

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario
Análisis de la prescripción de la facultad de la
Administración Tributaria para exigir el pago de las deudas
tributarias en atención a la dación del Decreto Legislativo
1421

Trabajo académico para optar el título de Segunda
Especialidad en Derecho Tributario

Autor:

ROMILIO LUIS QUINTANILLA CAMARGO

Asesor:

KATARZYNA MARIA DUNIN BORKOWSKI

GOLUCHOWSKA

Lima, 2021

Resumen

En el presente artículo se analiza el tratamiento de la facultad de la administración tributaria para el cobro de las deudas tributarias (potestad de exigir el pago) a través de las diversas modificaciones del Código Tributario que se dieron a dicha potestad. A través de dicho análisis se evidencia el origen del problema en donde se podrían generar escenarios en los cuales la administración tributaria podría determinar una deuda, pero no cobrarla, lo cual llevó a la emisión de una resolución de observancia obligatoria por parte del Tribunal Fiscal y la posterior emisión del Decreto Legislativo Nro. 1421, norma que fue bastante mediática y cuestionada por parte de los contribuyentes, lo que llevó a una demanda de inconstitucionalidad que fue resuelta 2 años después de la emisión de la norma. Del análisis de las normas emitidas, se determina el origen del problema del plazo de prescripción de la facultad de la administración tributaria para exigir el pago de deudas tributarias, iniciándose este con la emisión del Decreto Legislativo Nro. 981, empeorando con la emisión del Decreto Legislativo Nro. 1113 y siendo finalmente “corregido” a través del Decreto Legislativo Nro. 1421, norma que finalmente fue validada por una sentencia del Tribunal Constitucional.

Palabras clave: Plazo de prescripción, facultad de para exigir el pago, retroactividad, aplicación de las normas en el tiempo.

Abstract

This article analyzes the treatment of the faculty of the tax administration to enforce the collection of tax debts (authority to demand payment) through the several modifications of the Tax Code that were made to such faculty. This analysis shows the origin of the problem, resulting in scenarios in which the tax administration could determine a debt, but not be able to collect it, which led to the issuance of a binding resolution by the Tax Court and the subsequent issuance of Legislative Decree No. 1421, a rule that was highly controversial and questioned by taxpayers, which led to a claim of unconstitutionality that was settled 2 years after the issuance of the rule. From the analysis of the regulations issued, the origin of the problem of the statute of limitations of the power of the tax administration to enforce payment of tax debts is determined, starting with the issuance of Legislative Decree No. 981, getting worse with the issuance of Legislative Decree No. 1113 and finally being "corrected" through Legislative Decree No. 1421, a regulation that was finally validated by a decision of the Constitutional Court.

Key words: Statute of limitations, enforceability to demand payment, retroactivity, application of rules over time.

Contenido

Resumen	I
Abstract.....	II
1. Introducción:	1
2. Capítulo I: Problema de la prescripción de la facultad para el cobro de deudas tributarias.....	2
2.1. La prescripción en materia tributaria:.....	2
2.2. La prescripción de la potestad para realizar el cobro al amparo del DL 816:3	
2.3. La prescripción de la potestad para exigir el pago al amparo del DL 981: ...4	
2.4. La prescripción de la potestad para cobrar una deuda al amparo del DL Nro.1113:.....	8
2.5. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del DL 1421:	12
3. Capítulo II: Respecto a la emisión del Pleno de Sentencia 556/2020:.....	13
4. Conclusiones y comentarios respecto al tratamiento de la prescripción de la facultad para el cobro de deudas tributarias:	16
5. Recomendaciones para los legisladores y magistrados del Tribunal Constitucional	18
6. Bibliografía.....	19

1. Introducción:

El 13 de setiembre de 2018 se publicó en el diario oficial “El Peruano” el decreto legislativo (en adelante, “DL”) Nro. 1421, el cual contenía una disposición que generó un gran debate sobre la regulación de la prescripción en materia tributaria, incluso llegando a cuestionarse dicha disposición ante el Tribunal Constitucional, el cual tendría un gran impacto en la recaudación de deudas por parte de la SUNAT.

Al respecto, a través de la primera disposición complementaria transitoria (en adelante, “1DCT”) del DL Nro. 1421 se reguló la aplicación de la potestad de la administración tributaria (en adelante, la “AT”) que fue anteriormente modificada por el DL Nro. 1113, específicamente relacionado al inicio del cómputo del plazo de la prescripción de dicha potestad de la AT.

Como se detallará más adelante, con la emisión de diversos decretos legislativos, se generaron supuestos en donde la AT podría determinar una deuda tributaria, pero se encontraría imposibilitada de ejercer su potestad para cobrar dicha deuda, toda vez que en la práctica era posible que se den escenarios en donde la facultad de cobro se encuentre prescrita luego de haber determinado la deuda.

Esta situación se pretendió arreglar con la emisión del DL Nro. 1113, pero al momento de redactarse dicha norma se dejó un supuesto que llevó a diversas interpretaciones sobre cómo se debía computar el plazo de prescripción de dicha potestad de la AT para los contribuyentes cuyos plazos iniciaron antes de la emisión de dicho DL.

Esta situación llegó a un punto controversial cuando el Tribunal Fiscal emitió un pronunciamiento de observancia obligatoria que amparaba la posibilidad de que la AT determine una deuda, pero no pueda cobrarla, por lo que, en respuesta a ello, el Poder Ejecutivo emitió el DL Nro. 1421, a través del cual se aclararía la aplicación de las disposiciones del DL Nro. 1113; sin embargo, muchos contribuyentes cuestionaron si esta forma de actuar vulneraba la seguridad jurídica y la irretroactividad de las normas.

