

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



**Análisis constitucional de la prescripción de
cobro de deudas tributarias:
¿Debe mantenerse esta institución en un
Estado Constitucional de Derecho?**

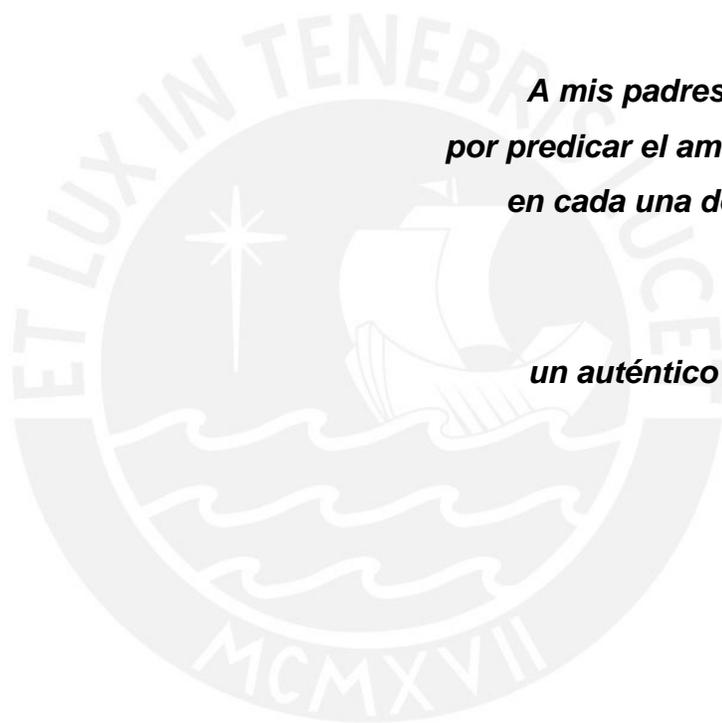
Tesis para optar el Título de Abogada que presenta la Bachiller:

Pamela Gabriela Guerrero Mariño

Asesor:

Luis Alberto Durán Rojo

Lima, 2022



***A mis padres, Evelyn e Iván,
por predicar el amor y el esfuerzo
en cada una de sus acciones.***

***A Valeria,
un auténtico regalo de Dios.***

RESUMEN

Esta investigación se plantea como objetivo general analizar si la figura de la prescripción de cobro de deudas tributarias encuentra un fundamento constitucional suficiente para mantenerse dentro de un Estado Constitucional de Derecho. El método empleado para la consecución de tal objetivo es el documental o bibliográfico. Mediante dicho método se busca adquirir una completa perspectiva respecto a la figura objeto de estudio, someterla a evaluación y, finalmente, generar una propuesta alternativa suficientemente fundamentada. En la investigación, se llega a la conclusión de que la prescripción de cobro de deudas tributarias afecta a los principios constitucionales de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad. Dicha afectación es mayor que la satisfacción que ofrece respecto al principio que justifica su existencia: el principio de seguridad jurídica. Así, la prescripción de cobro de deudas tributarias constituye una medida desproporcional, puesto que, de no existir dicha figura, el impacto resulta menor al que se genera con su existencia. En consecuencia, se concluye que se trata de una figura que debe ser expulsada del ordenamiento. Se propone que debe empezar a regir una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias, la cual tendría que materializarse en una variación normativa del Código Tributario. Se realiza esta propuesta en una búsqueda por el respeto de los principales postulados del Estado Constitucional de Derecho.

ÍNDICE

Introducción	7
Capítulo I: Aproximación a la Institución de la Prescripción Tributaria.....	13
1. La Prescripción como institución jurídica.....	13
1.1. Antecedentes históricos de la prescripción en general.....	13
1.1.1 Civilización griega	14
1.1.2. Derecho Romano	17
1.1.3. En el Code de Napoleón y BGB alemán.....	20
1.2. La prescripción extintiva	23
1.2.2. Concepto.....	23
1.2.3. Fundamentos	26
1.3. La prescripción en el ámbito tributario	32
2. Tratamiento de la prescripción tributaria en el Derecho Peruano	37
2.1. La prescripción en el Código Tributario peruano.....	37
2.1.2. Generalidades.....	37
2.1.3. La prescripción de cobro de deudas tributarias	41
2.1.3.1. Cómputo del plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias	42
2.1.3.2. Plazo, interrupción y suspensión.....	45
2.1.3.3. Efectos jurídicos de la prescripción de cobro de deudas tributarias	48
Capítulo II: Estado Constitucional de Derecho y Prescripción	54
1. El Estado Constitucional de Derecho	54
1.1. Del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho	54

1.2.	El rol de los derechos fundamentales	61
1.3.	Los deberes constitucionales	64
1.4.	Los principios y la ponderación	70
1.5.	Los principios de interpretación Constitucional	76
2.	Fundamento constitucional de la prescripción	78
2.1.	¿Qué es la seguridad jurídica?	79
2.1.1.	Aspecto objetivo	80
2.1.2.	Aspecto subjetivo	82
2.2.	La seguridad jurídica en el Estado Constitucional	83
2.3.	La seguridad jurídica detrás de la prescripción de cobro de deudas tributarias.....	89
Capítulo III: Propuesta: Imprescriptibilidad del cobro de las deudas tributarias ..		97
1.	La prescripción tributaria y su relación con valores constitucionales	97
1.1.	Aspectos preliminares.....	97
1.2.	¿Por qué no debe prescribir el cobro de deudas tributarias?	99
1.2.1.	Función constitucional del tributo y su relación con los derechos fundamentales.....	99
1.2.2.	Afectación a valores constitucionales por la prescripción de cobro de deudas tributarias.....	103
1.2.2.1.	El deber de contribuir	103
a.	El deber de contribuir: fundamento para el cobro de deudas tributarias	103
b.	La afectación del deber de contribuir mediante la prescripción....	109

1.2.2.2. La capacidad contributiva.....	111
a. La capacidad contributiva: fundamento para el cobro de deudas tributarias	111
b. La afectación del principio de capacidad contributiva mediante la prescripción	119
1.2.2.3. La igualdad tributaria.....	123
a. La igualdad tributaria: fundamento para el cobro de deudas tributarias	123
b. La afectación del principio de igualdad mediante la prescripción.	127
1.2.3. ¿Optimizar la seguridad jurídica? Ponderación de principios constitucionales en el caso concreto	130
1.2.3.1. Juicio de idoneidad o adecuación	132
1.2.3.2. Juicio de necesidad.....	135
1.2.3.3. Proporcionalidad en sentido estricto	138
1.2.4. Doctrina respecto a la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias	157
1.2.5. Propuesta legislativa: Imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias	168
Conclusiones	176
Referencias bibliográficas:	186

Introducción

El sistema jurídico está compuesto por un conjunto de disposiciones normativas que regulan los comportamientos de los participantes inmersos en él. Sin embargo, estas normas e instituciones jurídicas no constituyen un conjunto de disposiciones que sea estático o inamovible. Al contrario, dado que la evolución histórica trae consigo cambios de diversa naturaleza, tal conjunto de normas debe ser revisado constantemente para verificar que resulte coherente con los principios y valores que rigen en la sociedad.

Concebir a las leyes como incuestionables o absolutas es una práctica que se ha superado gracias al surgimiento del Estado Constitucional de Derecho. Desde la perspectiva actual, las leyes e instituciones jurídicas siempre pueden ser cuestionadas si se considera que carecen de respaldo constitucional o que afectan injustificadamente a algún valor de ese rango. De este modo, dado que el Derecho Tributario no es ajeno al fenómeno jurídico de la constitucionalización, es necesario hacer una revisión de sus instituciones para constatar que éstas sean coherentes con los valores constitucionales y, de tal forma, reafirmar que deban continuar aplicándose.

De esta manera, en la presente investigación, se evaluará la figura de la prescripción de cobro de las deudas tributarias para verificar su valor dentro del Estado Constitucional de Derecho. Cabe recordar que, en este paradigma, hay

una convivencia de múltiples valores constitucionales, pero de acuerdo a cada caso, algunos de estos deberán ser optimizados frente a otros. En tal sentido, se buscará evaluar cuál es el respaldo constitucional de la prescripción de cobro de deudas tributarias y analizarla teniendo en cuenta los principios constitucionales que puedan verse afectados por ella.

Tal como se conoce, mediante la figura de la prescripción de cobro de deudas tributarias, el Estado queda impedido de ejercer su facultad de cobro a los contribuyentes que la hayan invocado. Esta imposibilidad se fundamenta básicamente en el transcurso de un lapso de tiempo determinado por el legislador. De esta manera, mediante esta institución, el contribuyente que indubitablemente se ha constituido como deudor tributario, ya no está obligado a cumplir con el pago de la deuda. Nos parece que así enunciada esta figura podría ser lesiva de valores constitucionales como el deber de contribuir, la capacidad contributiva o el principio de igualdad.

Es por tal razón, que esta investigación se propone, como objetivo principal, analizar si la prescripción del cobro de deudas tributarias encuentra un fundamento constitucional suficiente para mantenerse dentro de un Estado Constitucional de Derecho. Para la consecución de dicha finalidad, esta investigación estará estructurada en tres capítulos, los cuales tendrán los objetivos que se indican a continuación.

El primer capítulo estará destinado a determinar los alcances de la prescripción tributaria como institución jurídica. Se realizará una revisión de los antecedentes históricos, concepto y fundamentos de la institución. Así mismo, se estudiará el tratamiento de esta figura en el Derecho Tributario Peruano. En ese sentido, se examinará lo señalado por el Código Tributario, su evolución y su desarrollo en la doctrina.

El segundo capítulo tendrá como objetivo exponer las principales características del Estado Constitucional de Derecho y, en tal sentido, explicar cómo operan los derechos fundamentales, los deberes constitucionales, los principios y la ponderación. Así mismo, otro objetivo de este capítulo será examinar el principio de seguridad jurídica como fundamento constitucional de la prescripción. En esa línea, se desarrollará el rol de la seguridad jurídica dentro del Estado Constitucional.

El tercer capítulo buscará explicar en qué medida la institución de la prescripción de cobro de deudas tributarias podría vulnerar los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad tributaria. En tal sentido, se realizará un análisis de esta colisión de principios, en el cual se procurará poner en evidencia el rol constitucional del tributo. Así, a partir de lo expuesto a lo largo de la investigación, la última parte estará destinada a ofrecer argumentos para defender un régimen jurídico de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias.

Realizar esta investigación resulta relevante puesto que, de por medio, se encuentra el análisis sobre si existe una afectación justificada a determinados valores constitucionales. Será a partir de dicho análisis que se evalúe si la figura de la prescripción de cobro de deudas tributarias merece continuar vigente en nuestro ordenamiento. Y, por otro lado, consideramos que se trata de un tema que adquiere relevancia social y política, dado que el no-pago de tributos tendrá una repercusión directa en las arcas del Estado y en el subsecuente financiamiento de servicios públicos, así como también tendrá repercusiones en las percepciones que tenga la ciudadanía respecto a las obligaciones tributarias.

Según la información solicitada para esta investigación a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en los últimos 10 años, el monto promedio anual de deuda prescrita de es de 121,617,497 de soles. Así mismo, se señala que el monto de deudas prescritas alcanzó los 209 millones de soles en el año 2014.¹

Consideramos que la pérdida de estos montos en las arcas del Estado implica que se dejen de atender una serie de necesidades públicas y, consecuentemente, se reduzcan los recursos que se utilizan para la atención de los derechos fundamentales. Adicionalmente a lo expuesto, debe notarse que la pérdida no solo se centra de la deuda tributaria que se deja de percibir, sino también existe una pérdida estatal en las enormes sumas de dinero que se

¹ Ver ANEXO 1

necesitan para la tramitación en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales en los que este tema se debate.

De esta manera, se evidencia que existe una relevancia fáctica en el estudio de la prescripción de cobro de deudas tributarias. Esto ya que, si bien el análisis que se realiza en esta investigación parte de una mirada jurídica, las consecuencias de la aplicación de la institución se encuentran en el plano del ingreso estatal. Nótese que con el dinero que se deja de aportar mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias el Estado estaría en mejores condiciones económicas para el cumplimiento de sus fines.

Ahora bien, por otro lado, cabe señalar que esta investigación estará basada en el método documental o bibliográfico. Este método consiste en la revisión de libros y documentos con la finalidad de obtener, seleccionar, interpretar y analizar información sobre un tema específico. Mediante la investigación documental se busca la comprensión de un fenómeno a través de lo simbólico y su interpretación con el fin de generar nuevas teorías que traten de explicar la realidad (Botero 2003: 114).

De esta manera, tal como establecen La Torre y Navarro, en las investigaciones realizadas bajo el método documental, lo que “interesa es buscar otras lógicas y otras perspectivas, trabajar sobre el acervo documental recogido para mirarlo desde otro lugar y con otros objetivos; buscar diferentes matices antes no

tenidos en cuenta y penetrar en los textos para hacerlos hablar desde su propia capacidad significativa” (1985: 28).

En ese sentido, este trabajo se orientará a revisar documentos que aborden directa o indirectamente temas relacionados a la prescripción de cobro de deudas tributarias y a la constitucionalidad de la figura. De esta manera, por un lado, se hará una revisión de documentos normativos relacionados, tales como la Constitución, el Código Tributario, decretos legislativos, jurisprudencia relevante, entre otros. Así como también se estudiarán documentos que expongan los principales y más resaltantes razonamientos y teorías desarrollados por la doctrina en el derecho en general y en el derecho tributario en específico, siempre que se relacionen con el tema que se analiza.

Consecuentemente, mediante la presente investigación, se buscará cumplir con los fines del método documental. Estos, en el presente caso, consistirán en adquirir una completa perspectiva respecto al objeto de estudio, de manera que, a partir de ese panorama, se genere una nueva propuesta suficientemente fundamentada. Pretendemos que la propuesta que se generará como producto de esta investigación responda a la preocupación por el respeto de los valores constitucionales que sirven como fundamento a la sociedad y, de alguna manera, contribuya al debate jurídico que pueda surgir al respecto.

Capítulo I: Aproximación a la Institución de la Prescripción Tributaria

1. La Prescripción como institución jurídica

Para el desarrollo de la presente tesis es fundamental partir de la noción de la institución de la prescripción. En ese sentido, en este capítulo, desarrollaremos los antecedentes históricos, el concepto, los fundamentos y las principales características de la institución, llegando de esta manera a establecer el marco de la prescripción tributaria específicamente. Así mismo, abordaremos el tratamiento de esta figura jurídica en el ordenamiento tributario peruano. Para este fin, será necesario remitirnos al Código Tributario, así como a sus normas modificatorias; y, también, será pertinente revisar la jurisprudencia peruana que exista sobre el tema.

1.1. Antecedentes históricos de la prescripción en general

Antes de iniciar, es importante señalar que la prescripción, en términos generales, tiene dos vertientes: la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva. Mediante la prescripción adquisitiva se adquiere un derecho en virtud del paso del tiempo; mientras que, mediante la prescripción extintiva, se extingue una prerrogativa de la que un sujeto era titular por no haberla ejercido en determinado tiempo. En este apartado, nos referiremos a los antecedentes históricos de ambos tipos de prescripción y a su tratamiento a través del tiempo, lo cual será útil para la comprensión de la institución.

La prescripción es una figura jurídica con larga trayectoria histórica, la cual fue conocida por diferentes civilizaciones. Realizar un recuento detallado del tratamiento que se le dio en cada uno de esos escenarios sería una tarea que escapa de los alcances de esta investigación. Sin embargo, esbozaremos en este capítulo los aspectos más relevantes que sirvan para comprender las características de esta figura. En ese sentido, nos parece importante referirnos a los sistemas jurídicos que incorporaron a la institución de la prescripción sentando las bases para su desarrollo.

1.1.1 Civilización griega

En primer lugar, nos referiremos a la Civilización Griega. En esta civilización, se encuentra la referencia más antigua a la prescripción extintiva. En el esquema jurídico de los griegos, se consideraba que el exceso de tiempo dificultaba probar el oportuno cumplimiento de una obligación. Así, si el deudor había cumplido oportunamente con su obligación, pero se le pedía que pruebe dicho cumplimiento después de cierto tiempo, se presumía que las pruebas podrían haber desaparecido. Así mismo, se consideraba que, dada la cantidad de años que habían transcurrido, era improbable que el acreedor no haya reclamado si la obligación se hubiera incumplido. El plazo ordinario para que la prescripción extintiva pueda operar en este sistema era de cinco años (Vásquez 1989: 7-8).

De esta manera, en el derecho de la Civilización Griega, se impedía que un acreedor pueda reclamar el cumplimiento de una obligación cuando había transcurrido el tiempo indicado. Es decir, la acción del acreedor se extinguía ya que se presumía que la obligación sí se habría cumplido en algún momento; pues si no hubiera sido así, era ilógico que el acreedor no la hubiera reclamado durante todo ese tiempo. En esa línea, también se consideraba que no se le podía exigir al deudor que pruebe el cumplimiento de su prestación puesto que las pruebas podían haber desaparecido en el tiempo transcurrido.

Como se puede advertir, el esquema de prescripción extintiva utilizado por los griegos estaba basado en una presunción favorable al deudor respecto al cumplimiento de su obligación. Mas adelante, podremos advertir que la concepción actual de la prescripción extintiva ha sufrido algunos cambios, pues no necesariamente se parte de esa presunción de cumplimiento. Sin embargo, resulta importante resaltar determinados aspectos de la figura utilizada por la civilización griega como antecedente de lo que hoy conocemos como la prescripción extintiva.

En tal sentido, como primer elemento a destacar, tendremos al tiempo y a los efectos que este genera. Nótese que el tiempo es un elemento central, ya que es a partir de él que los griegos establecen que el acreedor ya no podrá ejercer su acción para reclamar el cumplimiento de la prestación. Cabe señalar que el tiempo resulta un componente esencial

tanto de la prescripción en sus orígenes como de la prescripción en la actualidad, por lo que es sumamente relevante tomar nota de él.

Ahora bien, un segundo elemento importante dentro del esquema de la prescripción extintiva en Grecia es la actuación del acreedor. Recordemos que hemos señalado que, transcurridos los cinco años, el acreedor de una obligación ya no podía reclamársela al deudor puesto que se presumía que la obligación ya se había cumplido. En el esquema jurídico griego, se consideraba improbable que haya existido un incumplimiento y que el acreedor no haya reclamado durante todo ese tiempo

Sin embargo, en el escenario de que la obligación efectivamente se hubiera incumplido, el derecho del acreedor quedaba desprotegido puesto que ya no contaba con la acción para reclamarlo. En consecuencia, de manera indirecta se estaba castigando el actuar del acreedor que no reclamó su derecho durante los cinco años establecidos por la norma griega. Encontramos aquí el segundo elemento que quisiéramos resaltar: el castigo a la inacción o negligencia del acreedor de la obligación. Este es otro componente esencial de la prescripción extintiva, el cual se presenta tanto en sus orígenes como en actualidad.

