María Cristina (2009). *Sobre la Justificación de la Decisión Judicial*. En: REDONDO, María Cristina y otros. *Estado de Derecho y Decisiones Judiciales*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.

162. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro (1998). *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición*. En: *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
163. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro (2010). *El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial*. En: *Revista Española de Derecho Constitucional*. (89).
164. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons.
165. RODRÍGUEZ, María José (2004). *El acto administrativo tributario con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.
166. ROSEMBUJ, Túlio Raúl (1975). *El hecho de contribuir*. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales.
167. RUBIO CORREA, Marcial (1990). *Retroactividad, irretroactividad y ultractividad*. En: *Biblioteca para leer el Código Civil (V. I)*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
168. RUBIO CORREA, Marcial (1999). *Estudio de la Constitución Política de 1993 (T. 4)*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
169. RUBIO CORREA, Marcial (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Lima: Ara Editores.
170. RUBIO CORREA, Marcial (2007). *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
171. RUBIO CORREA, Marcial (2016). *Para conocer la Constitución de 1993 (5a. ed.)*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
172. RUÍZ MIGUEL, Alfonso (2009). *Una filosofía del derecho en modelos históricos. De la antigüedad a los inicios del constitucionalismo (2a. ed.)*. Madrid: Editorial Trotta.
173. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés (2004). *Forma y materia en Derecho Tributario financiero y tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
174. SÁNCHEZ GARCÍA, Miguel (2017). *La gestión tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
175. SÁNCHEZ FERRIZ, Remedio (2009). *El Estado Constitucional. Configuración histórica y jurídica. Organización funcional*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
176. SÁNCHEZ PINO, Antonio José (2001). *Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria*. En: *Derecho Financiero Constitucional*. Madrid: Civitas Ediciones.
177. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso (2004). *Principios de Derecho Administrativo General I (1a. ed.)*. Madrid: Iustel.

178. SCHMITT, Carl (1982). Teoría de la Constitución. Madrid: Alianza Universidad Textos S.A.
179. SMITH, Adam (2012). Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Traducción. Buenos Aires: Omegalfa.
180. SMITH, Adam (1952). La Riqueza de las Naciones. Enciclopedia Británica (Libro V, Cap. II, Parte I). Chicago.
181. SOBERANES DÍEZ, José María (2013). La igualdad ante la jurisprudencia. En: Cuestiones constitucionales. (29).
182. SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis (2009). Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos. México D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM.
183. SPISSO, Rodolfo (1991). Derecho Constitucional Tributario. Depalma: Buenos Aires.
184. TIPKE, Klaus (2002). Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes. Madrid: Marcial Pons.
185. VALDÉS COSTA, Ramón (1996). Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires: Depalma.
186. VANONI, Ezio (1973). Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
187. VAQUER CABALLERÍA, Marcos (2010). La eficacia territorial y temporal de las normas. Valencia: Tirant Lo Blanch.
188. VEGA HERRERO, Manuela (1990). La prescripción de la obligación tributaria. Valladolid: Lex Nova.
189. VIDAL RAMÍREZ, Fernando (1996). El Decurso Prescriptorio. En: Actualidad Jurídica. (30). Gaceta Jurídica.
190. VILLEGAS, Héctor (2002). Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario (8a. ed.). Buenos Aires: Astrea.
191. ZAGREBELSKY, Gustavo (2011). El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Madrid. Editorial Trotta.

ANEXO I

**DOCUMENTOS RELACIONADOS A LA PRIMERA DISPOSICIÓN
COMPLEMENTARIA TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1421**

1. Sentencia emitida en el expediente No. 0004-2019-PI
2. Informe No. 90/2018-2019, elaborado por el Grupo de Trabajo de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República