Cabe precisar que, al momento de la redacción del presente artículo, la controversia sobre la aplicación y constitucionalidad de la 1DCT del DL Nro. 1421 fue resuelta por el

Tribunal Constitucional a través de la sentencia Nro. 556/2020 (en adelante, la “Sentencia”), negándose la pretensión de inconstitucionalidad de esta, por lo que dicha disposición es válida y aplicable a los casos que se resuelvan hoy en día.

2. Capítulo I: Problema de la prescripción de la facultad para el cobro de deudas tributarias

2.1. La prescripción en materia tributaria:

La prescripción tributaria se encuentra regulada en el capítulo IV del Texto Único Ordenado del CT¹ (en adelante, el “CT”), con especial énfasis en los artículos 43°, 44° y 45°, los cuales regulan plazos de prescripción, el cómputo de estos y sus causales de interrupción, respectivamente.

Al respecto, el artículo 43° del CT regula los plazos de prescripción tributarios otorgando el plazo de 4 años para las facultades de la AT de determinación de obligaciones tributarias, cobro dichas obligaciones, así como para la aplicación de sanciones. Cabe precisar que el plazo de 4 años es aplicable para los contribuyentes que hayan cumplido con presentar sus declaraciones respectivas, pudiendo ampliarse hasta 6 años en caso no se cumpla con dicho requisito.

Ahora bien, el CT distingue tres supuestos en los que opera la prescripción en beneficio del deudor tributario, siendo estos: (i) la prescripción de la potestad de la AT para determinar la obligación tributaria; (ii) la prescripción de la potestad de la AT para aplicar sanciones; y, (iii) la prescripción de la potestad de la AT para exigir el pago de la deuda tributaria.

La sentencia del Tribunal Constitucional materia del presente artículo versa sobre la potestad de la AT para exigir el pago de la deuda tributaria, toda vez que, a través de diversas modificaciones normativas al inicio del cómputo de esta potestad y la interrupción del plazo de esta, se generaron discrepancias para interpretar su cómputo de plazo entre la AT y los contribuyentes.

¹ Aprobado mediante el Decreto Supremo Nro. 133-2013-EF, publicado en El Peruano el 22 de junio de 2013.

Estas modificaciones normativas a la potestad de la AT para exigir el pago de la deuda tributaria se dieron a través de los decretos legislativos Nros. 981, 1113 y 1421 – siendo este último analizado por el Tribunal Constitucional – los cuales se resumen en la siguiente línea de tiempo:

Figura 1

Línea de tiempo de los decretos legislativos que modifican el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la AT para exigir el pago de la deuda tributaria.



2.2. La prescripción de la potestad para realizar el cobro al amparo del DL 816:

En el año 1996 se publicó el DL Nro. 816 que aprobó el CT, a través de este se reguló la prescripción tributaria en los artículos 43° a 49°, estableciendo por primera vez, a través de su artículo 43°, los tres supuestos de prescripción de las facultades de la AT que podrían beneficiar al deudor tributario, siendo estos: (I) la potestad para determinar la obligación tributaria; (II) la potestad para exigir el pago de la obligación tributaria; y (III) la potestad para aplicar sanciones.

A su vez, en el artículo 44° del CT, aprobado por el DL Nro. 816, se establecía el cómputo del plazo de prescripción sin hacer distinción en las diferentes facultades de la AT, disponiendo únicamente los distintos inicios del plazo de prescripción (primero de enero del año siguiente en la mayoría de los casos), siendo estos aplicables de forma general y simultánea para todas las potestades de la AT.

En tal sentido, el artículo 44° no hacía distinción entre las tres potestades señaladas anteriormente, en tal sentido, las disposiciones de dicho artículo eran aplicables para los tres supuestos de prescripción previstos en el artículo 43° del CT. En otras palabras, **el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la AT**

para determinar la obligación tributaria y para exigir el pago de la deuda ocurrieran en el mismo momento.

Cabe precisar que, una situación similar ocurre con las causales de interrupción y de suspensión del término prescriptorio, reguladas en los artículos 45° y 46° del CT aprobado por el DL Nro. 816, en tanto no se establecían reglas particulares para definir la interrupción del plazo de prescripción o el plazo de suspensión de las tres potestades de la AT.

Teniendo lo anterior en cuenta, resultaba irrelevante cuestionar el inicio del plazo de prescripción de las potestades de la AT, toda vez que en la práctica **no se generaba ningún problema entre los plazos prescriptorios de dichas potestades**, puesto que estos empezaban, se interrumpían y se suspendían de forma simultánea por las mismas causales, tal como se observa en el siguiente ejemplo:

Figura 2

Ejemplo de plazo de prescripción de la potestad de la AT para cobrar una deuda tributaria con el DL Nro. 816



2.3. La prescripción de la potestad para exigir el pago al amparo del DL 981:

En el año 2007, con el propósito de tener una regulación que distinga las diversas potestades de la AT, mediante el DL Nro. 981² se modificaron los artículos 45° y 46°, disponiendo nuevas causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción

² El Decreto Legislativo Nro. 981 fue publicado en El Peruano el 15 de marzo de 2007, entrando en vigor el 01 de abril de 2007.

de cada una de las potestades de la AT³; no obstante, no se modificó el artículo 44° que regula el inicio del cómputo del mencionado plazo, siendo que este seguía empezando de forma indistinta para todas las facultades de la AT.