Respecto a la prescripción adquisitiva, no se tiene registro sobre si los griegos la aplicaron en sus relaciones jurídicas. Sin embargo, como ya se

ha ido esbozando, sí se puede señalar que existió un precedente histórico muy importante respecto a la figura de la prescripción extintiva. Esto ya que, en ella se observan los elementos esenciales de una institución que, posteriormente, se desarrollará en muchas partes del mundo.

1.1.2. Derecho Romano

Ahora bien, por otro lado, resulta indispensable referirnos al tratamiento de la prescripción dentro del Derecho Romano. En este sistema, la prescripción fue una institución que se aplicó desde la época antigua, en el marco de las doce tablas. Posteriormente, ésta se desarrolló en la época clásica y obtuvo su plenitud en los tiempos de Justiniano. En términos generales, se puede señalar que su origen obedeció a la necesidad que sintió el hombre de que exista estabilidad en sus relaciones jurídicas (Torres 1960: 13).

En su vertiente como prescripción adquisitiva, antiguamente conocida como usucapión, esta institución fue instaurada en el Derecho Romano a través de las doce tablas. En este instrumento, se indicaba que, si una persona había tenido una posesión continua, transcurrido determinado tiempo, se convertía en propietario de ese bien. En esta primera fase, los requisitos principales para que opere la prescripción adquisitiva eran la posesión y el transcurso del tiempo. Sin embargo, durante la época

clásica, progresivamente se fue haciendo indispensable que existan una justa causa y buena fe para que esta pueda operar (Torres 1960: 13-14).

Ahora bien, respecto a la prescripción extintiva, debemos tener en cuenta que, en el derecho romano antiguo, las acciones del Derecho Civil eran generalmente perpetuas, por lo que, en la época inicial del derecho romano antiguo, no se conoció esta figura. Sin embargo, en años posteriores, el Pretor introdujo ciertas acciones con vida temporal mediante la figura de la *praescriptio*. Es el caso de la *praescriptio longi temporis*, figura mediante la cual el poseedor, después de cierta cantidad de años, podía repeler las acciones que el propietario emprendiere a modo de excepción. No obstante, debe notarse que mediante esta figura nunca se otorgaba la propiedad al poseedor (Vásquez 1989: 14); esta es una diferencia importante respecto a la prescripción adquisitiva o usucapión.

La *praescriptio longi temporis* probablemente haya tenido su origen en alguna institución griega (Torres 1960: 15). Creemos que esta institución pudo haber recogido las características de la prescripción extintiva griega, ya que en ésta también el deudor podía repeler las acciones del acreedor cuando éste reclamaba el cumplimiento de una obligación. Sin embargo, las investigaciones históricas no han determinado con exactitud que esto haya sucedido así.

Ahora bien, años más tarde, Justiniano pasó a convertirse en emperador del Imperio Romano. Su paso por este imperio marcó un hito en la historia jurídica ya que Justiniano fue el propulsor de la creación del Corpus Iuris Civilis. Esta fue una obra en la cual se recopilaron las instituciones jurídicas más importantes del Derecho Romano y que, además, fue una referencia para la legislación que se desarrolló en la posterioridad.

En el Corpus Iuris Civilis, la prescripción adquisitiva (usucapión) y la *praescriptio longi temporis* (figura que se aproxima a la prescripción extintiva) se confunden y asimilan como si se tratara de una sola institución. La estructura de la prescripción adquisitiva se extendió a la de la *praescriptio longi temporis*, pues se reconocieron efectos adquisitivos a ambas figuras. Así mismo, se dispuso la denominación de “usucapión” para el caso de adquisición de muebles y la denominación de “prescripción” para el caso de inmuebles (Torres 1960: 15).

Esta fue la forma en la que el Derecho Romano recogió y reguló la institución de la prescripción a lo largo de la época antigua, la época clásica y, finalmente, en los tiempos de Justiniano. Nótese que, en todas estas etapas del Derecho Romano —como también sucedió en el Derecho Griego— esta institución tuvo como elemento imprescindible para su configuración al transcurso del tiempo. Esta será una característica que se mantendrá a lo largo de la historia, manteniendo su importancia hasta la actualidad.

1.1.3. En el Code de Napoleón y BGB alemán

Ahora bien, en años posteriores a los de la Civilización Griega y los del Imperio Romano, encontramos que la prescripción fue recogida en Francia en un instrumento sumamente relevante dentro de la historia del Derecho: El Código Civil francés de 1804. Este instrumento jurídico, también conocido como El Código de Napoleón debido a que fue Napoleón Bonaparte el propulsor de su elaboración, constituyó uno de los mayores esfuerzos de la época por realizar una consolidación normativa de las instituciones jurídicas existentes. Se trata de un texto que tomó como referencia al Corpus Iuris Civilis para la regulación de algunas instituciones jurídicas.

El Código de Napoleón normó la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva de manera conjunta, como si se tratara de dos aspectos de una sola institución jurídica (Vásquez 1989: 21). Esto sucedió así ya que este texto tomó como referencia la regulación de la prescripción establecida en el Corpus Iuris Civilis. En tal sentido, Marcial Rubio explica que dicha institución se plasmó en el artículo 2219 del Código Napoleónico de la siguiente manera: “la prescripción es un modo de adquirir o de liberarse por transcurrir un espacio de tiempo, en las condiciones determinadas por la ley” (2003: 15).

Como se puede observar, en la regulación francesa, el componente “transcurso del tiempo” parece ser el elemento principal para la configuración tanto de la prescripción adquisitiva como de la prescripción extintiva. No obstante, esta regulación será criticada por algunos autores por dos razones principalmente. La primera razón será que el transcurso del tiempo no puede ser el único elemento a considerar para que se configure la prescripción. Y la segunda razón será que la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva son figuras diferentes por lo que no debían normarse de manera conjunta.

Así, en la línea de la primera crítica, Gustavo Torres señala:

El factor tiempo es un elemento importantísimo de la figura jurídica, prescripción, pero no el único, porque ella solamente puede resultar de la conjugación del elemento tiempo con el factor posesión tranquila e ininterrumpida, o con el abandono o inactividad en la actualización de derecho.

Es inexplicable que los redactores del código de Napoleón [...] no hayan reparado en la necesidad de incluir en la definición de prescripción además del factor tiempo los elementos específicos de la órbita en que opera, que son a saber, la posesión en el caso de prescripción de los derechos reales, y el abandono o inactividad del titular del derecho en el caso de prescripción de derechos personales u obligaciones (1960: 25).

Por otro lado, en línea de la segunda crítica, fue el propio Federico Savigny quien señaló en su “Traité de Droite Romain” de 1856 que la prescripción extintiva y la usucapión eran instituciones distintas (Vasquez 1989: 15) y que no existía una teoría general de la prescripción comprensiva de todas las relaciones jurídicas y derechos que emergían de ella (Vidal 1985: 86). Fue en base a estas críticas que el Código Civil Alemán de 1900 (BGB) legisló, por un lado, la usucapión como un modo

de adquirir la propiedad de las cosas muebles; y, por otro lado, la prescripción como un modo de extinción de pretensiones (Vidal 1985: 86).

A pesar de las críticas que pudo causar la regulación de la prescripción en el Código Napoleónico, es innegable la enorme influencia que tuvo este código, en general, para la regulación establecida en diversas legislaciones del mundo. Este fue el caso del Código Civil peruano de 1852, el cual —con algunas variaciones en la denominación— dio tratamiento conjunto a la prescripción adquisitiva y extintiva, tal como lo había hecho el Código Napoleónico (Rubio 2003: 15). Sin embargo, años más tarde, el Código Civil Peruano de 1936, acogió la corriente doctrinal impuesta por los pandectistas alemanes y reguló ambas figuras separadamente (Vidal 1985: 86).

Finalmente, el Código Civil de 1984 (código vigente) mantuvo la separación de las dos instituciones. La prescripción adquisitiva se mantuvo en el Libro de los Derechos Reales, ya que se entendió que era un instituto constitutivo de un derecho real. Y, por otro lado, la prescripción extintiva se llevó a un libro especial, en el cual se la reguló junto a la caducidad.

Hasta este punto, hemos realizado un recuento desde los orígenes de la prescripción hasta la inclusión de esta institución en la regulación civil peruana. Hemos visto cómo, a través de la historia, la concepción acerca

de la prescripción fue transformándose a partir de diferentes sucesos. No obstante, también hemos podido advertir que las características más resaltantes de esta institución se mantuvieron a pesar de los cambios en la regulación. En los capítulos siguientes, retomaremos estos elementos para continuar con el estudio de la institución de la prescripción.

1.2. La prescripción extintiva

1.2.2. Concepto

Vidal Ramírez señala que “en una noción genérica de la prescripción, se puede establecer que es un medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica” (1985: 83). En efecto, en términos generales, se puede sostener que la prescripción es una institución por la cual se alteran las situaciones y relaciones jurídicas en virtud del paso del tiempo siempre que se hayan verificado determinados requisitos.

Esta constituye una manera genérica de enunciar a la prescripción; no obstante, si se intenta ahondar en ella, será evidente de que se trata de una definición incompleta. En este sentido, consideramos que, para analizar el concepto y los elementos de la prescripción, será necesario diferenciar entre la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva. Es imprescindible separarlas para su correcto estudio y entendimiento aun cuando ambas figuras tienen un origen histórico muy cercano.

De esta manera, coincidimos con el tratadista alemán Ennecerus cuando señala que “la prescripción no se configura de un modo uniforme para todas las relaciones jurídicas y que, por tanto, hay que prescindir de una doctrina general de la prescripción, aunque algunas de sus manifestaciones concretas se repitan en las distintas clases de prescripción” (citado en Vidal 1985: 83). Así, como se puede observar, resulta idóneo realizar una separación entre los tipos de prescripciones para su entendimiento.

Para efectos de esta investigación, únicamente nos centraremos en el estudio del concepto y los fundamentos de la prescripción extintiva. El análisis estará enfocado en esta modalidad de prescripción, puesto que la prescripción de cobro de deudas tributarias se sitúa en el dentro de este marco. En consecuencia, en el presente apartado pasaremos a desarrollar el concepto y los fundamentos de la prescripción extintiva.

Así, respecto a esta institución, Luis Valle señala:

La prescripción extintiva es una institución jurídica creada por el derecho a fin de que, ante la inacción del acreedor de una relación jurídica patrimonial durante el transcurso de un tiempo determinado por ley, se genere el nacimiento de un derecho potestativo a favor de su deudor, de modo tal que éste último pueda destruir el derecho de crédito que el primero tenía en su contra. De esta manera, la prescripción extintiva otorga al deudor de una relación jurídica patrimonial el derecho a no pagar su acreencia sin que ello le signifique incurrir en incumplimiento (2005: 79-80).

En tal sentido, podemos sostener que la prescripción extintiva es aquella institución mediante la cual, un sujeto titular de cierto derecho queda impedido de ejercerlo debido a su inacción durante determinado lapso de tiempo. Normalmente el titular del derecho es un acreedor, el cual, por el efecto de la prescripción, queda impedido de reclamarle al deudor, el cual, a su vez, tiene la posibilidad de dejar de cumplir con su obligación. Por tal razón, la prescripción extintiva también se conoce como prescripción liberatoria en virtud del efecto que produce en el deudor frente al acreedor.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que para que se verifique la prescripción extintiva no sólo bastará con la inactividad del acreedor y el transcurso del tiempo. Si bien estos son los elementos más resaltantes, también será necesario que se sume el no reconocimiento expreso o tácito de parte del deudor. Es decir, deben confluír la inactividad de deudor respecto al reclamo de la obligación y el no reconocimiento del deudor durante determinado lapso de tiempo (Vásquez 1989: 17). Si uno de los dos sujetos actúa, ya sea deudor o acreedor, el plazo de prescripción podrá ser interrumpido, lo cual implica el reinicio del cómputo del plazo y la pérdida del tiempo ganado como parte del plazo de prescripción.

Ahora bien, nótese que cuando la prescripción extintiva despliega sus efectos, se puede decir que existe “un acto de expropiación; a saber, el

crédito es un activo dentro del patrimonio del acreedor que pierde gran parte de su valor si ya no se puede perseguir en los tribunales” (Zimmermann citado en Barchi 2015: 169). Es decir, una vez que se declara prescrita la acción de un acreedor, lo que se está realizando, en términos prácticos, es un acto de expropiación; esto sucede ya que el acreedor verá disminuido su patrimonio al no poder reclamar un derecho de crédito del que es titular.

Cabe entonces preguntarse, cuáles podrían ser las razones por las cuales una figura de esta naturaleza existe dentro de los ordenamientos jurídicos. Es importante hacerse esta pregunta considerando la larga trayectoria que ha tenido esta institución en la historia y considerando que se trata de una institución, que, aunque nació en el derecho civil, se ha extrapolado a otras ramas como el derecho administrativo, laboral, penal, tributario, etc.

1.2.3. Fundamentos

Una primera manera de justificar la existencia de la prescripción dentro de los ordenamientos jurídicos será relacionar a la institución con la estabilidad en el tiempo. Barchi explica que autores como Giuseppe Molfese y Paolo Gallo han sostenido que el fundamento de la prescripción extintiva se encuentra en la necesidad de hacer que las relaciones jurídicas sean ciertas y estables luego de determinado tiempo (2015: 168). En la misma línea, se encontraría Gustavo Torres quien señala que

“la prescripción es una institución jurídica de orden público, que normaliza situaciones de hecho mediante la consolidación del derecho” (Torres 1960: 27).

Podemos observar entonces, que, para un sector de la doctrina, la justificación de esta institución se encontraría en el interés social de “liquidar situaciones pendientes y favorecer su solución” (Vidal 1985: 101) y, de esta manera, salvaguardar la seguridad jurídica y el interés público.

Sin embargo, existen otros autores que consideran que esa no sería la principal razón de la existencia de la prescripción. En ese sentido, este último grupo considera que el fundamento de la institución se encuentra, más bien, en la tutela del sujeto pasivo de la relación y en la seguridad jurídica que de ello se deriva. Es decir, mediante la prescripción, se buscaría asegurar la expectativa de liberación del sujeto pasivo. Este es el caso de Pier Monateri y Manuel Albaladejo.

Al respecto, Albaladejo señala:

El Derecho pues, con la prescripción, facilita un arma para que sea utilizado a discreción. Moralmente no debe servirse de ella quien verdaderamente se sabe obligado a lo que se le reclama; pero, en aras de la seguridad jurídica, es preferible correr el riesgo de que la use injustamente una persona, a dejar expuestas a todas las reclamaciones viejas, de cuya legitimidad o ilegitimidad es difícil estar seguro por el tiempo transcurrido (citado por Barchi 2015: 169).

De esta manera, otro fundamento que se encuentra en la doctrina para la prescripción extintiva resultaría ser la tutela del deudor. Esta fundamentación coincide con lo que sostuvieron los griegos en su época como sustento de la prescripción extintiva. Nótese que el énfasis en este argumento se encuentra en la situación en la que se encuentra el deudor y en la protección que el ordenamiento debería darle.

Por su parte, Fernando Vidal explica que el fundamento de la prescripción en la doctrina clásica suele dividirse en un fundamento de carácter subjetivo y en otro, de carácter objetivo. Por el fundamento subjetivo, se sostiene que la prescripción radica en una presunción de que el titular del derecho ha renunciado a éste. Sin embargo, según indica el autor, este fundamento se ha criticado ya que no existiría mayor base para sostener que efectivamente exista una renuncia y que ésta sea voluntaria. Se trataría más bien de un efecto que tiene que ser asumido por el titular del derecho en tanto se trata de una disposición establecida en la ley (1985: 101).

En tal sentido, según Vidal, el argumento que tomaría mayor fuerza sería el fundamento de carácter objetivo. Según este postulado, la justificación de la prescripción se encontraría en la necesidad de dotar de seguridad a las relaciones jurídicas. En tal sentido, según explica el autor, existiría una necesidad de estabilizar las relaciones jurídicas, por la cual se debe

hacer prevalecer la seguridad jurídica aun cuando esto signifique afectar la justicia o la equidad (1985: 101).

Por su lado, el autor alemán Zimmermann sostiene que el hecho de que se hayan introducido plazos de prescripción extintiva, tanto en la legislación inglesa como en la continental, responde a tres razones principales:

- a. La primera es que, a medida que pasa el tiempo, se hace cada más complicado para el deudor defenderse contra la pretensión de su acreedor.
- b. La segunda es que el transcurso del tiempo genera la razonable expectativa de que un incidente que en principio daría lugar a una pretensión ha quedado cerrada. Por lo que los potenciales deudores pueden ajustar sus comportamientos de acuerdo a tal expectativa.
- c. Finalmente, la tercera razón es que el hecho de que las controversias legales se resuelvan con rapidez sin que exista una fuente de inseguridad, injusticia y sobre costo de los litigios es un asunto de interés público, al que contribuiría la prescripción (citado por Barchi 2015: 170).

Bien, de lo expuesto hasta aquí se puede advertir que la prescripción extintiva se justifica en dos niveles. En un primer nivel, se puede fundamentar la existencia de esta institución atendiendo a los sujetos de la relación jurídica. En este nivel, podrá postularse que el acreedor puede

haber renunciado a su derecho en virtud de la inacción que manifiesta durante cierta cantidad de tiempo. Así mismo, podrá señalarse que el deudor de la relación jurídica debe ser liberado de la obligación que debía cumplir en virtud del tiempo transcurrido sin que el acreedor la reclame. Esto sucedería ya que, para el deudor, el tiempo transcurrido podría haberle sugerido determinada manera de actuar y, además, el sujeto pasivo de la relación podría encontrarse en una situación de difícil probanza respecto a si éste era o no deudor y respecto a si había cumplido o no con su prestación.

Es decir, dado el paso del tiempo, se atiende (1) al acreedor que pudo haber renunciado a su derecho o (2) al deudor que adquirió la expectativa de que la deuda ya no sería cobrada o que ya no cuenta con los medios probatorios de su cumplimiento. Así, mediante la prescripción extintiva, se busca proteger las situaciones jurídicas de dichos sujetos de variaciones que pudieran afectarlos. Esta protección que se otorga a nivel de los actores inmersos de la relación jurídica, en última instancia, constituye una justificación basada en su seguridad y, por tanto, en la seguridad jurídica.

Así mismo, en un segundo nivel, encontramos una justificación ya no centrada únicamente en los sujetos de la relación, sino en el sistema jurídico de manera general. En ese nivel, la prescripción extintiva se fundamentaría en la necesidad de que exista estabilidad en las relaciones

jurídicas del ordenamiento, lo cual se traduciría en seguridad jurídica no sólo para los intervinientes en la relación, sino para todos los actores del sistema jurídico. De esta manera, se buscaría un sistema jurídico en el que no existan situaciones que queden pendientes por largos periodos de tiempo y que, al ser resueltas, respondan al principio de orden público. Es decir, en este nivel, se justificaría a la prescripción en virtud del principio de seguridad jurídica, pero en una dimensión que abarca no sólo a los participantes de la relación.