ANEXO II

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

1. Resolución del Tribunal Fiscal No. 13478-7-2008
2. Resolución del Tribunal Fiscal No. 02476-4-2009
3. Resolución del Tribunal Fiscal No. 07217-3-2009
4. Resolución del Tribunal Fiscal No. 9102-4-2009
5. Resolución del Tribunal Fiscal No. 0244-1-2010
6. Resolución del Tribunal Fiscal No. 13961-3-2010
7. Resolución del Tribunal Fiscal No. 00932-3-2011
8. Resolución del Tribunal Fiscal No. 03199-3-2011
9. Resolución del Tribunal Fiscal No. 08199-1-2011
10. Resolución del Tribunal Fiscal No. 21533-3-2011
11. Resolución del Tribunal Fiscal No. 11212-1-2011
12. Resolución del Tribunal Fiscal No. 12188-3-2012
13. Resolución del Tribunal Fiscal No. 5985-4-2012
14. Resolución del Tribunal Fiscal No. 01695-Q-2017
15. Resolución del Tribunal Fiscal No. 09789-4-2017
16. Resolución del Tribunal Fiscal No. 04638-1-2005
17. Resolución del Tribunal Fiscal No. 00161-1-2008*
18. Resolución del Tribunal Fiscal No. 00460-Q-2019
19. Resolución del Tribunal Fiscal No. 05409-3-2019
20. Resolución del Tribunal Fiscal No. 08380-9-2019
21. Resolución del Tribunal Fiscal No. 09487-1-2019
22. Resolución del Tribunal Fiscal No. 04697-1-2005
23. Resolución del Tribunal Fiscal No. 206-2-2000
24. Resolución del Tribunal Fiscal No. 10021-4-2008
25. Resolución del Tribunal Fiscal No. 2480-A-2001
26. Resolución del Tribunal Fiscal No. 07017-2-2003
27. Resolución del Tribunal Fiscal No. 05716-4-2002
28. Resolución del Tribunal Fiscal No. 992-2-98
29. Resolución del Tribunal Fiscal No. 948-2-98
30. Resolución del Tribunal Fiscal No. 947-2-98
31. Resolución del Tribunal Fiscal No. 10671-8-2015

ANEXO III

SENTENCIAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

1. Sentencia de Casación No. 2483-2017
2. Sentencia de Casación No. 5138-2017
3. Sentencia de Casación No. 6271-2017
4. Sentencia de Casación No. 6542-2017
5. Sentencia de Casación No. 13417-2017
3. Sentencia de Casación No. 14350-2017
4. Sentencia de Casación No. 15924-2017
5. Sentencia de Casación No. 17656-2016
6. Sentencia de Casación No. 18914-2017
7. Sentencia de Casación No. 26901-2017
8. Sentencia de Casación No. 6573-2017
9. Sentencia de Casación No. 5148-2017
10. Sentencia de Casación No. 4076-2017
11. Sentencia de Casación No. 3859-2017
12. Sentencia de Casación No. 3610-2018
13. Sentencia de Casación No. 2756-2017
14. Sentencia de Casación No. 02174-2015
15. Sentencia de Casación No. 08340-2015
16. Sentencia de Casación No. 17738-2016
17. Sentencia de Casación No. 178-2015
18. Sentencia de Casación No. 08312-2015
19. Sentencia de Casación No. 03760-2017
20. Sentencia de Casación No. 12754-2014
21. Sentencia de Casación No. 4392-2013
22. Sentencia de Casación No. 10414-2014
23. Sentencia de Casación No. 166-2015
24. Sentencia de Casación No. 5080-2012
25. Sentencia de Casación No. 10849-2014
26. Sentencia de Casación No. 2448-2014
27. Sentencia de casación No. 6011-2017
28. Sentencia de casación No. 2678-2017
29. Sentencia de casación No. 7678-2017
30. Sentencia de casación No. 13201-2016
31. Sentencia de casación No. 12246-2017
32. Sentencia de casación No. 12361-2017
33. Sentencia de casación No. 7727-2017
34. Sentencia de casación No. 6488-2017
35. Sentencia de casación No. 6609-2017
36. Sentencia de casación No. 2812-2017
37. Sentencia de casación No. 5760-2017
38. Sentencia de casación No. 12339-2017
39. Sentencia de casación No. 12873-2016
40. Sentencia de casación No. 6322-2017
41. Sentencia de casación No. 12476-2018
42. Sentencia de casación No. 26233-2017
43. Sentencia de casación No. 9444-2018
44. Sentencia de casación No. 14147-2017
45. Sentencia de casación No. 13034-2016
46. Sentencia de casación No. 24594-2017
47. Sentencia de casación No. 9428-2018
48. Sentencia de casación No. 729-2018
49. Sentencia de casación No. 9510-2017
50. Sentencia de casación No. 12335-2017
51. Sentencia de casación No. 23472-2017
52. Sentencia de casación No. 6615-2017
53. Sentencia de casación No. 15217-2018
54. Sentencia de casación No. 18667-2018
55. Sentencia de casación No. 8984-2018