Ahora bien, con el DL Nro. 816, todas las facultades de la AT se reiniciaban con la notificación de los valores, por lo que no se generaba ningún problema o escenario donde una deuda efectivamente determinada no pueda ser cobrada; sin embargo, con la emisión del DL Nro. 981 se estableció expresamente como causal de interrupción de la potestad de determinar de la AT la notificación de cualquier acto de la AT dirigido al reconocimiento de la obligación tributaria, y dejando a la notificación de los valores como una causal de interrupción exclusiva de la potestad para cobrar deudas de la AT, tal como se aprecia en la siguiente comparación:

DL Nro. 816	DL Nro. 981
<p>La prescripción se interrumpe:</p> <p>a) Por la notificación de la resolución de determinación o de multa. (...)</p>	<p>1. El plazo de prescripción de la potestad de la AT para <u>determinar la obligación tributaria</u> se interrumpe: (...)</p> <p>c) Por la notificación de cualquier acto de la AT dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la potestad de fiscalización de la AT, para la determinación de la obligación tributaria. (...)</p>
	<p>2. El plazo de prescripción de la acción <u>para exigir el pago de la obligación</u> tributaria se interrumpe:</p> <p>c) Por la notificación de la orden de pago, resolución de</p>

³ En la exposición de motivos del Decreto Legislativo Nro. 981 se indica que el artículo propuesto detalla que actos de interrupción corresponden a qué acción de la Administración Tributaria. Exposición de motivos del Decreto Legislativo Nro. 981 recuperado de: [http://spij.minjus.gob.pe/graficos/Peru/2007/marzo/15/D.%20Leg.%20N%C2%BA%20981%20\(15-03-07\).pdf](http://spij.minjus.gob.pe/graficos/Peru/2007/marzo/15/D.%20Leg.%20N%C2%BA%20981%20(15-03-07).pdf)

	determinación o resolución de multa. (...)
--	---

Teniendo esto en cuenta, la potestad para determinar la deuda tributaria se interrumpía por la notificación de cualquier acto de la AT dirigido al reconocimiento o regularización de la deuda tributaria, entre otros, mientras que la potestad para cobrar dicha deuda se interrumpía por la notificación de las resoluciones de determinación (en adelante, “RD”) o multa (en adelante, “RM”).

Ahora bien, como se ha señalado en el punto 2.2 del presente artículo, con la regulación del TC vigente en los años de emisión del DL. Nro. 981, el cómputo del inicio del plazo de prescripción iniciaba de forma simultánea para todas las potestades de la AT, **siendo relevante recalcar que el plazo de prescripción de la potestad de determinación de la obligación y de la potestad para cobrar la misma iniciaban al mismo tiempo.**

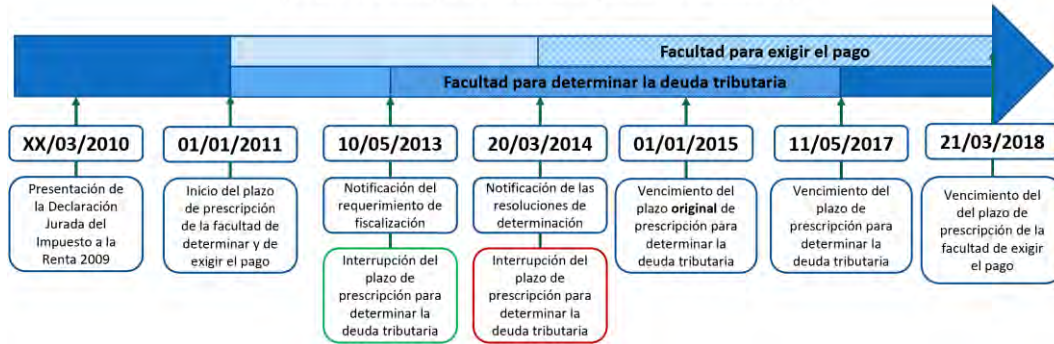
Teniendo esto en cuenta, la modificación introducida por el DL Nro. 981 generó un problema en el cómputo de los plazos de prescripción de la potestad para determinar la deuda y de la potestad para exigir el pago de esta, toda vez que se generó una diferencia en su interrupción, pudiendo generar casos donde la AT determinase deuda, pero no pueda cobrarla.

Cabe precisar que, con la modificación a la interrupción de los plazos de prescripción la potestad de la AT para exigir el pago de una deuda se prolongaba, y esto no significaba que necesariamente se genere el problema de las deudas incobrables, tal como se plantea en la siguiente figura:

Figura 3

Ejemplo de plazo de prescripción de la potestad de la AT para cobrar la deuda tributaria con el DL Nro. 981 sin contingencias