Según lo expuesto, las razones para justificar la prescripción extintiva se encuentran, tanto las de primer nivel como las del segundo, dentro de los alcances de la seguridad jurídica. Nos parece que la justificación última de esta institución se encuentra en (1) la necesidad de que exista previsibilidad respecto a la actuación de los sujetos pertenecientes a la relación y (2) en la certeza y estabilidad del ordenamiento jurídico en general. En tal sentido, creemos que lo anterior equivale a sostener que la justificación última de la prescripción extintiva sería el principio de seguridad jurídica.

Por lo pronto, estableceremos esos dos niveles de justificación partir de lo señalado por diversas voces doctrinales alrededor del mundo. A pesar de la justificación que se ofrece, nótese que, en más de una de las referencias realizadas, advierten los autores citados que se trata de una institución que podría vulnerar otras figuras y principios jurídicos como la

propiedad o el valor de la igualdad. En el segundo apartado retomaremos estos fundamentos para analizar cuál es la lectura que cabe realizar de la seguridad jurídica dentro del Estado Constitucional.

1.3. La prescripción en el ámbito tributario

Como se ha podido advertir de lo expuesto en el primer apartado, la prescripción es una institución jurídica con origen en el derecho civil. Sin embargo, en la actualidad, esta institución jurídica se ha convertido en una figura utilizada en muchas ramas del derecho. Dentro de éstas, encontramos que la prescripción ya no sólo sirve como herramienta en el derecho privado, sino que también en el derecho público. Es, en esas circunstancias, que se puede hablar de la prescripción dentro del Derecho Tributario.

La prescripción en el ámbito tributario se encuentra dentro del marco establecido en la prescripción extintiva. Esto es así ya que la prescripción tributaria es una figura mediante la cual el acreedor tributario (Administración Tributaria) ya no puede hacer valer su derecho frente al deudor tributario (contribuyente) —y, por ende, cobrar los tributos como correspondería— por haber transcurrido determinado lapso de tiempo indicado en la norma.

Respecto a la prescripción tributaria, no existe un desarrollo que sea exhaustivo en la doctrina. Sin embargo, en este apartado, procuraremos esbozar las características más relevantes para la comprensión de la prescripción en el ámbito tributario frente a la prescripción en otros ámbitos del derecho. En ese sentido, buscaremos determinar los rasgos característicos de esta institución en el marco de las obligaciones fiscales.

Bien, en primer lugar, cabe establecer que la prescripción en el ámbito tributario se sitúa dentro de la dinámica de la relación obligacional tributaria. Recordemos que el tributo es definido como la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley (Ataliba 1987: 37). Esta es la definición de tributo que, además acoge el Tribunal Constitucional Peruano en su sentencia N° 3303-2002-AA/TC.

En esas circunstancias, entre el contribuyente y el Estado existe una relación obligacional, cuya prestación consiste en dar una determinada suma de dinero con carácter definitivo (Ruiz de Castilla 2017: 51). De esta manera, mediante esta institución el contribuyente que no ha cumplido con su obligación tributaria y al cual la Administración Tributaria no ha reclamado, por determinado lapso de tiempo, tiene la posibilidad de ya no cumplir con dicha obligación.

En esta línea, según lo señalado por Ortiz de Orué, la prescripción tributaria encuentra fundamento principal en la seguridad jurídica, pero además en un aspecto positivo, que consiste en beneficiar al deudor tributario, y en un aspecto negativo, que radica en castigar la negligencia de la Administración Tributaria (2018: 36). En tal sentido, la situación jurídica del contribuyente queda estabilizada a partir de la inacción de la administración. Así, se le garantiza al contribuyente que la Administración Tributaria no tenga la posibilidad de cobrarle de manera indefinida obligaciones que podrían haberse generado muchos años atrás.

Ahora bien, en este punto, es importante aclarar que la relación obligacional tributaria no es equiparable a una relación civil ni tampoco a cualquier otra obligación que pueda tener un administrado frente al Estado, sino que se trata de una relación que debe ser entendida como de naturaleza particular. La particularidad de esta relación obligacional obedece a la función que se da a la prestación que se le exige al contribuyente. Nos referimos a la función que cumplen los tributos dentro del esquema estatal.

Debe recordarse que los tributos permiten al Estado financiarse; en tal sentido, le permiten —a través del gasto público— afrontar deberes de defensa de soberanía, garantía de los derechos fundamentales e impartición de justicia y, en términos amplios, promoción del bienestar general para el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (Landa 2013:

29). En tal sentido, a partir del cumplimiento de las obligaciones tributarias, es posible que el Estado provea condiciones materiales mínimas para las cubrir las necesidades de la población. En ese orden de ideas, se puede sostener que las obligaciones tributarias son de una particular índole dado que se trata de obligaciones que tienen una repercusión directa en el financiamiento de servicios elementales para la población.

Ahora bien, por otro lado, también debe tenerse en cuenta que los tributos permiten la realización de valores de solidaridad y de justicia. Esto sucede ya que el Estado, al usar los ingresos tributarios para prestar servicios elementales y realizar obras que beneficien a los sectores menos favorecidos de la sociedad, realiza de manera indirecta una redistribución de la riqueza (Landa 2013: 29). En ese sentido, se puede afirmar que la obligación que se exige dentro de la relación tributaria sirve para la consecución de valores superiores en el esquema estatal.

Adicionalmente, debe advertirse que en términos operativos también existe una diferencia importante entre una obligación de orden civil y una obligación tributaria. Nótese que, en el caso de una obligación civil, el acreedor para reclamar su derecho o crédito solo tiene que tomar una decisión y, en su caso, hacer uso de su derecho de acción, lo cual es instantáneo e inmediato para movilizar el órgano jurisdiccional. En cambio, en el caso de la deuda tributaria, el Estado no puede accionar en

forma similar ya que es necesario que se cuente con una serie de condiciones materiales para que esto suceda y que, además, se cumplan determinados parámetros. Estas condiciones particulares que se necesitan en el escenario de recaudación están relacionadas con el debido procedimiento, el derecho de defensa, entre otros y, debido a tal naturaleza, demandan esfuerzo y tiempos diferentes a los requeridos en la relación civil.

De esta manera, debe notarse que no se puede equiparar la relación jurídica obligacional tributaria, por la naturaleza que tiene y el rol que cumple en el Estado, con una relación jurídica en el ámbito civil. En tal sentido, también deberá tenerse en cuenta esta especial naturaleza de la relación tributaria cuando se proceda a analizar la prescripción respecto a las acciones que la Administración Tributaria tenga para exigir las obligaciones tributarias. Retomaremos este tema en el tercer capítulo de la investigación.

Lo que corresponde dejar establecido en este apartado es que cuando se hace referencia a la prescripción en el ámbito tributario, nos encontramos frente a una prescripción extintiva que afectará las acciones que podría tener el Estado (a través de las Administraciones Tributarias) para lograr el cobro de las obligaciones tributarias. En tal sentido, se trata de una institución mediante la cual el Estado quedará impedido de ejercer sus

acciones para que el contribuyente cumpla con su obligación tributaria, lo cual inevitablemente tendrá una repercusión en las arcas del Estado.

En otras palabras, podemos señalar que, al igual que la relación jurídica tributaria tiene especial naturaleza, la prescripción en el ámbito tributario sigue la misma suerte. Pues bien, a partir de la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, existirá una afectación directa a los recursos del Estado. En tal sentido, existirá también una afectación al financiamiento de servicios esenciales para la población y los fines estatales en general.

2. Tratamiento de la prescripción tributaria en el Derecho Peruano

2.1. La prescripción en el Código Tributario peruano

2.1.2. Generalidades

En el apartado anterior, hemos dejado establecido que la prescripción tributaria es una figura mediante la cual el deudor tributario queda liberado de cumplir con su obligación. Respecto a la institución jurídica tal como está regulada en el Perú, Nava Tolentino señala:

Por el transcurso del tiempo la prescripción extingue el derecho de acción que es la facultad de poder recurrir a los órganos administrativos o jurisdiccionales con el fin de que se resuelva un determinado petitorio. Para efectos tributarios, la prescripción extingue la facultad que tiene la Administración Tributaria dentro de un procedimiento tributario, para exigir el pago, para determinar la deuda o para sancionar (2016: 13).

En efecto, la institución de la prescripción tributaria ha sido recogida en el Código Tributario y se encuentra regulada en los artículos 43 al 49. En dicha norma, no existe una definición sobre la institución jurídica. Sin embargo, en el artículo 43 se dispone que:

Artículo 43.- Plazos de prescripción

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

Como se puede apreciar, la norma regula la prescripción respecto a tres facultades de la Administración Tributaria:

- (i) la acción para determinar la obligación tributaria,
- (ii) la acción para exigir el pago
- (iii) la acción para aplicar sanciones

Por otro lado, también debe notarse que la norma prevé un plazo de prescripción para el administrado, pues dispone que él, por su parte, también tendrá un tiempo determinado para solicitar compensaciones o devoluciones.

Ahora, respecto a la prescripción de las facultades de la administración enunciadas por el Código Tributario peruano, Carmen Robles señala que:

En materia tributaria, primero se necesita la fiscalización para determinar la obligación tributaria y recién después de realizada la fiscalización es posible la cobranza de la deuda por parte de la administración tributaria.

Entendemos que esta es la razón por la que fiscalización y cobranza tienen cierta unidad. Esta sería la explicación de por qué nuestro Código Tributario regula la prescripción para la fiscalización y, además, la prescripción para la cobranza de la deuda tributaria (2018: 128).

Consecuentemente, se puede afirmar que, en el artículo 43 del Código Tributario, el legislador ha previsto que la prescripción en materia tributaria operará respecto a tres facultades diferenciadas de la Administración Tributaria.

En este punto, cabe aclarar que se trata de facultades independientes en el Código Tributario, pero que están estructuradas de manera que se pueda cumplir un fin: la recaudación de la que está encargada la Administración Tributaria. En tal sentido, el Código Tributario diferencia las acciones que puede realizar la administración y prevé que si no las realiza en los plazos señalados ya no podrá ejercitarlas y, por ende, se encontrará imposibilitada de cumplir con su tarea de recaudación.

Por otro lado, cabe resaltar que, aun cuando las facultades de la administración están estrechamente vinculadas con la obligación tributaria, debe quedar claro que, en el ordenamiento peruano, la prescripción no es una manera de extinguir la obligación tributaria. Esta es una característica del sistema tributario peruano que se diferencia de otros que sí reconocen a la prescripción como una causal de extinción de la obligación tributaria.

Ortiz de Orue explica lo enunciado anteriormente de la siguiente forma:

La prescripción tributaria no es un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que es una limitación para la administración respecto de la exigibilidad de la deuda del sujeto pasivo. Como en las demás ramas del Derecho, esta tiene efectos solo sobre la extinción de la acción más no del derecho (2018: 35).

Es decir, si bien la prescripción de cada una de las facultades limita las acciones que la administración puede ejercer en su calidad de acreedora de la obligación tributaria, no extingue la obligación tributaria como tal. Prueba de ello es que “el artículo 27º del Código Tributario no incluye dentro de los medios de extinción de la obligación tributaria a la prescripción” (Ortiz de Orue 2018: 35).

Lo señalado líneas arriba también se evidencia en el hecho de que si el deudor paga una deuda correspondiente a un ejercicio respecto al cual ha operado la prescripción, dicho deudor no puede pedir su devolución. Esto a su vez se condice con lo señalado expresamente en el artículo 49 del Código Tributario, el cual establece que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

De lo señalado en este apartado, podemos sostener que la prescripción tributaria en el Perú está regulada como se resume a continuación. Primero, se ha explicado que, respecto a las acciones de la administración, existen tres facultades diferenciadas que están sujetas a plazos de prescripción diferentes: determinación, imposición de multas y cobro de deudas tributarias. Segundo, se ha expuesto que, respecto al contribuyente, también existen plazos de prescripción que se pueden

aplicar; a saber, estos son plazos para solicitar compensación y devolución.

En tercer lugar, hemos señalado que la prescripción en nuestro ordenamiento no constituye una manera de extinguir la obligación tributaria. Esto es así porque la prescripción no se encuentra en las causales de extinción y porque, además, el Código Tributario dispone explícitamente que el pago voluntario de una obligación prescrita no da derecho a devolución. En tal sentido, se ha establecido el marco general de la prescripción tributaria según lo establecido por el Código Tributario Peruano. Teniendo en cuenta estas consideraciones, en el siguiente apartado se explicará cuál es la dimensión de la prescripción que nos interesa analizar constitucionalmente.

2.1.3. La prescripción de cobro de deudas tributarias

Como ya hemos señalado, en la normativa tributaria peruana, la prescripción se ha regulado en tres aspectos diferentes: a) la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria, b) la prescripción de la acción para aplicar sanciones y c) la prescripción de la acción para exigir el pago.

Es importante especificar que, para efectos de esta investigación y particularmente para el análisis crítico que se pretende realizar en el tercer capítulo, nos limitaremos únicamente a analizar la prescripción de la acción para exigir el pago (en adelante la llamaremos prescripción de cobro de deudas tributarias). Resulta necesario realizar esta delimitación en el objeto de análisis para que así se puedan cumplir cabalmente los objetivos trazados en este trabajo.

En ese orden de ideas, la institución específica que nos interesa analizar es aquella por la cual la Administración Tributaria ya no puede ejercer su acción de cobro después de cuatro años desde su liquidación. En este apartado, pasaremos a exponer cómo funciona esta institución dentro del esquema de recaudación. En primer lugar, nos referiremos a cómo se computa el plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias. Así mismo, nos referiremos al plazo y a los supuestos de interrupción y suspensión. Finalmente, abordaremos la discusión que existe respecto a cuáles son los efectos jurídicos de la prescripción de cobro de deudas tributarias en el derecho.

2.1.3.1. Cómputo del plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias

Actualmente, queda claro que el plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias es un plazo que se computa de manera sucesiva al

plazo de prescripción de determinación. Hoy en día, esto está incluso recogido por el artículo 44 del Código Tributario, el cual señala que:

Artículo 44°.- 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.

Este artículo deja claro que el plazo de prescripción para el cobro de deudas tributarias es posterior a la notificación de la Resolución de Determinación o de Multa; y, por lo tanto, posterior al plazo para la determinación de la Deuda. Esta configuración responde al propio esquema de recaudación, en el cual primero tiene lugar la determinación de la deuda tributaria y, posteriormente, se pasa a realizar el cobro de ésta.

Sin embargo, este tema no fue siempre claro y pacífico. Antes de la existencia de la norma a la que nos hemos referido, no había ninguna otra regla que explicitara el orden de los plazos de prescripción. Así, una vez emitido el Decreto Legislativo 1113 (cuyo texto incorporó la norma citada) se generaron dudas sobre cómo debía realizarse el cómputo de los plazos de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda y para cobrarla. Específicamente, las dudas surgieron respecto a aquellas deudas contenidas en Resoluciones de Determinación y de Multa que correspondían a conceptos anteriores al

Decreto Legislativo 1113, pero que se notificaron después de la entrada en vigencia de dicha norma.

La Administración Tributaria, desde un inicio, mantuvo la posición respecto a la secuencialidad de los plazos de prescripción. Sin embargo, ante los reclamos de los contribuyentes, el Tribunal Fiscal trató de dar solución a la controversia y estableció un criterio totalmente opuesto al de la Administración Tributaria, según el cual los mencionados plazos corrían de manera simultánea. El escenario se complejizó cuando, posteriormente, el Poder Ejecutivo decidió emitir el Decreto Legislativo 1421, el cual reestablecía la interpretación realizada por la Administración Tributaria. Frente a esta última norma, se planteó una acción de inconstitucionalidad, señalándose que se trataba de una norma retroactiva y que afectaba la seguridad jurídica.

El Tribunal Constitucional, en el Pleno de sentencia 556/2020 correspondiente al Expediente 00004-2019, se pronunció y señaló que la norma se encontraba dentro de los parámetros establecidos por la Constitución. En consecuencia, dispuso su continuidad dentro del sistema normativo. Si bien hubo opiniones encontradas respecto al fallo del máximo intérprete de la Constitución, lo cierto es que no se declaró la inconstitucionalidad de ninguna norma. Por lo tanto, continuó vigente el criterio del Decreto Legislativo 1421.

De esta manera, quedó claro que incluso para los periodos respecto a los que había discusión, regía la secuencialidad de plazos. En este sentido, ha quedado establecido que el cómputo del plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias es posterior al de determinación. Así, podemos señalar, sin temor a equivocarnos, que sólo se procederá a computar el plazo de prescripción de cobro de aquellas deudas tributarias que se encuentren determinadas. Es decir, siempre que se trate de deudas liquidadas y ciertas. Este aspecto es importante puesto que, posteriormente, corresponderá analizar cuál es el grado de seguridad jurídica del que gozan los contribuyentes antes de la aplicación de la prescripción de cobro de deudas tributarias

2.1.3.2. Plazo, interrupción y suspensión

Como ya hemos indicado, para que alguien pueda beneficiarse con la prescripción es necesario que cumpla con el plazo establecido por la norma. En tal sentido, es pertinente hacer referencia a los componentes del plazo de prescripción. Tal como señala García Novoa “el plazo de prescripción será un lapso temporal entre dos momentos, inicial y final” (2011: 130).

De esta manera, el plazo establecido por la ley, en todos los casos estará compuesto por tres elementos. El primero de ellos será el inicio del plazo de prescripción. Este punto será sumamente importante puesto que será

el punto de partida desde donde se pueda empezar a computar el tiempo que se requiere para ganar el derecho a la prescripción. En segundo lugar, tendremos como componente al íter del plazo de prescripción. Este se refiere a la cantidad de tiempo que se necesita que transcurra desde el punto de inicio hasta el punto final para que se pueda configurar la prescripción prevista por la ley.

Finalmente, tendremos como último componente al fin del plazo de prescripción. Éste se refiere al punto en el que se concreta lo determinado por la ley; es decir, el punto donde termina de computarse el plazo previsto y por ende se gana la prescripción. Este componente conlleva tal importancia que, si no llegara a configurarse, los componentes anteriores no serán suficientes para que la prescripción pueda hacerse efectiva.

Por otro lado, debe notarse que el plazo de prescripción está, en la mayoría de casos, sujeto a diferentes causales de interrupción y de suspensión. Al respecto García Novoa sostiene que “lo que singulariza a la prescripción frente a otras formas de atribuir relevancia al transcurso del tiempo en aras de la seguridad jurídica, es la posibilidad de que el plazo se interrumpa y reanude su cómputo” (2011: 130-131).

En el primer caso, es decir en el supuesto de interrupción del plazo de prescripción, se configura un escenario en el cual el plazo debe empezar a computarse nuevamente. Esto quiere decir que, una vez ocurrida la

causal de interrupción, el plazo transcurrido hasta ese momento ya no puede ser utilizado para beneficiar a la parte que tiene la expectativa de ganar la prescripción. En tal sentido, cuando una causal de interrupción se configura, el efecto es que se contemple un nuevo inicio, íter y final.