ANEXO IV

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1. Sentencia emitida en el expediente No. 0004-2004-AI/TC
2. Sentencia emitida en el expediente No. 02337-2007-AA
3. Sentencia emitida en el expediente No. 2089-2007-PA/TC
4. Sentencia emitida en el expediente No. 2248-2007-PA/TC
5. Sentencia emitida en el expediente No. 2727-2002-AA/TC
6. Sentencia emitida en el expediente No. 2302-2003-AA-TC
7. Sentencia emitida en el expediente No. 033-2004-AI/TC.
8. Sentencia emitida en el expediente No. 04293-2012-PA/TC
9. Sentencia emitida en el expediente No. 3741-2004-PA/TC
10. Sentencia emitida en el expediente No. 0042-2004-AI/TC
11. Sentencia emitida en el expediente No. 0489-2000-AA/TC
12. Sentencia emitida en el expediente No. 047-2004-AI/TC
13. Sentencia emitida en el expediente No. 00016-2007-AI/TC
14. Sentencia emitida en el expediente No. 316-2011-PA/TC
15. Sentencia emitida en el expediente No. 04700-2011-PC/TC
16. Sentencia emitida en el expediente No. 03610-2008-PA/TC
17. Sentencia emitida en el expediente No. 00002-2006-PI/TC*
18. Sentencia emitida en el expediente No. 00022-2011-PI/TC
19. Sentencia emitida en el expediente No. 07320-2005-AA
20. Sentencia emitida en el expediente No. 02132-2008-PA/TC
21. Sentencia emitida en el expediente No. 00010-2014-PI/TC
22. Sentencia emitida en el expediente No. 0016-2002-AI/TC
23. Sentencia emitida en el expediente No. 01601-2012-PA/TC
24. Sentencia emitida en el expediente No. 0005-2019-PI/TC
25. Sentencia emitida en el expediente No. 00008-2016-PI/TC
26. Sentencia emitida en el expediente No. 0020-2005-PI/TC
27. Sentencia emitida en el expediente No. 02053-2013-AA/T
28. Sentencia emitida en el expediente No. 05410-2014-AA/TC
29. Sentencia emitida en el expediente No. 05859-2009-PA/TC
30. Sentencia emitida en el expediente No. 06512-2015-PHD/TC
31. Sentencia emitida en el expediente No. 553-96-AA/TC
32. Sentencia emitida en el expediente No. 780-96-AA/TC
33. Sentencia emitida en el expediente No. 1311-2000-AA/TC
34. Sentencia emitida en el expediente No. 04993-2007-PA/TC.
35. Sentencia emitida en el expediente No. 4272-2006-AA/TC.
36. Sentencia emitida en el expediente No. 02051-2016-PA/TC.





AGRADECIMIENTOS

El presente trabajo es producto de la contribución -directa o indirecta- de muchas personas, a quienes agradezco por toda la generosidad, personal y académica, que han tenido conmigo para llevar adelante este proyecto académico.

Como precisar la lista de personas podría ser amplia, quiero agradecer, especialmente: (i) a mis padres, Enrique y Nelly, por ser ejemplos de vida de disciplina, coraje, trabajo permanente, y profundo optimismo y fe; (ii) a EY Perú, en especial a Paulo Pantigoso y David de la Torre, por su permanente contribución a la difusión de la ciencia y cultura; (iii) al equipo de Litigios de EY (Ernst & Young) Perú, en especial al equipo judicial, porque el ejercicio profesional ha contribuido en forma significativa a dotar de contenido técnico y práctico a la materia tratada en el presente trabajo; (iv) a Miya Mishima y equipo, por su importante apoyo en el diseño y diagramado del presente trabajo para su correspondiente publicación; (v) a mi asesor de tesis, Magister Juan Carlos Díaz Colchado, por su permanente reflexión, crítica y recomendaciones al trabajo realizado; (vi) a la PUCP, por todas las experiencias y oportunidades, a nivel personal y profesional, que me ha brindado; (vii) a mis mentores, consejeros y amigos, quienes en forma permanente me han retado a seguir mejorando y contribuir con la sociedad; y, (viii) a todos (abogados o no, del sector público o privado, del ámbito judicial o no), con quienes he tenido y tengo oportunidad de vivir en forma apasionada la profesión; y contribuir a construir cada día un sentido de justicia, en el especial en el ámbito tributario.



El cómputo de este plazo se inicia a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 44). Este precepto dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el derecho peruano. Según este precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término prescriptorio se computa desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.

Renta y des



El cómputo de este plazo se inicia a partir del uno de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva (artículo 44). Este precepto dispone el régimen del cómputo de la prescripción tributaria en el derecho peruano. Según este precepto, y dejando al margen el cómputo de la prescripción de las sanciones, el término prescriptorio se computa desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.

ISBN: 978-612-5043-32-0

9 786125 043320