Ejemplo de prescripción respecto al ejercicio tributario 2009



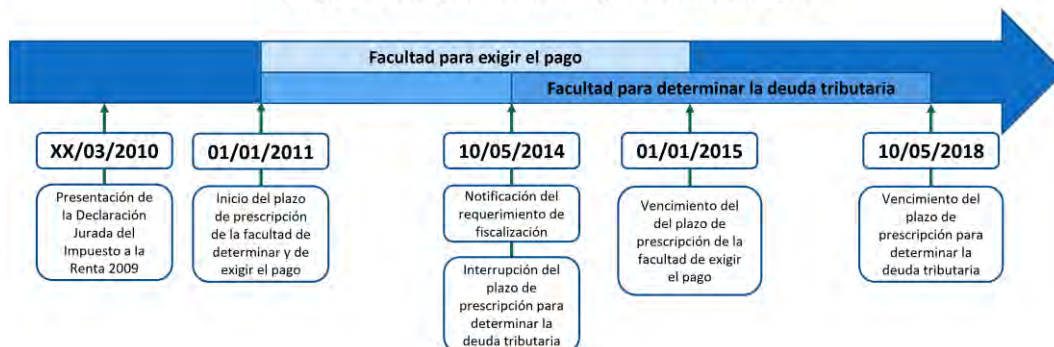
Como se puede apreciar en el ejemplo presentado, si bien el plazo de prescripción de la potestad de determinación y de la potestad para cobrar la deuda empezaron de forma simultánea, podía darse el caso en el cual la AT notificara los valores antes del vencimiento del plazo de prescripción para exigir la deuda, interrumpiendo el mismo y pudiendo cobrar la deuda con normalidad. Cabe precisar que el ejemplo nunca se pudo dar en la realidad debido a que las normas fueron modificadas posteriormente, tal como se observará más adelante.

No obstante, con estas nuevas causales de interrupción se podían dar casos en donde la AT podía determinar una deuda tributaria, pero no podía cobrarla, toda vez que el plazo de prescripción de la potestad de cobro ya había vencido antes de la emisión de las RD o RM. Para graficar el problema descrito, se plantea el siguiente ejemplo:

Figura 4

Ejemplo de plazo de prescripción de la potestad de la AT para exigir el pago de la deuda tributaria con el DL Nro. 981 en donde no se podría realizar el cobro de una deuda efectivamente determinada

Ejemplo de prescripción respecto al ejercicio tributario 2009



Como se puede apreciar en la línea de tiempo presentada, el plazo de prescripción de la potestad de determinación de la deuda tributaria y el plazo para exigir el pago de esta iniciaban de forma conjunta (igual que en el ejemplo anterior). Posteriormente, mediante la notificación del requerimiento de fiscalización, el 10 de mayo de 2014 se interrumpió el plazo de prescripción de la potestad de determinación de la AT (de acuerdo con el inciso c del numeral 1 del artículo 45° modificado por el DL Nro. 981), generando que el término prescriptorio de la potestad de determinar (azul) y el término prescriptorio de la potestad de cobro (celeste), tengan vencimientos distintos.

En tal sentido, se observa que de la aplicación de los cambios normativos introducidos por el DL Nro. 981, la AT podía aplazar la posibilidad de ejercer su potestad de determinación y notificar las resoluciones de determinación hasta el 10 de mayo de 2018; no obstante, debido a la misma modificación normativa, la potestad de la AT para exigir la deuda seguía computándose, **provocando que en el supuesto que la AT notifique los valores luego del 1 de enero del 2014, no pueda cobrarlos.**

Los cambios interpuestos por el DL Nro. 981 fueron criticados en su momento por la doctrina, toda vez que el problema explicado ya se podía observar en la práctica y era un problema inminente que afectaría a la relación entre los contribuyentes y la AT. Al respecto, Gálvez señaló lo siguiente:

En lugar de aproximarse a los objetivos propuestos en la Ley de Delegación de Facultades, las modificaciones introducidas en el DL Nro. 981, en lo que respecta a la interrupción y suspensión de la prescripción de la acción de la AT para determinar la obligación tributaria, complican el sistema tributario y tornan mucho más impredecible la actuación de la AT afectando gravemente el principio de seguridad jurídica que subyace a nuestra Constitución. (Gálvez Rosasco, 2008).

2.4. La prescripción de la potestad para cobrar una deuda al amparo del DL Nro.1113:

Ahora bien, varios años después de la emisión del DL. Nro. 981 que generó el problema de las deudas incobrable, el 28 de setiembre de 2012, se corrigió el

problema generado por el DL Nro. 981, al completar la regulación de la prescripción tributaria según cada una de las potestades de la AT, dando un tratamiento diferenciado al inicio de estas. En tal sentido, con la entrada en vigor del numeral 7 del artículo 44° del CT incorporado por el DL Nro. 1113⁴, se estableció una regla especial para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la potestad para cobrar las deudas contenidas en una RD o RM, siendo que esta potestad iniciaba con la emisión de los valores y no de forma simultánea como era con la regulación anterior.

Teniendo esto en cuenta, con la regulación de los DL Nros. 816 y 981, el plazo de prescripción de la potestad para cobrar las deudas tributarias por parte de la AT iniciaba de forma simultánea con las demás facultades de estas, generando el problema donde una deuda determinada dentro del plazo no pueda ser cobrada; sin embargo, con la regulación del DL Nro. 1113 se agregó un nuevo numeral al artículo 44° a través del cual la facultad de cobro iniciaba por cuenta separada y recién una vez se notifiquen los valores producto de una fiscalización, conforme al siguiente texto:

Artículo 44.- Cómputo de los plazo 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.

En tal sentido, a través del numeral 7 del artículo 44° del CT, se introdujo en el ordenamiento jurídico un supuesto específico para definir el inicio del plazo de prescripción de la potestad para exigir el pago de deudas tributarias contenidas en una RD o RM. En otras palabras, con la entrada en vigor del DL Nro. 1113 (28/SEP/2012) quedó establecido que el término prescriptorio de la potestad para exigir el pago de deudas contenidas en valores correctamente notificados, por tributos generados desde diciembre de 2011, se inicia desde el día siguiente de la notificación de dichos valores.