Dentro de la regulación peruana, las causales de interrupción de la prescripción de cobro de deudas tributarias se encuentran enunciadas en el artículo 45 del Código Tributario:

Artículo 45.- 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.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por el pago parcial de la deuda.
- d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva

En el segundo caso, es decir en el supuesto de suspensión del plazo de prescripción, lo que sucede es que se deja de computar el mencionado plazo hasta que determinado evento finalice. De esta manera, el plazo no sufre un reinicio, sino que el cómputo de éste se suspende desde cierto punto hasta determinado momento. Una vez que dicho evento contemplado por la ley como causal de suspensión termina, el plazo ya ganado puede continuar computándose desde el punto en el que se dejó antes de tal evento.

Así, en la regulación peruana, las causales de suspensión de la prescripción de cobro de deudas tributarias son las siguientes:

Artículo 46.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

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

- a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
- b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
- d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
- e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

Cabe señalar que tanto las causales de interrupción como las causales de suspensión que hemos enunciado son, actualmente, causales que específicamente se aplican para el plazo de prescripción de cobro de deudas tributarias. Las otras facultades de determinación y de imposición de multa tienen sus propias causales de interrupción y suspensión que son independientes. Esto evidencia una vez más la autonomía del cómputo de cada plazo de prescripción.

2.1.3.3. Efectos jurídicos de la prescripción de cobro de deudas tributarias

Ahora bien, corresponde referirnos brevemente al debate que existe respecto a los efectos jurídicos que tendría la prescripción de cobro de

deudas tributarias de la Administración Tributaria. La discusión se centra en determinar si, mediante la prescripción de la acción de cobro de deudas tributarias, se extingue (i) la acción, (ii) el derecho o (iii) no se extingue ni la acción ni el derecho. Este es un debate que surge en el ámbito de la prescripción civil, pero que se traslada y ha sido abordada en el ámbito tributario. Para tomar una posición sobre este aspecto, se realizará un análisis partiendo de una aplicación sistemática de lo dispuesto en el Código Tributario.

Una primera posición respecto a los efectos de la prescripción es que, por medio de ella, se extinguiría el derecho de cobro de deudas tributarias. Luis Valle indica que “esta posición concordaría con la de aquellos que consideran a la prescripción extintiva como una forma de extinción de obligaciones pues, al extinguirse la obligación del deudor desaparecería también el derecho del acreedor” (Valle 2005: 82).

No obstante, a nuestra manera de ver, en la prescripción tributaria peruana no se pierde el derecho porque existe la posibilidad de renuncia a la prescripción ya ganada que es se da mediante el pago de la deuda. Además, debe tenerse en cuenta que, para el Código Tributario (artículo 27) la prescripción no es un modo de extinguir la obligación tributaria. Adicionalmente, no cabe devolución de la deuda que se pagó aun cuando se acredite que ésta había prescrito. Por estas razones, no compartimos

el criterio según el cual la prescripción tributaria extinguiría el derecho de cobro para las deudas tributarias.

Ahora bien, la segunda posición considera que mediante la figura que estamos analizando, se extinguiría la acción para el cobro de deudas tributarias. Esta posición coincide con la literalidad del artículo 43 del Código Tributario. En dicha norma se señala explícitamente que la prescripción se predicaría de la acción.

Artículo 43.- Plazos de prescripción

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

Respecto a este criterio según el cual, por literalidad, la prescripción afectaría a la acción, Luis Hernandez Berenguel señala

[...] si bien nuestro Código Tributario acoge la tesis de que la acción de la Administración, para exigir el pago de la obligación, se extingue al operar el término prescriptorio, abre la posibilidad de que pese a tal extinción que se haya accionado y se pretenda cobrar una deuda prescrita, cuando en el artículo 48 dispone que «la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial».

La regla del artículo 48 en realidad está admitiendo, pues, que es posible que la Administración haya accionado para exigir el pago, pese a que la obligación se encuentre prescrita. La redacción prevista por el citado artículo 48 está acogiendo la tesis de que la prescripción provee al deudor de los mecanismos para oponerse al cobro cuando, pese a haber operado el término prescriptorio, la Administración Tributaria acciona en tal sentido (2006: 446).

Así, para este autor, no es posible sostener que la prescripción extingue la acción puesto que, aún pasados los cuatro años, la administración puede ejercer su acción de cobro si el contribuyente no ha invocado la prescripción. De esta manera, si el deudor no la invoca jamás, el acreedor podría ejercer la acción y, aún más, ver su derecho satisfecho a pesar de que haya transcurrido el tiempo necesario para la prescripción.

Adicionalmente, Luis Valle explica que es importante notar que la acción es un poder jurídico de acudir a la jurisdicción y, por tanto, como derecho abstracto por excelencia, no se puede extinguir. En tal sentido, señala que la posibilidad de acudir a los órganos jurisdiccionales y accionar no puede extinguirse a pesar del transcurso del tiempo. (2005: 84). Coincidimos con el criterio de estos dos autores respecto a que la prescripción de cobro de deudas tributarias no podría extinguir la acción. Creemos que existe un error en la redacción de la norma cuando ésta señala que lo que prescribe es la acción.

Finalmente, existe una tercera posición que señala que el efecto jurídico de la prescripción de cobro de deudas tributarias no sería extinguir el derecho ni tampoco la acción. Se trata de “una corriente doctrinaria moderna según la cual la prescripción [...] fundamentalmente provee al deudor de medios para oponerse a la cobranza por razón del transcurso del tiempo” (Hernández 2006: 445).

Así, para esta posición, se considera que la prescripción constituye un medio de defensa no un medio de extinción. En este escenario, se sostiene que la prescripción actuaría como una excepción. Al respecto

Vidal Ramirez señala:

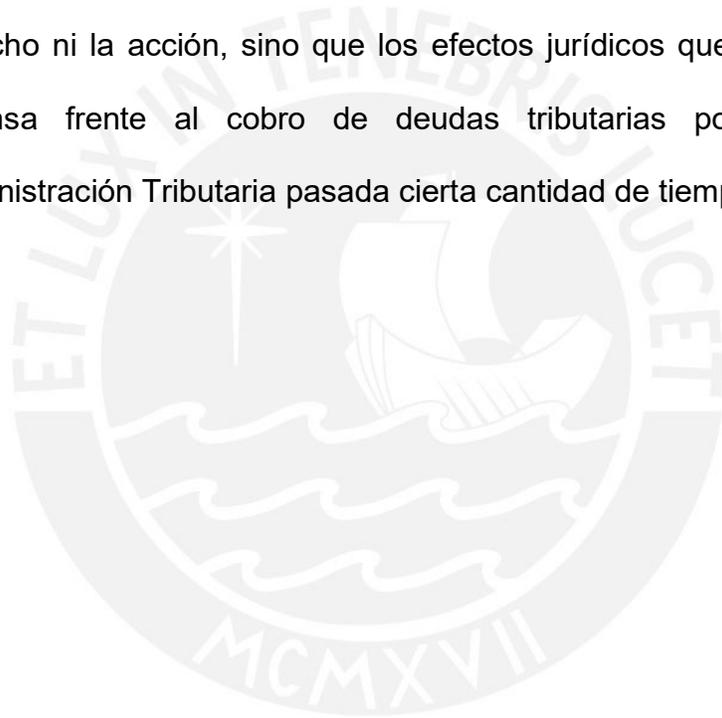
La prescripción es, desde su origen, un medio de defensa y opera como excepción para enervar y neutralizar la acción incoada luego de transcurrido el plazo prescriptorio previsto en la ley. Nos parece acertado, por lo expuesto, el juicio de Larenz, para quien la prescripción no es causa de extinción, sino fundamento de una excepción (1985: 99).

Es decir, bajo este criterio, la prescripción no extingue la acción puesto que el actor jurídico siempre está en condiciones de interponerla; lo que sucederá es que, si al interponer la acción pasó el tiempo señalado en la norma, la respuesta será que operó la prescripción. En ese sentido, la prescripción de cobro de deudas tributarias actuaría como una excepción, no como una acción.

A partir de lo expuesto, coincidimos con la última posición esbozada. Consideramos que la prescripción no puede extinguir el derecho, puesto que la administración mantiene incólume su derecho de cobro cuando se paga una obligación prescrita; motivo por el cual no hay derecho a devolución. Así mismo, nos parece que la prescripción tampoco extingue la acción puesto que se trata de la posibilidad que tiene la administración de reclamar el pago aún cuando haya pasado el plazo indicado en la norma. Dicha posibilidad se mantiene intacta y puede ser ejercida a menos que el deudor invoque la prescripción. Esto demuestra que no se

extingue la acción mediante la prescripción, pues el acreedor podrá accionar hasta que se dictamine que efectivamente operó la prescripción.

En este orden de ideas, coincidimos con Luis Valle en que la prescripción de cobro de deudas tributarias constituye una posibilidad de liberarse de la obligación en vía de excepción o de acción (2005: 85). De esta manera, concordamos con que no se trata de una institución que extinga el derecho ni la acción, sino que los efectos jurídicos que provee son de defensa frente al cobro de deudas tributarias por parte de la Administración Tributaria pasada cierta cantidad de tiempo.



Capítulo II: Estado Constitucional de Derecho y Prescripción

1. El Estado Constitucional de Derecho

1.1. Del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho

La Revolución Francesa fue un acontecimiento que marcó de manera determinante la forma en la que se concebía a la persona, al sistema jurídico y al Estado. Este hito histórico implicó la caída del antiguo régimen y, consecuentemente, se pudo advertir una transición en la condición de las personas que vivieron en aquella época: pasaron de ser súbditos a convertirse en ciudadanos. En tales circunstancias, se emitió la Declaración de los Derechos Humanos, la cual constituyó una manifestación de un avance muy significativo en valores de igualdad, libertad y fraternidad.

En tal marco, dado que el antecedente a la Revolución Francesa había sido el absolutismo, se hizo mucho énfasis en que el nuevo sistema debía poner límites en el Estado para que éste no caiga en excesos. De esta manera, se instauró un parlamento que era un órgano representativo de la sociedad, el cual tenía como principal encargo limitar el poder en el gobierno. Además, este órgano, por ser representativo, tenía la función de emitir las normas que fueran a regir en el ordenamiento. De esta manera, había legitimidad en las leyes que se emitieran en el parlamento, y que fueran a regular la vida de todos los miembros de la sociedad.

La consecuencia de este proceso fue que las leyes – en tanto eran un producto de la conquista de la democracia y los derechos – se concibieran como instrumentos privilegiados. Eran las normas protagónicas en el ordenamiento jurídico y se debían respetar a toda costa. Así, las leyes constituían sinónimo del derecho mismo y el juez tenía la única función de respetarlas y hacerlas respetar. La práctica jurídica estaba enfocada en la subsunción jurídica. Por esta razón, comúnmente, se señala que, en esta época, el juez era “boca de la ley”.

Como podemos advertir, en esta etapa histórica se puede hablar de un auténtico imperio de la ley. Es por eso que al paradigma que rigió posteriormente a la Revolución Francesa, se le conoce como el del “Estado Legal de Derecho”. Este esquema implica una manera particular de comprender e interpretar el Derecho, siempre teniendo como eje a la ley. El rol de la Constitución en el marco del Estado Legal de Derecho es nulo en términos jurídicos. La Constitución es concebida como un mero programa político, el cual no tiene mayor incidencia en el quehacer y la aplicación del derecho. Al momento de resolver controversias jurídicas, se recurre al instrumento jurídico por excelencia: la ley; nunca a la Constitución.

Se trata de un paradigma que adopta aspectos del positivismo jurídico. Esta corriente puede ser definida como una teoría que “únicamente concibe como Derecho al derecho positivo y no concede validez alguna a

ningún otro orden social. [...] El positivismo jurídico aparta la moral del Derecho, a partir de sostener un relativismo científico, que niega la posibilidad del conocimiento de lo absoluto: la verdad, la justicia son relativas” (Landa 2007: 501).

El esquema del Estado Legal de Derecho estuvo vigente aproximadamente por dos siglos en los países con tradición jurídica continental europea. Sin embargo, otro hecho histórico igualmente importante terminó por consolidar los cuestionamientos que se habían estado formulando respecto a este paradigma: El Holocausto judío. El sistema basado en las leyes alemanas no fue suficiente para impedir el genocidio que tuvo lugar bajo la dirección de Adolf Hitler. En este esquema, los funcionarios que ejecutaron disposiciones del gobierno señalaban que era la ley la cual los condicionaba a actuar, sin ninguna posibilidad de resistirse.

De tal forma, una vez terminada la Segunda Guerra Mundial, cuando los funcionarios del régimen Nazi fueron sometidos a juicio por sus atroces actos, se advirtió que su actuación debía ser sancionados aun cuando estas personas señalaran haber actuado de acuerdo a la ley. En tal sentido, en los juicios de Nuremberg se determinó que los implicados tenían responsabilidad en función a la vulneración que habían causado a valores supremos como la igualdad, libertad, la vida misma, entre otros muchos.

Fue así como se pudo advertir que el esquema del Estado Legal de Derecho era insuficiente para una tutela real de los derechos humanos y la observancia de determinados valores morales. Se cuestionó que, bajo este paradigma, las leyes podían contar con validez formal, pero que no había una garantía de que su contenido realmente tutelara a la persona y su dignidad. Al respecto, Landa señala que

Bajo ese entendido, se partió de reconocer el peligroso carácter neutral y antivalorativo del Estado de Derecho, liberal o social, por cuanto éste último fue el paso previo, por donde se abrió camino el Estado totalitario. Ello debido al relativismo moral y a la neutralidad ética del referido Estado de Derecho y su teoría de Derecho positivo que la alimentaba (2007: 507).²

En tal sentido, se corría el riesgo de que, bajo la obediencia absoluta a la ley y sin encontrarse sujeta a la observancia de ningún principio ético o moral, se cometan excesos y violaciones muy serias a los derechos de las personas.

Fue en este contexto en el que se forjó el esquema del Estado Constitucional de Derecho. La Constitución dejó de ser un mero programa político y, en tanto era un documento que contenía los principales lineamientos sobre democracia y derechos fundamentales, pasó a ser una fuente del derecho de aplicación directa. Esta reivindicación del

² Debe aclararse que el paradigma del estado decimonónico, lo que en esta investigación se ha denominado como “Estado Legal de Derecho” es referido por algunos autores como “Estado de Derecho” o “Estado Liberal”. Es el caso del autor que aquí se cita, el cual se refiere al Estado de Derecho.

contenido axiológico de la Constitución significó la reincorporación de la moral al derecho.

Así mismo, bajo este nuevo paradigma, se quebró la incuestionabilidad con la que contaba la ley y, consecuentemente, se dejó de lado la idea de que existía una relación de sinonimia entre el derecho y las leyes. La confianza plena que recaía en la voluntad del legislador, también se vio afectada. Si bien el legislador era la autoridad que por excelencia emitía leyes, se incorporó la figura del juez como controlador de dichas normas. En esa línea, se contempló la posibilidad de que el juez inaplique las leyes bajo las figuras del control difuso y el control concentrado.

Estas características del nuevo paradigma jurídico, en el cual nos encontramos actualmente, no solo ya han sido reconocidas por la doctrina nacional e internacional, sino que además han sido recogidas por los más altos tribunales de todo el mundo. En esa línea, el Tribunal Constitucional Peruano ha hecho lo propio, señalando en la sentencia del Expediente 5854-2005-PA/TC, lo siguiente:

El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso [...] abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto.

[...] significó superar la concepción de una pretendida soberanía parlamentaria, que consideraba a la ley como la máxima norma jurídica del ordenamiento, para dar paso -de la mano del principio político de soberanía

popular- al principio jurídico de supremacía constitucional, conforme al cual, una vez expresada la voluntad del Poder Constituyente con la creación de la Constitución del Estado, en el orden formal y sustantivo presidido por ella no existen soberanos, poderes absolutos o autarquías. (Fundamento 3)

De esta manera, podemos afirmar que, existió un tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho. Este tránsito obedeció principalmente a razones históricas, pues tal como sabemos la realidad antecede al derecho y le exige cambios que respondan a las necesidades que se van advirtiendo.

Para algunos autores, la transición de un paradigma a otro significó una transformación en la manera de concebir y practicar el Derecho. Así, por ejemplo, Gustavo Zagrebelsky, autor del libro “El derecho Dúctil”, señala:

La importancia de la transformación debe inducir a pensar en un auténtico cambio genético, más que en una desviación momentánea en espera y con la esperanza de una restauración. La respuesta a los grandes y graves problemas de los que tal cambio es consecuencia, y al mismo tiempo causa, está contenida en la fórmula del «Estado constitucional». La novedad que la misma contiene es capital y afecta a la posición de la ley. **La ley, por primera vez en la época moderna, viene sometida a una relación de adecuación, y por tanto de subordinación, a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución.** De por sí, esta innovación podría presentarse, y de hecho se ha presentado, como una simple continuación de los principios del Estado de derecho que lleva hasta sus últimas consecuencias el programa de la completa sujeción al derecho de todas las funciones ordinarias del Estado, incluida la legislativa [...] **Sin embargo, si de las afirmaciones genéricas se pasa a comparar los caracteres concretos del Estado de derecho decimonónico con los del Estado constitucional actual, se advierte que, más que de una continuación, se trata de una profunda transformación que incluso afecta necesariamente a la concepción del derecho** (2008: 33) [El destacado es mío] .

Por otro lado, para algunos otros autores, el tránsito del Estado Legal al Estado Constitucional constituye un proceso no de cambio radical o

genético, sino de evolución o perfeccionamiento del sistema jurídico ya existente. En este grupo, se encuentra Javier Ansuátegui, quien señala:

Pues bien, desde el momento en que la Constitución del Estado constitucional es la Constitución de los derechos, el Estado constitucional supone una configuración institucional -jurídica y política- comprometida con los derechos. **Va a ser esa configuración constitucional la que manifiesta un aumento en la complejidad y en la profundidad de los mecanismos limitativos a los que se somete al Poder, en comparación con lo que ocurre en el Estado de Derecho liberal decimonónico.** En este sentido, considero que entre el Estado constitucional y el Estado de Derecho no hay una ruptura radical o un «cambio genético», de acuerdo con la terminología de Gustavo Zagrebelsky, sino que más bien el **Estado constitucional supone una transformación del Estado de Derecho desde el momento** en que ahora el escenario está protagonizado por una norma, la Constitución, cuya presencia y cuyos efectos han revolucionado el sistema jurídico (2008: 27) [El destacado es mío].

Así, para el primer autor hay un cambio radical en tanto se modifica la concepción sobre valor de la ley dentro del derecho, en tanto no existe ya un imperio de la ley. Para el último autor lo que existe es una transformación respecto a la articulación de los poderes, en tanto la Constitución impone una limitación más compleja al ejercicio del poder en el parlamento. En tal sentido podemos hablar de dos enfoques distintos que describen el mismo proceso: El paso del Estado Legal al Estado Constitucional.