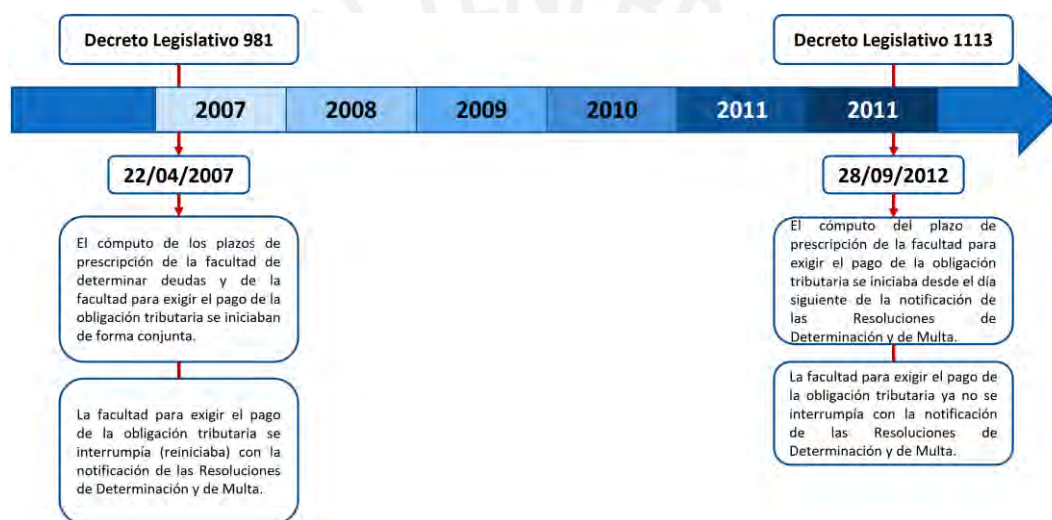
⁴ El Decreto Legislativo Nro. 1113 fue publicado en El Peruano el 05 de julio de 2012, entrando en vigor el 28 de setiembre de 2012.

Ahora bien, cabe mencionar que con la incorporación del numeral 7 al artículo 44° del CT, también se eliminó como causal de interrupción, de la potestad para exigir el pago de las deudas, la notificación de las RD o RM, toda vez que esta causal ya no tenía lógica con el nuevo inicio del plazo.

En la siguiente línea de tiempo se puede observar los años en vigencia del DL Nro. 981, así como las disposiciones de cada norma sobre el inicio e interrupciones de las potestades de determinar y cobrar las deudas por parte de la AT:

Figura 5

Línea de tiempo de la vigencia del DL Nro. 981



Queda claro que, de la aplicación de la teoría de hechos cumplidos contenida en el artículo 103° y 109° de la Constitución, con la entrada en vigor del DL Nro. 1113 el inicio del plazo de prescripción de la facultad de cobro de los tributos generados a partir de diciembre de 2011 se iniciaba luego de la notificación de los valores, por la aplicación de la nueva causal introducida por dicha norma.

Sin embargo, el principal problema que se genera es que al momento de la entrada en vigor del DL Nro. 1113 ya se había iniciado el plazo de prescripción de la potestad para cobrar la deuda tributaria por los tributos generados hasta noviembre de 2011, por lo que se generó una discusión sobre si debía aplicarse la causal del inicio 7 del artículo 44° a dichos tributos y períodos. A efectos de graficar esta problemática, en

el siguiente ejemplo se observa los efectos prácticos de la aplicación del DL Nro. 1113 a períodos anteriores a diciembre de 2011:

Figura 6

Problemática generada por la introducción del DL Nro. 1113



Como se aprecia en el ejemplo planteado, se pueden hacer dos interpretaciones respecto al inicio del plazo de prescripción de la potestad de la AT para cobrar la deuda tributaria (posiciones que veremos más adelante discutidas por el Tribunal Constitucional), siendo que: (i) el plazo se inició el 1 de enero de 2011, antes de la entrada en vigor del DL Nro. 1113, o (ii) que el plazo se inició el 19 de marzo de 2017 por la aplicación del nuevo numeral 7 del artículo 44° que ingresó al ordenamiento jurídico con la publicación del DL Nro. 1113.

Cabe precisar que, en este escenario, el Tribunal Fiscal resolvió la aplicación del DL Nro. 1113, mediante jurisprudencia de observancia obligatoria (09789-4-2017, 2017), concluyendo que, antes de la entrada en vigor del DL Nro. 1113, el comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la AT para cobrar de la deuda tributaria se reguló por las disposiciones contenidas en los numerales 1 al 4 del artículo 44° del CT (tal como era en los Decretos Legislativos Nros. 816 y 981), es decir, si el inicio del plazo de prescripción ya había iniciado, no podía ser modificado con norma posterior.

Cabe precisar que, el DL Nro. 1113 no estableció ninguna disposición transitoria que aclare el tratamiento del inicio del plazo de prescripción de la facultad de cobro de la

AT, o en su defecto una causal de interrupción excepcional, para los casos donde ya se había producido dicho momento y ya había iniciado el cómputo del plazo.

2.5. La Primera Disposición Complementaria Transitoria del DL 1421:

El Poder Ejecutivo, haciendo uso de las potestades delegadas por la Ley Nro. 30823 promulgó el DL Nro. 1421⁵, en cuya 1DCT se 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 CT.

La disposición introducida por el DL establece que para los procedimientos en trámite – que se encuentren impugnados a la actualidad – cuyo plazo de prescripción para establecer una deuda se inició antes del 1 de enero de 2012, el plazo de prescripción de la potestad para cobrar la deuda se iniciará después de la notificación de las RD y/o RM, conforme a las disposiciones del DL Nro. 1113 (numeral 7 del artículo 44° del CT).

Así, con la 1DCT del DL Nro. 1421, se establece que para los casos en proceso – cuyo plazo se inició antes de la entrada en vigor del numeral 7 del artículo 44° - se aplique la modificación normativa del DL Nro. 1113, reiniciando de esta manera el inicio del cómputo de prescripción de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, conforme se aprecia en el siguiente ejemplo:

⁵ El Decreto Legislativo Nro. 1421 fue publicado en El Peruano el 13 de setiembre de 2018.

Figura 7

Aplicación de la 1DCT del DL Nro. 1421



Sobre el particular, cabe precisar que existen posiciones que consideran a la primera disposición complementaria transitoria del DL Nro. 1421 como una norma de precisión que no modifica las disposiciones tributarias sobre prescripción y, por ende, no es retroactiva (De Pomar Shiota, 2019); por el contrario, también existen posiciones que consideran que la primera disposición complementaria transitoria del DL Nro. 1421 es una norma que “pretende modificar la fecha de “inicio” del cómputo del plazo de prescripción de la acción de SUNAT para exigir el pago de las deudas tributarias” (Córdova, 2019), y en consecuencia, es una norma retroactiva.

3. Capítulo II: Respecto a la emisión del Pleno de Sentencia 556/2020:

Resulta evidente que, al generarse la controversia del 1DCT del DL Nro. 1421, y siendo esta una norma tan controversial, se deba comentar la demanda de inconstitucionalidad presentada. Al respecto, en el marco de las diversas interpretaciones que se daban de la 1DCT del DL Nro. 1421, y teniendo en cuenta que la aplicación o inaplicación de esta norma podría hacer que “la SUNAT no podrá cobrar S/ 11,000 millones, pese a ganar procesos judiciales” (Suárez, 2019), el 1 de febrero de 2019, el decano del Ilustre Colegio de Abogados de La Libertad interpuso la demanda de inconstitucionalidad contra la 1DCT del DL Nro. 1421, alegando que a través de dicha norma se transgredía, entre otros, el principio de irretroactividad de las normas y la seguridad jurídica.

En atención a ello, el 22 de setiembre de 2020, se reunió el Pleno del Tribunal Constitucional (en adelante, el “TC”), declarando infundada la demanda presentada, toda

vez que no se alcanzaron los 5 votos necesarios para declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada. La sentencia Nro. 556/2020 que resolvió la demanda se publicó el 2 de octubre de 2020.

De los votos emitidos por los magistrados del TC, los que más desarrollan su posición son los votos de los magistrados Ernesto Blume y Marianella Ledesma, respecto al voto del magistrado Blume, en sus fundamentos 51 a 80, analiza la constitucionalidad por el fondo de la 1DCT del DL Nro. 1421, señalando que dicha norma varía un elemento objetivo, que es el punto de inicio del cómputo del plazo de prescripción, el cual resulta fijo e incide en todos aquellos casos en que la prescripción hubiese comenzado a desarrollarse, teniendo esto en cuenta, la 1DCT del DL Nro. 1421 es una norma retroactiva que plantearía el reinicio y nuevo cómputo del plazo de prescripción de facultad de cobro de la AT para los escenarios en donde este ya se había dado.

En línea con ello, en los fundamentos 76 y 77 el magistrado señalada que el inicio del plazo de prescripción es un hecho que no se da en el tiempo, sino que ocurre en un solo instante, siendo que, toda norma que modifique el inicio del plazo de prescripción aplicable a situaciones previamente consumadas sería una infracción del principio de irretroactividad plasmado en la Constitución.

Como se puede ver de sus fundamentos, el magistrado Blume Fortini parte de la premisa que el plazo de prescripción no debe ser entendido como un hecho indivisible, sino que su inicio, su plazo y su eventual cumplimiento, son actos independientes que en conjunto comprenden la prescripción, esta interpretación es concordante con la teoría de los hechos cumplidos en la medida que no resultaría lógico que se pueda modificar el inicio del cómputo del plazo de prescripción con la justificación de que no se ha cumplido dicho plazo, lo que podría llevar a que en la práctica se pueda modificar el inicio cíclicamente para que no se pueda ganar la prescripción en ningún escenario.

Teniendo ello en cuenta, a través del Decreto Legislativo Nro. 1421 no se puede encubrir una interpretación del Decreto Legislativo Nro. 1113, el cual modificó el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de cobro de la Administración Tributaria, pero que en su momento no estableció una disposición transitoria que subsane el problema de las deudas incobrables.

Por otro lado, en el caso de la magistrada Ledesma Narváez, en su voto también se reconoce la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos consagrada en el artículo 103° y 109° de la Constitución, por lo que las normas deben ser aplicadas a los hechos ocurridos desde su entrada en vigor o para los hechos que siguen sin consumarse al momento de la entrada en vigor de la norma.

En razón de ello, en su voto sostiene que la prescripción extintiva en materia tributaria debe ser entendida como un todo que no puede ser dividido en inicio, plazo y final, sino que todo el plazo de prescripción es uno solo en la medida que no se haya cumplido, siendo así toda norma que entre antes del cumplimiento del plazo debe ser aplicada de inmediato a las situaciones vigentes, por lo que el inicio de la facultad – “aclarada” por la 1DCT del DL Nro. 1421 – puede ser modificada con una norma sin ser esta retroactiva.