De cualquier manera, se puede advertir que, actualmente, existe un esquema con rasgos que se diferencian claramente del sistema jurídico del Estado decimonónico. El surgimiento del Estado Constitucional de Derecho, como paradigma bajo el cual se comprende y practica el Derecho, es un suceso que no se puede desconocer. En tal sentido, en

esta investigación partiremos del hecho de que nos encontramos bajo las premisas que son propias de este paradigma. Entre ellas, tendremos a la persona humana y sus derechos fundamentales como eje de todo el sistema y a los principios como elementos protagónicos del ordenamiento jurídico.

1.2. El rol de los derechos fundamentales

Mucho se ha escrito respecto al rol de los derechos fundamentales dentro del Estado Constitucional. Sin embargo, en este capítulo abordaremos los aspectos esenciales de esta materia para dar cuenta sobre la relevancia del concepto. No es nuestra intención hacer un análisis exhaustivo de todo lo que se ha expuesto al respecto, sino sentar las bases para posteriormente aplicar el concepto a la propuesta de esta investigación.

El Estado Constitucional de Derecho es un paradigma que nace de la preocupación por construir un sistema jurídico que tutele a la persona frente a cualquier amenaza o vulneración de sus derechos por parte diversos actores en la sociedad. En tal sentido, el eje sobre el cual se asienta de este paradigma es el respeto del ser humano y de su dignidad. De esta manera, los derechos fundamentales juegan un rol protagónico en la manera en la que se concibe y se practica el Derecho dentro del Estado Constitucional.

Los derechos fundamentales resultan tan importantes que el esquema bajo el cual nos encontramos se considera, por algunos autores, como el “Constitucionalismo de los Derechos”. Es el caso de Luis Prieto Sanchís, para quien la característica central de este modelo consiste en entender a los derechos “como normas supremas, efectiva y directamente vinculantes, que pueden y deben ser observadas en toda operación de interpretación y aplicación del Derecho” (2004: 50). Para este autor, los derechos fundamentales, “exhiben una extraordinaria fuerza expansiva que inunda, impregna o irradia sobre el conjunto del sistema” (2004: 51). Esto significa que ya no sólo resultan límites para el poder de las esferas públicas, sino que operan a nivel de toda relación jurídica sin importar de qué tipo de conflicto del derecho se trate.

Ahora bien, debe notarse que los derechos fundamentales juegan un papel sumamente importante dentro de los esquemas democráticos. En principio, el concepto de democracia hace referencia a un sistema en el que las decisiones colectivas se realizan obedeciendo a lo que prefiera la mayoría. Sin embargo, dentro del Estado Constitucional, se cuestiona que la sola aplicación del principio de las mayorías garantice el carácter democrático de las decisiones.

En tal sentido, para que exista una auténtica democracia se requiere que se asegure el sufragio universal y se respeten determinados contenidos. Estos contenidos mínimos son los derechos fundamentales y constituyen

un elemento esencial ya que suponen una limitación al poder democrático. Éste es un poder constituido en términos de participación, por lo que, por definición, se compromete con los criterios axiológicos en los que descansan los derechos fundamentales (Ansuátegui 2008: 87).

Finalmente, debemos señalar que los derechos fundamentales tienen una doble dimensión dentro del Estado Constitucional. Nos referimos a la dimensión subjetiva y a la dimensión objetiva de los derechos fundamentales. La primera consiste en que éstos son prerrogativas de defensa de las personas frente a cualquier amenaza, ya sea que provenga del Estado o de particulares. La segunda se refiere a que, además, son valores que conforman un ordenamiento objetivo y, de tal manera, se convierten en principios rectores. Así, la doble dimensión de los derechos fundamentales implica que el Estado, por un lado, tiene la obligación negativa de no vulnerarlos; pero, por otro, tiene el deber de contribuir a que dichos derechos sean verdaderamente efectivos (Salomé 2010: 127-128).

A mayor ahondamiento, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a la doble dimensión de los derechos fundamentales dentro del paradigma constitucional. Así, en la sentencia del expediente 3330-2004-AA/TC ha señalado que:

La realización del Estado constitucional y democrático de derecho solo es posible a partir del reconocimiento y protección de los derechos fundamentales de las personas. Es que estos derechos poseen un doble carácter: son, por un lado, derechos subjetivos; pero, por otro lado, también instituciones objetivas valorativas, lo cual merece toda la salvaguarda posible.

En su dimensión subjetiva, los derechos fundamentales no solo protegen a las personas de las intervenciones injustificadas y arbitrarias del Estado y de terceros, sino que también facultan al ciudadano para exigir al Estado determinadas prestaciones concretas a su favor o defensa; es decir, **este debe realizar todos los actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales**. El carácter objetivo de dichos derechos radica en que ellos son elementos constitutivos y legitimadores de todo el ordenamiento jurídico, en tanto que comportan valores materiales o instituciones sobre los cuales se estructura (o debe estructurarse) la sociedad democrática y el Estado constitucional. (Fundamento 9) [El destacado es mío]

En esta investigación, procederemos a hacer hincapié en la dimensión objetiva de los derechos fundamentales. En tal sentido, es sumamente relevante que quede claro que “cuando se habla de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales se está aludiendo, fundamentalmente, a un plano en el que este tipo de derechos son concebidos también como valores y principios del ordenamiento, los cuales demandan una actuación positiva por parte del Estado orientada a garantizar su vigencia efectiva” (Salomé 2010: 131). Nos interesa poner en relieve este aspecto y desarrollar la implicancia de la actuación del Estado dentro del ámbito tributario para la efectivización de los mencionados derechos.

1.3. Los deberes constitucionales

En líneas precedentes, hemos establecido que los derechos fundamentales constituyen el eje del sistema jurídico y son la esencia en

el paradigma del Estado Constitucional. Probablemente, esta sea la razón por la cual existe un amplio desarrollo al respecto en la comunidad jurídica. Sin embargo, consideramos que existen otros bienes constitucionales igualmente importantes, que no deben perderse de vista: Los deberes constitucionales.

Es cierto que los deberes constitucionales “han sido poco estudiados por la doctrina nacional e internacional (e incluso cuando han sido estudiados, estos han merecido una escasa y superficial atención). En comparación con los textos y artículos que se han escrito sobre los derechos constitucionales, la cantidad de información académica e incluso jurisprudencial que existe sobre los deberes fundamentales es muy reducida” (Monge 2021: 48).

No obstante, a consideración nuestra los deberes constitucionales son tan importantes como lo son los derechos dentro del ordenamiento jurídico. La existencia de deberes es inexorable desde que los miembros de una comunidad se ponen de acuerdo para constituir una entidad estatal que sirva para la realización de objetivos comunes. Es decir, la existencia de deberes se sustenta en la propia idea del Contrato Social. (Durán 2004: 3). Así, resulta que la existencia de deberes es consustancial al esquema estatal.

Si bien no existe un desarrollo doctrinal ni jurisprudencial muy amplio respecto a los deberes en el ordenamiento jurídico, diversos instrumentos internacionales han reconocido su importancia a lo largo de la historia. En los preámbulos de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789) y de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (1948), se hace referencia a la relevancia del cumplimiento de deberes en el esquema estatal. Así mismo, en la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948), se señala:

Artículo 29.

1. Toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad.
[...]

Mientras que en la Convención Americana sobre Derechos Humanos se establece que:

Artículo 32. Correlación entre Deberes y Derechos

1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad.
2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática

Tal como puede observarse, en todos estos instrumentos internacionales se reconoce que los deberes son un aspecto consustancial al Estado y correlativo a los derechos que en él se protegen.

Ahora bien, en un esquema como el del Estado Constitucional, en el cual se busca tutelar a la persona y su dignidad, necesariamente deberán existir compromisos por parte de los ciudadanos y del propio Estado para

que se pueda concretar tan elevado objetivo. Así, las personas que tienen la expectativa de que se respeten sus derechos, a su vez tienen la obligación de respetar los derechos de las demás personas y cumplir con las obligaciones que el Estado demande.

En este punto, resulta interesante el planteamiento que realiza Reynaldo Bustamante, quien señala que:

En cuanto a los deberes, la dignidad exige que la persona se comporte de manera coherente con el eminente valor que se le reconoce, tanto respecto de sí misma, como respecto de los demás. [...]

Se justifica así el establecimiento de deberes esenciales que, al igual que los derechos fundamentales, son imprescindibles para el desarrollo integral de la persona, y para la edificación de una sociedad justa orientada a ese desarrollo. Tal tipo de sociedad no sólo requiere de la vigencia real o efectiva de una serie de derechos, sino también de la realización de una serie de deberes por ser indispensables para alcanzar aquel objetivo. Se establecen deberes a cargo de las personas y de sus distintas agrupaciones (como el deber de contribuir mediante sus tributos al sostenimiento de los gastos públicos) y también a cargo del Estado, funcionarios y organizaciones estatales (como el deber de cumplir con las prestaciones para satisfacer necesidades básicas, así como los vinculados con las funciones propias del buen gobierno) (2020: 14).

Como se puede apreciar, el citado autor establece un vínculo entre la dignidad de la persona humana y el establecimiento de deberes. Este autor señala que un esquema que busque una tutela efectiva de los derechos y de su dignidad, tiene que necesariamente instituir una serie de deberes que permitan llegar a tal objetivo. De esta manera, queda claro que sólo será posible referirse a una tutela efectiva y real de la persona en tanto los miembros de la sociedad y el propio Estado cumplan con las obligaciones que en él se demandan.

Ahora bien, cabe preguntarse cuál es el lugar de los deberes dentro del esquema constitucional. Hemos señalado anteriormente que, bajo el paradigma en el que nos encontramos, la Constitución tiene fuerza normativa. Es más, dentro de los principios de interpretación constitucional, existe uno que señala que “la interpretación constitucional debe encontrarse orientada a relevar y respetar la naturaleza de la Constitución como norma jurídica, vinculante in toto y no sólo parcialmente. Esta vinculación alcanza a todo poder público y a la sociedad en su conjunto” (Expediente N°5854-2005-PA/TC).

Así, a consideración nuestra, los deberes constitucionales son instrumentos que comportan fuerza normativa ya que forman parte de la Constitución y se comportan como principios constitucionales. Coincidimos con Durán cuando señala que actualmente se puede afirmar sin ambages que, si la Constitución incluye en sus preceptos determinados deberes, se puede deducir que éstos tienen el carácter de normas jurídicas. Así, los deberes constitucionales serán verdaderas prestaciones exigibles ya que la Constitución tiene contenido normativo y todos los preceptos constitucionales tienen la condición de norma jurídica (Durán 2004: 3).

De la misma opinión son Robles y Ruiz de Castilla, quienes señalan que “ahora se considera que las disposiciones constitucionales que contienen deberes constituyen verdaderas «normas jurídicas», de tal modo que

consisten en prestaciones exigibles (equiparables a las clásicas obligaciones). En este sentido, la norma constitucional que hace referencia a cierto deber es suficiente por sí misma, de tal modo que no requiere una ley para que su mandato sea vinculante” (2013: 270). Como se puede apreciar, para los autores citados, los deberes constitucionales ya no sólo constituyen normas orientadoras en el sistema, sino que son disposiciones vinculantes para todos los ciudadanos.

Ahora bien, el que los deberes constitucionales constituyan auténticas normas jurídicas conlleva, a su vez, a preguntarnos qué tipo de normas jurídicas serían y de qué manera operarían. Consideramos que los deberes constitucionales se comportan como principios dentro del ordenamiento constitucional. A nuestro parecer, se trata de mandatos de optimización que enuncian obligaciones que son vinculantes para los actores jurídicos. Sin embargo, en tanto son principios constitucionales, no son absolutos y pueden ser limitados por otros valores del ordenamiento.

Nos parece necesario señalar que, respecto a este punto, puede surgir debate ya que, como hemos señalado, el campo de los deberes constitucionales es un campo poco desarrollado. Tratar de ahondar en este punto para dar una respuesta que aborde toda la discusión que puede surgir al respecto excedería los alcances de esta investigación. Por

lo que, a efectos de esta tesis adoptaremos el criterio que anteriormente hemos señalado.

1.4. Los principios y la ponderación

En el marco del Estado Constitucional de Derecho, paradigma vigente, el sistema jurídico incluye dentro de su configuración indefectiblemente a los principios jurídicos. Es más, no sólo los incluye dentro del sistema, sino que hace de ellos la base que sostiene al ordenamiento jurídico; esto sucede en tanto toda norma e institución jurídica debe estar respaldada por un principio para que ésta pueda mantenerse legítimamente en el esquema constitucional.

La necesidad del reconocimiento de los principios dentro del sistema jurídico ha quedado evidenciada ante la insuficiencia de la ley para responder a situaciones que trascienden la perspectiva del legislador. En tal sentido, es innegable que los principios son categorías que deben tomarse en cuenta dentro del análisis que se realice en todas las ramas del Derecho. En esta investigación, realizaremos una evaluación de la institución de la prescripción de cobro de deudas tributarias a partir de los principios constitucionales; es por esta razón que resulta sumamente importante establecer el concepto, características y la manera en la que éstos actúan dentro del sistema jurídico.

En palabras de Ronald Dworkin, uno de los principales autores en el desarrollo de este tema, “un principio es un estándar que ha de ser observado [...] porque es una exigencia de la justicia, equidad o alguna otra dimensión de la moralidad” (1989: 72). Como podemos observar, según lo explicado por este autor, los principios integran un elemento moral al Derecho, lo cual resulta lejano a la perspectiva positivista propia del Estado Legal y más bien es propia del Estado Constitucional.

Así mismo, Robert Alexy señala que:

[...] los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos (1993: 86-87).

En tal sentido, se advierte que los principios son estándares que presentan una estructura abierta. Es decir, a diferencia de las reglas, los principios no contienen una consecuencia jurídica para determinado supuesto de hecho. De esta manera, será posible que en un mismo ordenamiento coexistan principios que sean opuestos, pero que representen exigencias de justicia o equidad desde enfoques distintos. Esta coexistencia de principios opuestos, lejos de ser un problema — como sí podría suceder si se tratara de reglas opuestas —, es más bien una representación de la pluralidad de valores que se garantiza dentro del Estado Constitucional de Derecho.

De esta forma, los principios resultan ser normas que enuncian razones que discurren en determinada dirección pero que no exigen una acción o una decisión en particular (Dworkin 1989: 76). En razón de esa estructura, el significado y peso de cada principio no puede determinarse en abstracto, sino que, en cada caso concreto, será que recién se establezca y se entienda su significado y su alcance (Zagrebelsky 2008: 111). En tal sentido, el ordenamiento jurídico actual está compuesto ya no solo por normas de tipo regla, las cuales prevén una consecuencia jurídica para determinados supuestos de hecho; sino que, en la base del ordenamiento, existen principios que enuncian valores y que, en tanto gozan de fuerza normativa, deben ser observados para la resolución de controversias.

Para ampliar la idea respecto a la caracterización de los principios como mandatos de optimización, podemos recurrir a Gascón, autora que identifica los siguientes aspectos fundamentales en la concepción alexiana de los principios:

- a. La graduabilidad. Los principios ordenan que se realice algo en la mayor medida posible. Esto presupone la posibilidad de un mayor a menor grado de satisfacción de los principios dentro de los márgenes que determinan ciertas posibilidades jurídicas y fácticas, a diferencia de las reglas, cuyo cumplimiento no puede someterse a gradualización alguna: “sólo pueden ser cumplidas o no”
- b. La optimización. El cumplimiento de los principios debe tener lugar, «en la mayor medida posible» luego el principio exige la optimización del grado de cumplimiento al concurrir con otras normas del sistema.

- c. El deber ser ideal. Esta optimización se regula a partir de un «deber ser ideal» al que debe tender la aplicación del principio, que marca el horizonte de la mayor medida posible.
- d. Cabe añadir el carácter de prima facie. Los principios son mandatos de optimización, no mandatos definitivos. Esto significa que tienen una virtualidad prima facie dentro de unos límites fácticos y jurídicos. Los principios, a diferencia de las reglas, no contienen determinaciones (2015: 233).

En esta investigación, nos interesa que quede clara la manera en la que actúan los principios puesto que, al analizar la prescripción tributaria y su continuidad en el sistema jurídico, encontraremos que detrás de esta institución existen principios que la respaldan. Pero, además, también advertiremos que existen principios que se le oponen. En tal sentido, en el caso concreto, tendremos que hacer una evaluación de cuál de estos principios tendría que ser optimizado dentro del Estado Constitucional de Derecho.

Finalmente, cabe resaltar que los principios tienen un rol propiamente constitucional. Al ser normas abiertas que pueden estar previstas de manera explícita o implícita en la Constitución, se trata de normas que tienen un papel “constitutivo” en el orden jurídico. De esta manera, diremos que, tal como señala Zagrebelsky, “distinguir los principios de las reglas significa, a grandes rasgos, distinguir la Constitución de la ley” (2008: 110).

Como ya hemos mencionado, nos encontramos bajo un paradigma de protección pluralista de valores, los cuales podrán ser en algunos casos contrarios o incluso totalmente opuestos. Por esta razón, es importante recalcar que ninguno de los principios constitucionales vendrá a ser absoluto. Todos los valores contenidos en los principios encontrarán ciertos límites frente a otros; así para establecer cuál es el alcance de cada uno, habrá que realizar un análisis que revelará el contenido de cada principio en cada caso concreto.

Esta idea es recogida por Gustavo Zagrebelsky en lo que él entiende como “Ductilidad constitucional”. Según lo señalado por este autor, “la coexistencia de valores y principios, sobre la que hoy debe basarse necesariamente una Constitución para no renunciar a sus cometidos de unidad e integración y al mismo tiempo no hacerse incompatible con su base material pluralista, exige que cada uno de tales valores y principios se asuma con carácter no absoluto, compatible con aquellos otros con los que debe convivir. Solamente asume carácter absoluto el metavalor que se expresa en el doble imperativo del pluralismo de los valores (en lo tocante al aspecto sustancial) y la lealtad en su enfrentamiento (en lo referente al aspecto procedimental) (2008:14).

De esta manera, nos encontramos en un esquema en el que existen Constituciones pluralistas las cuales recogen diversidad de valores. En esa línea, el ordenamiento jurídico está compuesto por un conjunto de

principios universales, sin que exista una regulación precisa de la compatibilidad entre estos ni que exista una solución a las colisiones que pueda existir en esa coexistencia (Prieto Sanchís 2004: 53). Es por esta razón que es necesario referirnos a cómo se solucionan los conflictos entre principios constitucionales y los valores que éstos representan.

Asimismo, respecto al tema, Alexy señala:

entre los principios de un sistema no existen relaciones absolutas de precedencia, sino únicamente relaciones de precedencia condicionada. La tarea de la optimización consiste en establecer dichas relaciones de manera correcta. Como quiera que, según la ley de colisión, establecer una relación de precedencia condicionada es siempre establecer una regla construida con ocasión del caso concreto debe concluirse que el nivel de los principios y el nivel de las reglas de ningún modo están separados. Resolver un caso mediante una ponderación significa decidirlo por medio de una regla que se fundamenta teniendo en cuenta los principios que juegan en sentido contrario (2003: 100-101).