Como se puede ver, el voto de la magistrada Ledesma tiene como sustento principal que la prescripción es una institución indivisible que puede ser modificada en todos sus ámbitos en la medida que no se cumpla su plazo completo, entendimiento de la prescripción extintiva en materia tributaria completamente opuesto a lo desarrollado por el magistrado Blume. En este orden de ideas, la magistrada considera que la 1DCT del DL Nro. 1421 no puede ser retroactiva en la medida que la prescripción no se ha cumplido, por lo que su inicio puede ser modificado para los casos en trámite.

Se debe tener en cuenta que todos los magistrados del TC se encuentran a favor de la aplicación de la teoría de hechos cumplidos contenida en el artículo 103° y 109° de la Constitución; no obstante, como se pudo ver la discusión principal versaba en determinar si la prescripción debe ser tratada como una institución indivisible o si esta es susceptible de ser dividida en sus partes (inicio, cómputo del plazo y cumplimiento).

Teniendo esto en cuenta, la posición de los magistrados ha variado dependiendo de si la prescripción debe ser tratada como una institución indivisible o no, siendo que en caso la prescripción sea una sola, el momento del inicio se puede modificar con toda norma nueva en la medida que el plazo de prescripción no se haya cumplido; por otro lado, en caso la prescripción pueda ser dividida en sus partes, el inicio del cómputo del mismo no podrá

ser modificado en la medida que es un hecho que ya se ha consumado con una norma anterior.

Cabe precisar, que el voto del magistrado Miranda Canales también se sustentó en que la institución de la prescripción no puede ser dividida en partes, tal como lo ha señalado en el fundamento 4 de su voto singular, en donde señala que *la prescripción extintiva aplicada en materia tributaria no puede ser entendida desde su parte objetiva, con dos elementos (trascuro del tiempo y punto de inicio), pues dicho instituto jurídico se funda únicamente en el paso del tiempo, el cual comprende un punto de inicio y fin para su aplicación, pero ello no significa en modo alguno que sean momentos distintos al hecho, son parte del mismo hecho que resulta ser indivisible.*” (Pleno Sentencia 556/2020, 2020). Teniendo esto en cuenta, la interpretación del magistrado respeta la teoría de los hechos cumplidos – al igual que los demás votos –, pero parte de la premisa que la prescripción es indivisible, razón por la cual coincide con la magistrada en no amparar la inconstitucionalidad de la 1DCT del DL Nro. 1421.

Sin perjuicio de lo señalado en el presente puto, llama la atención que la magistrada Ledesma inicie su voto singular con una cita a su ponencia en el Pleno, en donde señala que *“conforme al principio de igualdad en la aplicación de la ley, las empresas grandes deben pagar sus impuestos, al igual que lo hacen todos los contribuyentes de nuestro país, sin ninguna distinción”* (Pleno Sentencia 556/2020, 2020), al respecto, considero declaración ajena a un análisis jurídico de la norma en debate, toda vez que la aplicación de la ley, y la prescripción, es general para todos los contribuyentes sin distinción de si estos son empresas grandes o contribuyentes pequeños, no beneficiando (o perjudicando) únicamente a las “grandes empresas”. Al respecto, si bien es cierto que, esta norma tiene consecuencias en deudas por S/11,000 millones, esto no puede servir de presión para que el tribunal a cargo de interpretar la Constitución tome una postura u otra en atención de a quiénes podría beneficiar mayoritariamente la aplicación de una norma general para todos los contribuyentes.

4. Conclusiones y comentarios respecto al tratamiento de la prescripción de la facultad para el cobro de deudas tributarias:

Como se ha explicado a lo largo del presente artículo, a través de las modificaciones a las causales de interrupción de las distintas facultades de la AT introducidas por el DL Nro. 981 se dejó abierta la posibilidad a que se den escenarios potenciales en donde la AT podría determinar una deuda dentro del plazo de prescripción, más no cobrarla. En tal sentido, si bien todas las facultades de la AT se iniciaban en la misma fecha para todas las potestades de la AT, las causales de interrupción eran distintas, lo que generó un problema que evidentemente fue detectado por el Poder Ejecutivo.

Debido a ello, en el año 2012 se emitió el DL Nro. 1113 para modificar el artículo 44° del CT e introducir un nuevo supuesto de inicio del plazo de prescripción de facultad de cobro de la AT, lo que solucionó el problema de las deudas determinadas que no podrían ser cobradas; sin embargo, al momento de emitir esa norma se olvidaron de las situaciones en donde el plazo de prescripción ya había iniciado, por lo que no se consignó una disposición transitoria.

Para solucionar este problema, acentuado por la resolución de observancia obligatoria del TF, en el año 2018 se emitió el DL Nro. 1421, en cuya 1DCT se introdujo una medida “transitoria” que aplicaba para los procedimientos abiertos o sin resolución, lo que generó diversas posiciones de si esta norma era inconstitucional o no. Al respecto, considero que se debería analizar el origen histórico del problema y determinar si el inicio del plazo debe ser tratado como un hecho consumado separable del resto de elementos de la prescripción.

Al respecto, considero que resulta razonable pensar que el inicio del cómputo del plazo de la prescripción es divisible como una parte de dicha institución, en la medida que el mismo se da en un momento único y permitir su modificación cada vez que no se haya cumplido el plazo de prescripción podría llevar a que se den situaciones en donde se cambie recurrentemente el inicio de la prescripción y así nunca se pueda declarar prescrita la facultad de cobrar una deuda.

Teniendo esto en cuenta, comparto la posición del magistrado Blume y considero que la 1DCT del DL Nro. 1421 debió ser declarada inconstitucional en la medida que a través de esta norma se pretendió corregir retroactivamente un error en la técnica de legislación que se originó por el DL Nro. 981 y se acentuó – para algunos ejercicios – con el DL Nro.

1113, lo cual no debería ser permitido en el ordenamiento jurídico y podría generar situaciones de indefensión para todos los contribuyentes en general.

5. Recomendaciones para los legisladores y magistrados del Tribunal Constitucional

En atención a las conclusiones planteadas considero que los legisladores, o en estos casos el Poder Ejecutivo a través de facultades delegadas, deberían tener más cuidado con los vacíos legales que pueden generar cuando modifican los plazos de prescripción, en especial su inicio o causales de interrupción. Como se pudo apreciar de las normas mencionadas, con la emisión del DL Nro. 981 se generó un problema potencial de deudas que no podrían ser cobradas por la AT.

En tal sentido, si bien resulta evidente que, con la modificación introducida por el DL Nro. 1113, se pretendía corregir el problema introducido por el DL Nro. 981, el Poder Ejecutivo dejó un vacío legal en donde resultaba aún más evidente que las deudas generadas antes de diciembre de 2011 pudieran ser determinadas, pero no cobradas por la AT, siendo que no se previó la posibilidad de emitir una disposición transitoria.

Teniendo esto en cuenta, considero que el Poder Ejecutivo no debería intentar corregir un error cometido en una norma anterior a través de un DL 7 años después de la emisión de la norma con la que acentuaron un problema, por lo que al intentar arreglar un problema (originado por el DL Nro. 981) se debe prever todas las situaciones, en especial la que se busca corregir. En tal sentido, si estaban intentando arreglar el problema de las deudas determinadas que no podrían ser cobradas, debieron prever las situaciones que se darían con los plazos de prescripción iniciados y evitarlos con una disposición transitoria en la emisión del DL Nro. 1113.

Por otro lado, respecto a la sentencia del TC, llama la atención que solo 2 de los votos de los 7 magistrados sustenten a fondo su posición sobre si corresponde o no declarar la inconstitucionalidad de la norma, siendo que, a pesar de los argumentos planteados se notó que hubo una politización de algunos votos, toda vez que el DL Nro. 1421 fue una norma controversial porque su inconstitucionalidad “beneficiaría” a las “grandes empresas” por una suma de 11,000 millones de soles.

Sin embargo, considero que para los magistrados del TC la presión mediática no debería ser determinante al momento de emitir sus votos, muchos menos a qué contribuyentes beneficia o perjudica la mantención de una norma, puesto que su análisis debe ser completo y conforme a un Estado Constitucional de Derecho, por lo que si se hubiera analizado a fondo el origen del problema (históricamente), se hubiera determinado que sí era posible un inicio conjunto de la facultad de cobro y de determinación; no obstante, es importante reconocer que la respuesta a si la 1DCT del DL Nro. 1421 era inconstitucional o no venía de si el plazo de prescripción puede ser dividido en inicio, plazo propiamente dicho y fin, lo cual sí fue analizado por 3 magistrados del TC.

6. Bibliografía

00246-8-2018, 6480-2017 (Tribunal Fiscal 11 de Enero de 2018).

09789-4-2017, 10169-2017 (Tribunal Fiscal 7 de Noviembre de 2017).

Cáceres, F. (19 de Febrero de 2019). *La Sunat siempre gana*. Obtenido de El Comercio: <https://elcomercio.pe/opinion/rincon-del-autor/sunat-siempre-gana-fernando-caceres-noticia-609052-noticia/>

Córdova, A. (Marzo de 2019). La prescripción tributaria y el Dec. Lec. N° 1421. *Análisis Tributario*, XXXII(374), 18-20.

De Pomar Shirota, M. (28 de Febrero de 2019). Nada nuevo bajo el sol. *Gestión*, pág. 21. Exp. N° 0016-2002-AI/TC, 0016-2002-AI/TC (Tribunal Constitucional 30 de Abril de 2003).

Gálvez Rosasco, J. (2008). Interrupción y suspensión del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria. *IPDT - Revista* 46, 95-111.

García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Marcial Pons.

García Novoa, C. (2020). La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición transitoria complementaria del Decreto Legislativo Nro. 1421 en el ordenamiento peruano. *La Cámara - La Revista Digital de la CCL*, 1-41.

Pleno Sentencia 556/2020, 00004-2019-PI (Tribunal Constitucional 22 de Setiembre de 2020).

Prialé, J. (25 de Enero de 2019). Deuda tributaria por S/ 11,000 mlls. enfrenta al Gobierno con empresarios. *Gestión*, pág. 10.

Prialé, J. (23 de Abril de 2019). Sunat ganaría la batalla para que pueda cobrar S/11,000 mlls. en litigio. *Gestión*, pág. 12.

Suárez, C. (30 de Enero de 2019). "Nos quieren sacar del partido para no cobrar S/ 11,000 millones". *Gestión*, págs. 12-13.

Zegarra Valdivia, D. (2010). La figura de la prescripción en el ámbito administrativo sancionador y su regulación en la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. *Círculo de Derecho Administrativo*, 207-214.