De esta manera, para determinar el alcance y significado de cada principio, será necesario recurrir a la ponderación de estos valores. Esto desde que cada principio es un estándar que debe ser materia de optimización por lo que debe verificarse hasta dónde tiene alcance en el caso concreto. Debe tenerse en cuenta, además, que la realización de la ponderación se hará siempre teniendo los principios contrarios.

Hasta este punto, hemos desarrollado cuáles son los principales elementos que orientan el entendimiento y la práctica del Derecho dentro del marco del Estado Constitucional. Estos conceptos serán útiles para la

comprensión del apartado posterior, en el cual se busca evaluar el tratamiento de la institución de la prescripción en el Estado Constitucional. Así mismo, los elementos referidos en este primer apartado del segundo capítulo servirán de herramienta para el análisis que se realizará en el capítulo tres, el cual tendrá como objetivo evaluar la pertinencia de la prescripción de deudas tributarias en nuestro sistema jurídico.

1.5. Los principios de interpretación Constitucional

Hemos establecido que, en el Estado Constitucional, la Constitución y los principios que de ella se derivan tienen fuerza normativa. Así mismo, hemos señalado que los principios son mandatos de optimización, respecto a los cuales no cabe realizar aplicación mediante subsunción, como sucede con las normas tipo regla. Los principios son normas que tienen su propia manera de aplicarse, por lo que cuando nos refiramos a ellos tendremos que atender a dicha especial naturaleza.

En tales circunstancias, el Tribunal Constitucional señala que, considerando la particular estructura normativa de las disposiciones constitucionales, es necesario atender a una serie de principios que servirán para realizar la interpretación constitucional. Así, en la sentencia del Expediente N°5854-2005-PA/TC, el máximo intérprete de la Constitución cita a Konrad Hesse para establecer que tales principios son:

- a) El principio de unidad de la Constitución: Conforme al cual la interpretación de la Constitución debe estar orientada a considerarla como un “todo” armónico y sistemático, a partir del cual se organiza el sistema jurídico en su conjunto.
- b) El principio de concordancia práctica: En virtud del cual toda aparente tensión entre las propias disposiciones constitucionales debe ser resuelta “optimizando” su interpretación, es decir, sin “sacrificar” ninguno de los valores, derechos o principios concernidos, y teniendo presente que, en última instancia, todo precepto constitucional, incluso aquellos pertenecientes a la denominada “Constitución orgánica” se encuentran reconducidos a la protección de los derechos fundamentales, como manifestaciones del principio-derecho de dignidad humana, cuya defensa y respeto es el fin supremo de la sociedad y el Estado (artículo 1º de la Constitución).
- c) El principio de corrección funcional: Este principio exige al juez constitucional que, al realizar su labor de interpretación, no desvirtúe las funciones y competencias que el Constituyente ha asignado a cada uno de los órganos constitucionales, de modo tal que el equilibrio inherente al Estado Constitucional, como presupuesto del respeto de los derechos fundamentales, se encuentre plenamente garantizado.
- d) El principio de función integradora: El “producto” de la interpretación sólo podrá ser considerado como válido en la medida que contribuya a integrar, pacificar y ordenar las relaciones de los poderes públicos entre sí y las de éstos con la sociedad.
- e) El principio de fuerza normativa de la Constitución: La interpretación constitucional debe encontrarse orientada a relevar y respetar la naturaleza de la Constitución como norma jurídica, vinculante in toto y no sólo parcialmente. Esta vinculación alcanza a todo poder público (incluyendo, desde luego, a este Tribunal) y a la sociedad en su conjunto.

Bien, en este punto, corresponde dejar enunciados estos principios de interpretación constitucional. Más adelante nos servirán de guía para evaluar el principio que respalda la institución de prescripción de deudas tributarias y los principios que se le contraponen.

2. Fundamento constitucional de la prescripción

Tal como hemos dejado establecido en el primer capítulo, la prescripción es una institución que encuentra justificación en dos niveles. En un primer nivel, se justifica su existencia atendiendo a la necesidad de brindar protección a los sujetos de la relación. Es decir, dado el paso del tiempo, se busca que el acreedor que pudo haber renunciado a su derecho o el deudor que adquirió la expectativa de que la deuda ya no sería cobrada o que ya no cuenta con los medios probatorios de su cumplimiento, se encuentren en un ordenamiento que proteja esas situaciones jurídicas de variaciones y las consolide para que dichos sujetos no se vean afectados.

Así mismo, en un segundo nivel, encontramos una justificación ya no centrada únicamente en los sujetos de la relación, sino en el sistema jurídico de manera general. En ese nivel, la prescripción extintiva se fundamenta en la necesidad de que exista estabilidad en las relaciones jurídicas del ordenamiento, lo cual se traduce en seguridad jurídica no sólo para los intervinientes en la relación, sino para todos los actores del sistema jurídico. De esta manera, se buscaría un sistema jurídico en el que no existan situaciones que queden pendientes por largos periodos de tiempo y que, al ser resueltas, respondan al principio de orden público.

A nuestro parecer estas razones para justificar la prescripción extintiva se encuentran, tanto las de primer nivel como las del segundo, dentro de los alcances de la seguridad jurídica. Nos parece que la justificación última

de esta institución se encuentra en (1) la necesidad de que exista previsibilidad respecto a la actuación de los sujetos pertenecientes en la relación y (2) en la certeza y estabilidad del ordenamiento jurídico en general. En tal sentido, creemos que lo anterior equivale a sostener que la justificación última de la prescripción extintiva sería el principio de seguridad jurídica.

A continuación, pasaremos a estudiar el principio de seguridad jurídica para posteriormente evaluar cuál ha sido su tratamiento dentro del Estado Constitucional. En tal sentido, en este apartado, primero nos preguntaremos qué se entiende por seguridad jurídica en general, luego buscaremos establecer cómo se concibe este principio dentro del Estado Constitucional y, finalmente, realizaremos algunos apuntes sobre la seguridad jurídica que se encuentra detrás de la prescripción del cobro de deudas tributarias.

2.1. ¿Qué es la seguridad jurídica?

La seguridad jurídica es un concepto abstracto cuyo valor y necesidad se ha reconocido para cualquier ordenamiento jurídico. Según el Tribunal Constitucional peruano, este principio es consustancial al Estado Constitucional de Derecho aun cuando no exista un reconocimiento expreso en la Constitución Política. De esta manera, el supremo intérprete de la Constitución ha señalado que:

Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad (Fundamento 3, Expedientes acumulados 0001/0003-2003-AI/TC).

De esta manera, podemos señalar que la seguridad jurídica es un principio cuyo valor resulta incuestionable en cualquier ordenamiento jurídico. Sin embargo, para ampliar el entendimiento respecto a este principio constitucional, ahondaremos en los dos aspectos de la seguridad jurídica planteados por la doctrina: objetiva y subjetiva.

2.1.1. Aspecto objetivo

Desde un aspecto objetivo, el principio de seguridad jurídica está referido a la estabilidad y seguridad que da el derecho mismo al existir. Este aspecto alude a la estabilidad que genera el ordenamiento jurídico al estar compuesto por normas que han sido formuladas siguiendo un procedimiento específico, y que, además, son normas que resultan ser vinculantes para todos los sujetos inmersos en dicho sistema. En tal sentido, desde el aspecto objetivo de la seguridad jurídica, puede hablarse de dos dimensiones:

- i. La primera dimensión esta referida a la formulación adecuada de las normas dentro del ordenamiento jurídico. Es decir, se refiere a la

existencia de normas que sean respetuosas de determinados parámetros.

Enrique Perez Luño, se refiere a esta dimensión de la seguridad jurídica como una exigencia de “corrección estructural”. Para el mencionado autor, tal corrección funcional se concretaría en los siguientes principios:

- a) Lex promulgata: La norma debe haber seguido el procedimiento previsto para su promulgación, esto garantiza que la norma sea conocida por sus destinatarios.
- b) Lex manifiesta: La norma debe tener claridad, y estar exenta de ambigüedades, esto garantiza que la norma se aplique en los supuestos que corresponda y surta los efectos jurídicos que se deben haber establecido de manera precisa.
- c) Lex plena: A toda conducta tipificada en una norma, debe aplicarse la consecuencia jurídica estipulada. Así mismo, si la conducta no está tipificada previamente, no existirá consecuencia jurídica que aplicar.
- d) Lex stricta: La regulación de algunas áreas del derecho se reservan a la ley, esto en tanto ésta constituye un herramienta general y abstracta promulgada por el Parlamento. Tiene que ver con el principio de jerarquía normativa. Aquí se encontraría la reserva de ley en materia tributaria.

- e) Lex previa: Las normas deben otorgar a sus destinatarios previsión sobre las consecuencias jurídicas de sus comportamientos. Esta previsibilidad existirá siempre que se apliquen las reglas actuales, no las que se emitan posteriormente.
- f) Lex perpetua: Las normas que conforman el ordenamiento jurídico deben tender a ser estables para generar un clima de confianza en su contenido (2000: 28-29).
- ii. La segunda dimensión está referido a la correcta aplicación de las normas existentes dentro del sistema jurídico. Enrique Perez Luño se refiere a esta dimensión de la seguridad jurídica como una exigencia de “corrección funcional”. En este punto, el principio de seguridad jurídica garantiza el cumplimiento del Derecho por todos los destinatarios de cada una de las normas. Adquiere especial relevancia en este escenario la correcta aplicación de las normas por parte de los órganos encargados de impartir justicia en específico y encargados de aplicar normas en general (2000: 28).

2.1.2. Aspecto subjetivo

Desde su aspecto subjetivo, la seguridad jurídica está referida a la certeza del Derecho. Esta certeza se materializa en las expectativas que tienen los sujetos del ordenamiento respecto a las garantías de corrección estructural y funcional a las que nos hemos referido líneas

arriba. De esta manera, el aspecto subjetivo subjetiva del principio de seguridad jurídica se puede dividir en dos dimensiones:

- i. La primera dimensión está referida al conocimiento del Derecho por parte de sus destinatarios. Desde este punto de vista, la seguridad jurídica será un principio que garantice que las normas sean informadas por medios de publicidad adecuados. De esta manera, todos los miembros de un ordenamiento jurídico deben estar en condiciones de acceder a las normas que lo rigen y así conocer aquello que le está mandado, permitido o prohibido (Perez Luño 2000: 29).
- ii. La segunda dimensión está referida a la expectativa que los miembros del ordenamiento tienen respecto a las consecuencias jurídicas que podría tener su conducta y la de los demás. En tal sentido, desde este punto, la seguridad jurídica estaría referida a la previsibilidad de lo que pueda suceder en el sistema en el que se encuentran inmersos. Se trata de que los destinatarios del Derecho “pueden organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad” (Perez Luño 2000: 29).

2.2. La seguridad jurídica en el Estado Constitucional

Bien, hasta este punto podemos observar que el principio de seguridad jurídica es un principio que busca asegurar al individuo una expectativa

razonablemente fundada respecto de cuáles serán las consecuencias jurídicas de sus actos. Se trata de un principio que, indirectamente, busca garantizar el cumplimiento de lo establecido en las normas; este hecho lo convierte en un principio íntimamente relacionado al principio de legalidad, el cual tiene el mismo propósito.

En efecto, diversos autores han advertido la vinculación del principio de seguridad jurídica con el de legalidad. Así, por ejemplo, Sainz de Bujanda establece:

“La seguridad jurídica, en su doble manifestación –certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad– ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz” (Citado por González 1994: 51).

De tal forma, queda claro que el principio de seguridad jurídica constituye una garantía indirecta para que las normas se apliquen tal y como se han establecido dentro del ordenamiento jurídico. Esta vinculación de la seguridad jurídica con la finalidad de que se cumplan las normas, al parecer, resulta más cercano a los fines del Estado Legal de Derecho, en el cual se propugnaba la aplicación y obediencia de la ley como medio de limitación del poder.

En tales circunstancias, cabe preguntarse: ¿Cuál es la vigencia del principio de seguridad jurídica dentro del esquema del Estado Constitucional de Derecho? ¿Se trataría de un principio incompatible con

el esquema constitucional en tanto concretiza una finalidad cercana al Estado Legal? ¿O más bien se trata de un principio que puede ser aplicado en consonancia con el esquema constitucional? La respuesta a estas preguntas no es uniforme por parte de la doctrina. Por esta razón, en este apartado, esbozaremos las principales corrientes que responden las cuestiones planteadas y, posteriormente, tomaremos una posición en la discusión.

En opinión de algunos autores, la dinámica del Estado Constitucional y el subsecuente fenómeno de la constitucionalización del Derecho podría ser una amenaza para el principio de seguridad jurídica. Este es el caso de Eduardo García de Enterría para quien lo que él denomina “la crisis de la ley” constituiría un factor de inseguridad jurídica. En opinión de este autor, la preminencia de las disposiciones constitucionales afecta la condición privilegiada que ha tenido tradicionalmente la ley y, en consecuencia, afectaría también el principio de seguridad jurídica (citado por Arrázola 2014: 19).

Por otro lado, Rodolfo Luis Vigo señala que, si bien el paradigma del Estado de Derecho Constitucional goza del respeto de los juristas y de la comunidad jurídica en general, se trata de un esquema que no está exento de problemas. Esto ya que, bajo este paradigma, existe una lógica difícil de controlar o limitar, lo cual podría vulnerar la seguridad jurídica (citado por Arrázola 2014: 19).

Nótese que la postura que aquí se ha esbozado a partir de los dos autores anteriormente citados no es que la supremacía de las disposiciones constitucionales justifique la pérdida de seguridad jurídica. Todo lo contrario: se realiza una crítica al esquema constitucional ya que éste estaría generando que se pierda la estabilidad que otorgaba el estricto respeto de las leyes y, por ende, la seguridad jurídica.

No coincidimos con esta forma de entender la relación entre la seguridad jurídica y el Estado Constitucional. Consideramos que se trata de una postura que concibe a la seguridad jurídica como un principio preminente en el ordenamiento y no susceptible de admitir limitaciones. Esta concepción equivaldría a desconocer las críticas que se han formulado respecto al paradigma del Estado Legal. En tal sentido, se estarían desconociendo las críticas a la supremacía de la ley y se estaría pretendiendo que ésta prevalezca aun cuando esto pueda implicar la vulneración de derechos fundamentales.

Es innegable que la seguridad jurídica constituye un valor imprescindible dentro del cualquier ordenamiento jurídico, por lo que debe mantenerse dentro de él. Es más, coincidimos con Perez Luño cuando señala que “la formación conceptual de la seguridad jurídica [...] no ha sido la consecuencia de una elaboración lógica sino el resultado de las conquistas políticas de la sociedad” (2000: 25). En tal sentido, creemos

que se trata de un valor que, como conquista histórica, debe continuar vigente, aunque con algunas precisiones respecto a su concepción para resultar compatible con el esquema constitucional actual.

En ese orden de ideas, nos adherimos a la postura que señala que la seguridad jurídica no es un valor que se encuentre en contraposición al paradigma del Estado Constitucional de Derecho, sino que forma parte de él enriqueciéndolo. Esta es la postura de Gregorio Peces Barba quien señala que la seguridad jurídica es un principio que se deriva del ordenamiento mismo. Es la que otorga todas las garantías a los ciudadanos del respeto del derecho fundamental. No es contraria a la justicia en un esquema constitucional (1990: 219).

Adicionalmente, es importante señalar que muchas veces se pretende realizar una lectura del principio de seguridad jurídica como un principio que respaldaría la invariabilidad de las normas. Nos parece que esta es una lectura errónea y debe ser analizada. Es verdad que la seguridad jurídica es un principio que brinda certeza y previsibilidad. Sin embargo, entenderla como respaldo de un sistema jurídico inamovible sería contrario a la fluctuación y evolución natural de la sociedad y el Derecho. Se trata de una concepción cerrada que, como ya ha sucedido, podría llevar a la seguridad jurídica a ser una herramienta de Estados totalitarios y dictatoriales o de regímenes que afecten los derechos fundamentales.

La lectura constitucional del principio de seguridad jurídica siempre debe atender a la protección de la persona y sus derechos fundamentales, última finalidad del Estado. En tal sentido, la seguridad jurídica no es un principio que impida cambios normativos per sé, si no que se trata de un principio que, como los demás, sirve a los fines del Estado Constitucional. De esta manera, cuando se requieran cambios normativos, se estará respetando la seguridad jurídica si se siguen los parámetros constitucionales establecidos, a su vez, por otras normas para realizar dichos cambios. Así, cuando se varía una norma, no se vulnerará la seguridad jurídica si se respetan los límites materiales y procedimentales establecidos para realizar cambios normativos.

En tal sentido, la seguridad jurídica constituye un principio en los términos de principios constitucionales que hemos esbozado anteriormente. Es decir, es un principio que forma parte del entramado normativo que sirve para el fin último del Estado que es el desarrollo y la protección del ser humano. En ese sentido, resulta ser un principio que busca una formulación adecuada de las normas y su cumplimiento, lo cual a su vez brinda certeza jurídica a los sujetos del ordenamiento.

Así mismo, el principio de seguridad jurídica, en tanto se encuentra dentro de una pluralidad de principios que lo acompañan en la conformación del ordenamiento jurídico, resultará ser un valor no absoluto. Se trata más bien de un mandato de optimización con estructura abierta, el cual admite

límites y cuyo alcance debe ser evaluado en cada caso concreto. Recordemos que los principios se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida de su cumplimiento dependerá en gran parte de los principios que pueden oponérsele en cada caso concreto.

En suma, cuando nos referimos al principio de seguridad jurídica tendremos que se trata de un principio cuya lectura siempre debe hacerse con la perspectiva de que éste se ubica dentro de un esquema constitucional. Es decir, al aplicar este principio siempre debe tenerse en cuenta que se trata de una herramienta del ordenamiento jurídico que sirve para otorgar garantías y para optimizar los derechos fundamentales. En tal sentido, la aplicación de este principio debe procurar realizarse de la manera más coherente posible con los otros valores constitucionales existentes en el sistema. Nótese que la aplicación de principios a la que nos referimos obedece al principio de unidad de la Constitución, reconocido como un principio de interpretación constitucional.

2.3. La seguridad jurídica detrás de la prescripción de cobro de deudas tributarias

En el primer capítulo de esta investigación, hemos señalado que la prescripción extintiva, en general, se encuentra justificada en el principio de seguridad jurídica. En este apartado, pasaremos a evaluar de qué

manera esta justificación se traslada a la prescripción de cobro de deudas tributarias en específico. Así mismo, a partir de lo señalado respecto a las dimensiones de la seguridad jurídica, corresponderá preguntarnos en cuál de estas dimensiones se encontraría la prescripción de cobro de deudas tributarias. Finalmente, realizaremos una evaluación crítica de la fundamentación constitucional que se pretende hacer respecto a esta figura.

Bien, en primer lugar, corresponde indicar de qué manera la seguridad jurídica se traslada a la prescripción de cobro de deudas tributarias. Esta institución busca que (1) los contribuyentes puedan tener cierta previsibilidad respecto a la actuación de la administración y que, en consecuencia, (2) exista cierta certeza y estabilidad en el ordenamiento jurídico tributario. Es decir, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, se busca que las expectativas de los contribuyentes que no han pagado sus deudas por determinado tiempo, puedan consolidarse y no se modifiquen. En tal sentido, si el cobro de una deuda prescribe, se le otorga la seguridad al contribuyente de que años más tarde la administración ya no irá a cobrarle.

A continuación, corresponde preguntarnos qué ámbito de la seguridad jurídica tutelaría una institución como la prescripción de cobro de deudas tributarias. Hemos señalado que la seguridad jurídica tiene un aspecto objetivo (referido a la creación y aplicación de las normas) y un aspecto

subjetivo (referido al conocimiento del derecho y a las expectativas de los miembros del ordenamiento).

Consideramos que la prescripción de cobro de deudas tributarias, en tanto busca tutelar una expectativa y darle estabilidad, se encontraría respaldada por la segunda dimensión del aspecto subjetivo de la seguridad jurídica. Esto es así ya que mediante dicha dimensión del principio se tutelan las expectativas de los sujetos respecto a las consecuencias jurídicas que podría tener su conducta y la de los demás. Así, en este caso, el principio de seguridad jurídica atendería a que los contribuyentes puedan organizar su conducta según ciertas pautas de previsibilidad.

El referido principio serviría para que se tutele la expectativa del no pago de tributos después de transcurrido determinado tiempo. De esta manera, la prescripción de cobro de deudas tributarias encontraría un respaldo en el principio de seguridad jurídica en la segunda dimensión de su vertiente subjetiva (en el aspecto referido a la consolidación de las expectativas). Esta es la fundamentación constitucional que se le otorga a la institución en cuestión y mediante la cual se justifica su existencia dentro del ordenamiento.

En este punto cabe señalar lo siguiente. Es verdad que la fundamentación que se ha realizado históricamente para la prescripción ha tenido que ver

con la previsibilidad y expectativas respecto a las conductas de los sujetos. Así mismo, es verdad que en el caso que estamos analizando existe una expectativa de parte del contribuyente y mediante la institución en cuestión se consigue cierta estabilidad de las relaciones jurídicas. Y, finalmente, es cierto que existe un principio jurídico que respalda la búsqueda de previsibilidad y estabilidad.

Sin embargo, en una lectura constitucional de los principios, consideramos que los alcances de la seguridad jurídica no deberían abarcar la estabilización de situaciones de incumplimiento cuando existen de por medio deberes constitucionales. En otras palabras, consideramos que un valor como la seguridad jurídica no debería utilizarse para satisfacer expectativas de incumplimiento de un deber constitucional, como lo es el deber de contribuir. Esto resulta contrario a la lectura coherente y unitaria que se debe hacer de los principios constitucionales, teniendo en cuenta la proscripción de la arbitrariedad que rige en el paradigma constitucional.

Como ya hemos establecido, uno de los principios de interpretación constitucional es el principio de unidad de la constitución. En tal sentido, consideramos que, en observancia a este principio, se debe tomar en cuenta la importancia de los deberes constitucionales dentro del ordenamiento cuando se hace la lectura de cualquier otro principio dentro del ordenamiento.

Hemos señalado en el apartado anterior que la seguridad jurídica, dentro del esquema del Estado Constitucional, es un principio que lo enriquece y lo fortalece. Y, bajo dicho paradigma, no constituye un valor que deba ser contrario a la justicia dentro del esquema constitucional. Recordemos que, por principio de unidad de la Constitución, la lectura de los valores constitucionales siempre debe hacerse de la manera más coherente posible y respetando la vigencia de otros valores igualmente importantes.

En tal sentido, consideramos que aún bajo la existencia del principio de seguridad jurídica no debería ser atendible una expectativa de no pago de deudas tributarias. Esto ya que se trata de la afectación a un deber constitucional y, consecuentemente, existe también una afectación a los fines constitucionales del tributo. Consideramos que la búsqueda de estabilidad y previsibilidad debe atender siempre a situaciones que sean respetuosas del orden jurídico y de los deberes que existen en el ordenamiento constitucional. Es decir, la seguridad jurídica debe servir siempre a fines constitucionales, no al incumplimiento de obligaciones constitucionales.

A mayor ahondamiento, la expectativa razonable dentro de un esquema constitucional sería que todos los contribuyentes cumplan con todos los deberes que impone la Constitución. En tal sentido, la expectativa que todo contribuyente debería tener es que la administración en algún

momento va a reclamar el tributo que se generó porque dicho contribuyente cayó en un hecho imponible. En otras palabras, el contribuyente que realizó un hecho revelador de riqueza lo que tendría que esperar es que tendrá que tributar por ese hecho. La expectativa a la que atiende la seguridad jurídica no puede consistir en que, dado que la administración no cobró durante un tiempo, ya nunca lo hará. Esto es así porque se trata de una expectativa de incumplimiento constitucional, no de una previsibilidad razonable.

Ahora bien, un punto adicional que resulta importante es que, si bien se sostiene que la prescripción es una institución que sirve para consolidar expectativas de no cobro basadas en el paso del tiempo, la realidad parece indicar un escenario diferente. En un escenario de cultura tributaria débil como es el caso peruano, la existencia de la regla de prescripción de deudas tributarias resulta más bien un estímulo para el no pago. Es decir, en lugar de ser una institución que sirva a expectativas anteriores, la prescripción resulta ser una fuente de las expectativas de incumplimiento tributario.

Esto resulta grave puesto que se trata de una institución que termina por reforzar los, tan perjudiciales, esquemas de elusión y evasión tributaria. Se trataría de una herramienta que, más allá de ser una consecuencia del no cobro por determinado plazo, resulta una causa de que los contribuyentes prefieran no cumplir con sus obligaciones tributarias a

tiempo. Así –tal como hemos adelantado– la prescripción de deudas tributarias se convierte en un estímulo para el no pago de obligaciones que surgen no de manera arbitraria, sino basadas en la existencia de capacidad contributiva, el deber de contribuir, el principio de igualdad, entre otros.

De esta manera, por las razones expuestas, consideramos que la prescripción de cobro de deudas tributarias no debería justificarse en el principio constitucional de seguridad jurídica. Nos parece que se trata de una institución que no encuentra mayor respaldo constitucional, puesto que consideramos que la seguridad jurídica siempre debe servir a fines constitucionalmente legítimos. No así al incumplimiento de deberes constitucionales. Además, consideramos que, en este análisis, debe tomarse en cuenta el rol primordial que juega el tributo en el ordenamiento. Es decir, debe notarse que se trata del sustento esencial para la consecución de fines estatales que sirven al desarrollo de la persona y su dignidad.

Ahora bien, considerando que el sustento histórico de la prescripción ha sido el de la seguridad jurídica y que parece no haber mayor desarrollo respecto a las objeciones que hemos planteado, continuaremos con el desarrollo de esta tesis asumiendo que la seguridad jurídica sí podría tutelar las expectativas y búsqueda de estabilidad del deudor aun cuando se trata del incumplimiento de un deber constitucional. De esta manera,

nos será posible evaluar y criticar la figura de prescripción de cobro de deudas tributarias desde una perspectiva constitucional.



Capítulo III: Propuesta: Imprescriptibilidad del cobro de las deudas tributarias

1. La prescripción tributaria y su relación con valores constitucionales

1.1. Aspectos preliminares

A lo largo de esta investigación, hemos hecho hincapié en la importancia y el rol que juegan los principios dentro del marco del Estado Constitucional. Tanta es la importancia de estos valores en nuestro ordenamiento, que toda disposición normativa debe encontrar un fundamento en algún principio constitucional para que se mantenga de manera legítima. Pues bien, hasta este punto hemos señalado que existiría un fundamento constitucional en la prescripción de cobro de deudas tributarias, la cual sería la seguridad jurídica. En este capítulo, evaluaremos de qué manera la prescripción podría afectar otros valores constitucionales y si el principio que respalda a esta institución (seguridad jurídica) debe ser optimizado frente a tales valores.

De esta manera, corresponde que nos preguntemos cuál es la figura jurídica que se encuentra frente a la prescripción de cobro de deudas tributarias y que podría resultar afectada con la aplicación de esta institución. Puede parecer obvio, pero de igual forma, resulta importante que lo explicitemos: La institución jurídica que se afecta con la prescripción es el cobro de las deudas tributarias por parte del Estado. Pues bien, si esta es la institución que se afecta, corresponde analizar

cuál es el fundamento constitucional que se encuentra detrás. Sólo realizando tal análisis será posible evaluar qué fundamento constitucional debe preferirse en este caso concreto.

Si bien el tributo es una obligación creada por ley en ejercicio del poder estatal, esto no significa que el cobro de tributos tenga únicamente un sustento legal originado en una voluntad arbitraria del Estado. Al contrario, en el marco del Estado Constitucional, el cobro de los tributos tiene necesariamente que estar sustentado en principios constitucionales materiales. Si no fuera así, el cobro de tributos resultaría inconstitucional.

Pues bien, en este capítulo pasaremos a ofrecer las razones por las cuales consideramos que el cobro de deudas tributarias no debería prescribir en el ordenamiento tributario. Para este fin, en primer lugar, nos parece imprescindible poner en evidencia cuál es la función constitucional del tributo y cuál es la relación que encuentra con los derechos fundamentales. Posteriormente, pasaremos a enunciar cuáles son los principios que fundamentan el cobro de deudas tributarias y a la vez a analizar cómo se ven afectados por la prescripción. A continuación, realizaremos un test de ponderación respecto a la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias. Seguidamente, ofreceremos la mirada de otros autores que son de la opinión de que debe regir la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias. Y, finalmente, pasaremos a realizar una propuesta de variación normativa como cierre de la investigación.

1.2. ¿Por qué no debe prescribir el cobro de deudas tributarias?

1.2.1. Función constitucional del tributo y su relación con los derechos fundamentales

En el primer capítulo de esta investigación, se ha hecho énfasis en que la prescripción tributaria tiene una especial naturaleza. Dicha especial naturaleza está basada en la particularidad de la prestación que existe en la relación tributaria. Nos referimos al rol extraordinario que juega el tributo dentro del sistema estatal. Así, dada la importancia estatal del tributo, debe hacerse un análisis muy riguroso cuando se trata de una figura que permite dejar de cumplir con su pago.

Por otro lado, en el segundo capítulo de esta investigación, hemos señalado que los derechos fundamentales son el eje en el paradigma del Estado Constitucional. Los derechos fundamentales son tan importantes que, incluso, repercuten en la definición de democracia y en el actuar que se demanda al Estado. Tal como hemos visto, actualmente, éstos no sólo son facultades de los individuos (perspectiva subjetiva), sino que también constituyen principios rectores para la actuación estatal (perspectiva objetiva).

Pues bien, en este punto, es sumamente relevante poner en evidencia el vínculo que existe entre el tributo y los derechos fundamentales. Nótese que la mayor parte de los ingresos que obtiene el Estado proviene de la tributación. Es decir, los tributos constituyen la principal fuente que tiene el Estado para financiarse y para el cumplimiento de sus fines. Esta realidad implica que exista un vínculo estrecho entre el fenómeno de la tributación y la realización de los derechos fundamentales.

A mayor abundamiento, en primer lugar, los ingresos tributarios resultarán el recurso principal para mantener instituciones que promuevan y protejan los derechos fundamentales. En tal sentido, se trata de la principal fuente económica que permite gozar de un sistema de justicia que tutele a los ciudadanos ante la vulneración de cualquiera de sus derechos. En otras palabras, es un recurso sumamente importante para financiar instituciones como el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial, la Defensoría del Pueblo, etc.

En segundo lugar, el tributo constituye la fuente más importante para financiar y sustentar los servicios esenciales. En tal sentido, servicios como atención médica, seguridad, educación, entre otros, sólo serán posibles si se cuenta con un respaldo fiscal que permita brindarlos efectivamente. Estos servicios tienen una relación directa con la

realización de diversos derechos fundamentales, entre ellos encontramos el derecho a la salud, a la vida, la educación, etc.

En tercer lugar, el tributo juega un papel esencial como recurso principal para mantener y garantizar el funcionamiento de instituciones que resguarden el esquema democrático. Esto implica que se trata de un recurso muy importante para garantizar la limitación de los poderes estatales y procurar la continuidad de la conquista democrática. En tal sentido, el tributo constituye un recurso que permite financiar instituciones como el Jurado Nacional de Elecciones, la ONPE, etc., y a su vez, proteger derechos políticos.

Como se puede observar, los tributos constituyen no sólo un recurso importante para el financiamiento de los derechos fundamentales, sino que constituyen el recurso más importante. Nótese, además, que tal como hemos señalado a lo largo de este trabajo, el Estado en el paradigma constitucional no puede tener un rol pasivo en la garantía de los derechos fundamentales. Desde que estos constituyen principios de actuación del Estado, se demanda que todo el aparato público actúe de manera que la protección a los derechos del ciudadano sea cada vez más efectiva y mejor. Para tal finalidad, es imprescindible disponer de recursos.

En tal sentido, debemos hacer énfasis en que el pago de deudas tributarias es un medio para la actuación del Estado en su rol de garante de los derechos fundamentales. Y como tal, el cumplimiento del pago de tributos resulta un medio para la realización de la persona humana y de su dignidad. Esto sucede en coherencia con el esquema del Estado Constitucional, donde todos los aspectos de la Nación, incluido el aspecto económico, se orientan a la realización de la persona humana y sus derechos.

En ese orden de ideas, el tributo —como recurso con función constitucional— es una prestación que siempre debe ser analizada minuciosamente cuando se regula. Y, aún más, es necesario evidenciar su rol constitucional cuando se pretende que un grupo de contribuyentes deje de pagar tributos ciertos y ya liquidados. Sólo se puede permitir que algo así suceda si existen razones constitucionales suficientes que respalden y justifiquen el no pago.

Después de haber puesto en evidencia el rol constitucional del tributo, corresponde evaluar si la prescripción de cobro de deudas tributarias se encuentra suficientemente justificada. Para ese fin, en primer lugar, enunciaremos la afectación a los valores constitucionales que se da mediante la figura de la prescripción; y, en segundo lugar, haremos un análisis respecto al principio de seguridad jurídica, justificación

constitucional de tal figura. En dicho análisis, corresponderá preguntarse si habría forma de optimizar el mismo principio sin generar mayor afectación a otros bienes constitucionales.

1.2.2. Afectación a valores constitucionales por la prescripción de cobro de deudas tributarias

1.2.2.1. El deber de contribuir

a. El deber de contribuir: fundamento para el cobro de deudas tributarias

El cobro de deudas tributarias se fundamenta en la existencia del deber constitucional que tenemos todos los ciudadanos de contribuir a las arcas públicas. El deber de contribuir es un valor constitucional que se explica en la necesidad del Estado de acceder a recursos para poder mantenerse y cumplir sus fines. Si bien este valor no se ha reconocido expresamente en nuestra Constitución, su existencia y categoría constitucional son innegables, como veremos a continuación.

Existe, entre los ciudadanos, un acuerdo implícito para constituir una entidad estatal que sea capaz de proteger los derechos fundamentales, financiar los servicios esenciales y mantener el esquema democrático. Este acuerdo es conocido como el contrato social, respecto al cual filósofos políticos como Tomas Hobbes o John

Locke han reflexionado ampliamente. Más allá de las grandes reflexiones que este tema ha suscitado, lo cierto es que hoy en día, es innegable que nuestra condición de ciudadanos obedece a que nos encontramos dentro de esquemas estatales. De esta manera, resulta claro que la existencia del Estado es imprescindible para la vida en sociedad.

Así pues, cabe advertir que, si el esquema estatal resulta forzoso para la vida en sociedad, también resultará forzoso que existan recursos que permitan mantener ese esquema estatal. De otra manera, el Estado no encontraría forma de solventar sus gastos, que en última instancia son gastos que obedecen a las necesidades de la ciudadanía. En tal sentido, es claro que el Estado requiere recursos para afrontar los deberes que los propios ciudadanos le han encomendado en virtud del contrato social. Dentro de este marco, el principal recurso que tiene el Estado para financiarse y para el cumplimiento de sus fines es el tributo.

En este orden de ideas, todos los ciudadanos miembros de una sociedad tienen la obligación de contribuir al mantenimiento del Estado y al cumplimiento de sus fines mediante el pago de las obligaciones tributarias. Esto es, como ya hemos señalado, en virtud del interés que tiene toda sociedad de que su esquema estatal tenga continuidad y de que, a partir de él, se concreten determinados

objetivos sociales, económicos, políticos, etc. Así, el principio de deber de contribuir indubitablemente tiene una implicancia constitucional, pues es uno de los aspectos necesarios para la existencia y mantenimiento de todo Estado y, por ende, también para la existencia del Estado Constitucional.

Ahora bien, cabe señalar que, en el esquema del Estado Constitucional, el rol del Estado para la concreción de determinados fines es aún mucho más importante. Tal como hemos señalado en el segundo capítulo, dentro del esquema del Estado Constitucional, los derechos fundamentales tienen un aspecto objetivo, según el cual éstos constituyen principios rectores para la actuación del Estado. En tal sentido, el aspecto objetivo de los derechos fundamentales demanda un hacer del Estado.

En tales circunstancias, los órganos estatales tienen la obligación de ejecutar todas las políticas públicas posibles para brindar una efectiva tutela de los derechos fundamentales. Esta premisa implica aún un mayor compromiso de parte de los ciudadanos con la contribución a las arcas públicas para que el Estado pueda cumplir con aquello que se le exige. De otra manera, el Estado no podrá concretizar el ámbito objetivo de los derechos fundamentales, puesto que verá limitado su actuar si no existen suficientes recursos.

Ahora bien, respecto al reconocimiento del principio del deber de contribuir en nuestro ordenamiento, cabe señalar lo siguiente. En primer lugar, debe notarse que la Constitución Política de 1993 no reconoce de manera explícita el deber de contribuir, como sí lo hacía la Constitución de 1979. Sin embargo, la Constitución actual señala cuales son los límites de la potestad tributaria. En el artículo 74, se establece el procedimiento para la creación de tributos y también los límites a la potestad tributaria.

El hecho de que la Constitución establezca los lineamientos para la creación de tributos y señale los límites a la potestad tributaria, implica el reconocimiento de la existencia de los tributos en el ordenamiento. Esto obedece, como ya hemos señalado, a que el esquema estatal se sostiene financieramente en el sistema tributario. De esta manera, la Constitución, al establecer límites a favor de los contribuyentes, parte de la premisa no explícita de que dichos contribuyentes tienen la obligación de aportar al fisco, pero bajo la protección de determinados principios. En tal sentido, puede concluirse que el deber de contribuir es un principio implícito en la Constitución, lo cual ha sido reconocido en la jurisprudencia y la doctrina como puede verse a continuación.

El Tribunal Constitucional, en su jurisprudencia, ha reconocido este principio en varias oportunidades. Así, por ejemplo, en la sentencia del Expediente N° 2727-2002 AA/TC, el máximo intérprete de la

constitución señala: “el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”. (Fundamento 9). Por otro lado, en la sentencia del Expediente 00004-2004-AI/TC, el referido tribunal sostiene que “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 de Derecho como un Estado Social de Derecho (art. 43 de la Constitución) (Fundamento 9).

Respecto a la última sentencia citada, Luis Durán señala:

Como se ve, en este caso, el TC deduce el Deber de Contribuir de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en la dimensión individual como social de éste, así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas y de una intervención – mayor o menor – en la regulación del proceso económico (2004: 17).

De esta manera, podemos ver que, en la jurisprudencia, el deber de contribuir se ha derivado y se ha vinculado con el deber de solidaridad puesto que ambos principios persiguen la consecución de un orden social cuyo centro sea la realización personal.

Adicionalmente, debe señalarse que el deber de contribuir se ha extendido también a los deberes de colaboración que deben ejercer los terceros para que pueda darse una adecuada recaudación. Así lo

han reconocido diversos autores en la doctrina. Tal es el caso de Luis

Durán quien señala:

Conforme he venido señalando, se podría concluir que, aunque de manera aún no orgánica o incompleta, la doctrina del TC peruano hoy ha conceptualizado el Deber de Contribuir por parte de:

El contribuyente del tributo, caso en el que lo ha ligado a la capacidad contributiva como base para el ejercicio de dicho deber.

Otros sujetos que participan de la relación jurídica tributaria, vía obligaciones formales o sustantivas, para quienes se liga al Principio de Solidaridad como bien jurídico constitucional independiente.

Los terceros que participan vía deberes de información tributaria u otras obligaciones de colaboración, para quienes el deber se deriva del Principio de Solidaridad como bien jurídico constitucional independiente (2004: 18).

Esta conceptualización del deber de contribuir ha servido para justificar medidas que sirven para fortalecer la lucha contra la elusión y la evasión tributarias. Respecto a este punto, cabe decir que, si bien para nosotros es claro que se trata de un bien constitucionalmente legítimo y, por lo tanto, perseguible mediante diferentes medidas, se trata de un aspecto donde todavía existe debate. De cualquier manera, este es una controversia que excede los fines de la presente investigación, por lo que, si bien es importante dejarla enunciada, no cabe realizar un desarrollo al respecto.

En resumen, hemos señalado que el deber de contribuir es un principio que se deriva del propio contrato social, puesto que es necesario que el Estado obtenga recursos para que pueda mantenerse. Se trata de un principio implícito en la Constitución, el cual ha sido reconocido en la jurisprudencia del Tribunal

Constitucional. En dichas sentencias, el mencionado tribunal vincula el deber de contribuir con el deber de solidaridad. De esta manera, se evidencia que en el fundamento del principio deber de contribuir, existe a su vez un fundamento que respalda el cobro de deudas tributarias.

b. La afectación del deber de contribuir mediante la prescripción

De acuerdo a lo que hemos señalado en el primer capítulo, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, la Administración Tributaria queda impedida de exigir el pago de sus deudas a los contribuyentes. Esto quiere decir que aquellos obligados a aportar a las arcas del Estado encontrarán en la prescripción una manera de ya no cumplir con tales obligaciones.

Ahora bien, por otro lado, hemos señalado que el deber de contribuir constituye un principio constitucional implícito, el cual debe ser observado por todos los ciudadanos. Este principio consiste en que todos los miembros del Estado aporten a las arcas públicas para que la entidad estatal pueda concretar sus fines. No obstante, cuando opera la prescripción de cobro de deudas tributarias, los ciudadanos dejan de cumplir con el principio de deber de contribuir.

Cabe preguntarse de qué manera la prescripción, basada en la seguridad jurídica, afecta al bien constitucional “deber de contribuir”. El contribuyente que se acoge a la prescripción de cobro de deudas tributarias ya no las asumirá ni total ni parcialmente. En consecuencia, existe una afectación al deber de contribuir, puesto que el ciudadano que en principio debía aportar a las arcas públicas, lo dejará de hacer completamente gracias a la prescripción de cobro de deudas tributarias.

Debe notarse que, en el esquema del Estado Constitucional, la afectación al deber de contribuir es aún más seria. Esto sucede ya que bajo este paradigma existe un aspecto objetivo de los derechos fundamentales, el cual implica un rol activo del Estado. Se afecta con mayor intensidad el deber de contribuir ya que al dejar de pagar las obligaciones tributarias, disminuyen de manera importante los recursos que tendrá el Estado. Esta reducción en los recursos estatales tendrá una repercusión en la concretización de políticas públicas posibles para brindar una efectiva tutela de los derechos fundamentales.

Finalmente, cabe señalar que el deber de contribuir, como todos los otros bienes constitucionales, no es absoluto, por lo que admite ciertas limitaciones. Sin embargo, debe recordarse que toda limitación debe ser razonable y proporcional. En este caso concreto, nótese que la

prescripción de cobro de deudas tributarias no limita leve ni parcialmente el deber de contribuir. Sino que, al aplicar dicha figura, se vulnera el deber de contribuir en su totalidad, pues se afecta su contenido más básico que consiste en que todo ciudadano debe aportar al fisco.

En tales circunstancias, resulta claro que existe una afectación al deber de contribuir, puesto que se sacrifica totalmente dicho valor constitucional. Este sacrificio se realiza en virtud de otro bien constitucional que se encuentra respaldando la prescripción: la seguridad jurídica. En este punto corresponde dejar enunciadas algunas preguntas como: ¿es esta afectación razonable y proporcional? ¿es necesaria? ¿podría existir otra medida menos gravosa con el deber de contribuir, pero igualmente satisfactoria con la seguridad jurídica? Las respuestas a estas preguntas se desarrollarán en el segundo apartado de este tercer capítulo.

1.2.2.2. La capacidad contributiva

a. La capacidad contributiva: fundamento para el cobro de deudas tributarias

En el apartado anterior, se ha hecho énfasis en que el deber de contribuir es un valor constitucional que se explica en la necesidad

que tiene el Estado de acceder a recursos para cumplir sus fines. Pues bien, dada esta necesidad, el Estado va a estar legitimado para crear, modificar y derogar tributos según considere conveniente. Esta facultad se denomina potestad tributaria.

De esta manera, dentro del fenómeno de recaudación, podemos identificar que existen dos aspectos que se derivan del propio contrato social y que se complementan entre sí. Por un lado, desde la posición de los ciudadanos, existirá un deber de contribuir al Estado con recursos que permitan la vida en sociedad. Y, por otro lado, desde la posición del Estado, existirá una potestad tributaria legitimada en la necesidad de recursos para el cumplimiento de fines estatales.

El principio de capacidad contributiva es un valor que se relaciona con ambos aspectos de la tributación. En primer lugar, este principio está vinculado con el deber de contribuir puesto que todo ciudadano tendrá la obligación de aportar al fisco, pero sólo en la medida de sus posibilidades económicas (es decir, según su capacidad). Y, en segundo lugar, la capacidad contributiva está también vinculada con la potestad tributaria, puesto que constituye un límite para el Estado en la creación y modificación de tributos.

Usualmente, el desarrollo del principio de capacidad contributiva se realiza desde la perspectiva de los límites a la potestad tributaria; es

decir, en relación al segundo aspecto al que nos hemos referido. De esta manera, se suele invocar a la capacidad contributiva para reclamar que exista proporcionalidad en los tributos que el fisco exige. Es decir, mediante este principio, se reclama que los tributos no resulten excesivos para la capacidad económica de cada contribuyente.

No obstante, el desarrollo que realizaremos en esta investigación respecto a la capacidad contributiva no se centra en el aspecto de límite al fisco, sino que nos interesa poner en relieve la vinculación de este principio con el deber de contribuir. En tal sentido, pasaremos a explicar cómo es que el principio de capacidad contributiva se vincula con dicho deber y, en consecuencia, se trata de un valor constitucional que justifica el cobro de deudas tributarias.

La capacidad contributiva, al igual que el deber de contribuir, no se encuentra explícitamente en la Constitución Política de 1993. Sin embargo, se trata de un principio implícito cuya existencia e importancia son innegables. Al respecto, Sandra Sevillano señala que “la capacidad contributiva es la regla básica -aunque puede no ser la única- en el reparto o distribución de la carga tributaria entre todos los llamados a financiar al Estado” (Sevillano 2019: 45).

Para conceptualizar tan importante valor más ampliamente, recurriremos al desarrollo jurisprudencial realizado por el máximo intérprete de la Constitución. En la Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional desarrolla el concepto del principio de capacidad contributiva, recurriendo a su vez a la doctrina argentina. De esta manera, señala:

11. Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: "(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible". Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

En tal sentido, puede observarse que el principio constitucional de capacidad contributiva alude a la aptitud del ciudadano para aportar al fisco, la cual se determina en función de los hechos manifestadores de riqueza y la política estatal que los considere hecho imponible. Pues bien, en este punto, corresponde analizar de qué manera este bien constitucional se vincula con el deber de contribuir y explicar por qué se trata de un valor que justifica el cobro de deudas tributarias.

La capacidad contributiva tiene un vínculo estrecho con el deber de contribuir y, por lo tanto, con la facultad de la administración para cobrar deudas tributarias. Si un ciudadano revela riqueza mediante determinados sucesos y, tanto es así, que Estado prevé que dicha manifestación debe ser un hecho imponible; entonces se puede afirmar que dicho ciudadano tiene el deber inexorable de aportar al fisco. Es decir, dado que el contribuyente cuenta con una capacidad económica cierta y gravada, la consecuencia natural, como ciudadano parte de una sociedad, es que aporte al Estado de manera proporcional a dicha capacidad.

De estas ideas, es importante destacar tres aspectos para entender el por qué el principio de capacidad contributiva justifica el cobro de deudas tributarias. En primer lugar, debe quedar claro que el contribuyente al que se le exige el pago de un tributo, ostenta una capacidad económica cierta. Esto es así ya que el contribuyente ha caído en el hecho imponible, lo cual a su vez denota una manifestación de riqueza.

Recordemos que, para la creación y la aplicación de todo tributo, se ha tenido que hacer una evaluación de las manifestaciones de riqueza y una valoración conjunta de los otros valores constitucionales. Es decir, se ha seguido un procedimiento constitucional mediante el cual se ha hecho una evaluación de por qué se debe gravar determinado

hecho revelador de riqueza. En tal sentido, partiendo de la constitucionalidad de los tributos existentes en el sistema, tendremos que en todo hecho imponible se ha realizado una ponderación de valores. De manera que se garantiza que no se exija el pago de tributos a ciudadanos que no cuenten con capacidad económica y, por consiguiente, tampoco cuenten con capacidad contributiva.

Ahora bien, en segundo lugar, debe notarse que dicha capacidad contributiva está situada en un marco de convivencia social. En tal sentido, el contribuyente que ostenta capacidad económica es parte de una sociedad cuyo Estado necesitará recursos para cumplir sus fines. Es más, en algunos casos, la obtención y protección de la capacidad económica de los ciudadanos tendrá estrecha relación con que el Estado esté en condiciones óptimas de cumplir sus fines.

Nos referimos a que, para que los ciudadanos puedan gozar de condiciones que permitan su desarrollo económico y lo protejan, el Estado necesariamente debe ofrecer ciertas garantías. Una de estas garantías consiste en que exista un aparato jurídico que sea capaz de resguardar el derecho de propiedad, libertad de empresa, libertad de contratar, etc. Así mismo, es necesario que el Estado garantice la continuidad del sistema democrático, puesto que sólo de esta manera, se puede asegurar que los derechos de los contribuyentes se harán respetar.

En tal sentido, como ya hemos señalado antes, todos los ciudadanos deben aportar al fisco en tanto existe un interés mutuo en que se cumplan los fines estatales. Sin embargo, al tener en cuenta que existen fines estatales relacionados a la generación de capacidad económica en los ciudadanos, existe incluso un interés mayor en que la continuidad del sistema estatal. Esto es así ya que los titulares de dicha capacidad económica serán los primeros interesados en que exista un aparato jurídico que la proteja.

De esta manera, aquellos que gozan de capacidad económica deberán tener en cuenta de que las condiciones para llegar a dicha situación y la protección de la misma necesitan del Estado. En tales circunstancias, si un ciudadano realiza hechos reveladores de riqueza y cae en un supuesto de imposición, el deber de contribuir al fisco que tiene es aún más claro. Esto ya que el ciudadano titular de capacidad económica es uno de los primeros interesados en que la protección estatal y la continuidad del sistema se materialicen.

Finalmente, en tercer lugar, debe notarse que, a partir del principio de capacidad contributiva, el aporte que se le exigirá a cada ciudadano será proporcional a sus posibilidades. Este es uno de los aspectos más importantes de este principio, puesto que postula que, si bien todo ciudadano debe aportar a las arcas del Estado, dicho aporte será

únicamente en función de su capacidad. En tal sentido, las exigencias que se le hacen a los contribuyentes son proporcionales a sus hechos reveladores de riqueza.

En ese orden de ideas, partimos de la premisa de que los tributos existentes en nuestro ordenamiento han pasado por una evaluación constitucional que garantiza que no resulten excesivos o vulneratorios del derecho de propiedad u otros derechos de los contribuyentes. Y con esa premisa, es posible señalar que cada ciudadano sólo deberá pagar a la Administración Tributaria aquello que le corresponda en función de su riqueza. De esta manera se evidencia, que se trata de una obligación no arbitraria, la cual debe ser cumplida sin excepciones.

En suma, el principio de capacidad contributiva constituye un fundamento para el cobro de deudas tributarias. Esto es así ya que (1) sólo se cobrarán tributos a aquellos que realicen hechos reveladores de riqueza que el Estado haya previsto como hechos imposables, (2) los agentes titulares de capacidad económica necesitan de un estado que proteja y permita que alcancen dicha condición y, para tal fin se necesitan recursos que financien al Estado y (3) el cobro de deudas tributarias se realizará en función de las posibilidades de cada contribuyente, nunca de manera desproporcional.

En tal sentido, concluimos que, si existe capacidad contributiva, el ciudadano tiene la obligación de aportar al fisco. Mediante este principio, el fenómeno recaudatorio resulta proporcional y está legitimado dentro del Estado Constitucional. De esta manera, cabe recordar que nos encontramos en un Estado de respeto de derechos fundamentales, pero a la vez de cumplimiento de deberes.

b. La afectación del principio de capacidad contributiva mediante la prescripción

Según lo que hemos señalado en el primer capítulo de esta investigación, la prescripción de deudas tributarias es una figura jurídica mediante la cual los contribuyentes pueden dejar de cumplir sus obligaciones en virtud del paso del tiempo. De esta manera, cuando una deuda tributaria prescribe, el contribuyente titular de dicha deuda ya no tiene que pagarla.

Por otro lado, hemos señalado que la capacidad contributiva es la aptitud de cada ciudadano para aportar al fisco, la cual se determina en función de los hechos manifestadores de riqueza y la política estatal que los considere hecho imponible. Así mismo, se ha establecido que, a partir de este principio, puede sostenerse que todo ciudadano que ostente capacidad contributiva, tiene el deber de contribuir con las arcas del Estado. Se trata de un principio que,

aunque no está en la Constitución, constituye una de las bases del sistema impositivo.

En este punto, cabe preguntarse de qué manera el principio de capacidad contributiva puede verse afectado por el instituto de la prescripción. Nótese que el ciudadano que se beneficia de la prescripción a pesar de haber realizado hechos generadores de riqueza gravados por el Estado, no tributa. En tales circunstancias existiendo una capacidad económica, el contribuyente la conserva en su totalidad. Es decir, éste no entrega al fisco la parte de su riqueza con la cual debería apoyar el cumplimiento de fines estatales.

Es necesario recordar que el tipo de prescripción tributaria que estamos evaluando en esta investigación es la prescripción de cobro de deudas tributarias. Es importante resaltar este punto, ya que, en la etapa de cobro de deudas, existen valores ya determinados y ciertos para el contribuyente. Esto quiere decir que posteriormente al proceso de determinación de la deuda (hecha por el contribuyente, por la administración o por ambos) se procede a exigir su pago. De esta manera, puede sostenerse que en la etapa de cobro ya existe una deuda tributaria cierta, la cual a su vez revela la presencia inexorable de la capacidad contributiva.

En tales circunstancias, no cabe duda de que existe una afectación al principio de capacidad contributiva cuando prescriben las deudas tributarias. Esto es así puesto que hemos señalado que la capacidad contributiva establece que, si un ciudadano es titular de ésta, tiene el deber constitucional de contribuir al fisco. En tal sentido, al operar la prescripción, el ciudadano deja de cumplir con sus obligaciones tributarias a pesar de tener la capacidad económica para realizarlo.

Se trata de una afectación directa en términos económicos al fisco. El contribuyente conserva una riqueza mayor a la que debería y no aporta a la sociedad económicamente. Esto implica dejar de aportar incluso para la continuidad del Estado que garantiza la obtención de la capacidad económica que de la que es titular. Así también implica dejar de aportar a todos los fines constitucionales a los que sirve el tributo tales como brindar servicios básicos y mantener las instituciones estatales.

Por otro lado, debemos señalar que aquel contribuyente con capacidad contributiva sólo debía aportar en función de dicha capacidad; la obligación tributaria no excede las posibilidades del ciudadano. En tal sentido, es grave que, existiendo un juicio de proporcionalidad en función a la riqueza de cada uno, el contribuyente deje de cumplir con dicha obligación. El beneficiario de la prescripción no paga parcial ni totalmente su deuda tributaria y la administración

no puede realizar ninguna acción para exigírselo. Esto constituye una vulneración clara al principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, debe quedar claro que la capacidad contributiva no constituye un bien constitucional superior ni absoluto. Se trata de un bien, como todos los otros valores constitucionales, que convive con otros principios y que puede ser limitado dependiendo del caso concreto. Sin embargo, debe recordarse que toda limitación debe ser proporcional y no pueden afectar excesivamente al principio de capacidad contributiva.

En tales circunstancias, la afectación al principio de capacidad contributiva resulta —como la afectación al deber de contribuir— evidente. Esta afectación se realiza en virtud de otro bien constitucional que se encuentra respaldando la prescripción: la seguridad jurídica. En este punto, al igual que respecto al deber de contribuir, corresponde preguntarse: ¿es esta afectación razonable y proporcional? ¿es necesaria? ¿podría existir otra medida menos gravosa con la capacidad contributiva, pero igualmente satisfactoria con la seguridad jurídica? Las respuestas a estas preguntas se desarrollarán en el segundo apartado de este tercer capítulo.

1.2.2.3. La igualdad tributaria

a. La igualdad tributaria: fundamento para el cobro de deudas tributarias

Un tercer principio en el cual se sustenta el cobro de deudas por parte del fisco es el principio de igualdad tributaria. Se trata de un principio que se encuentra enunciado en la Constitución de 1993 como un límite a la potestad tributaria. No obstante, en este apartado, se explicará que adicionalmente se trata de un principio por el cual todos los contribuyentes deben aportar a las arcas públicas. Y, en consecuencia, se sostendrá que constituye un principio que sirve de fundamento para el cobro de deudas tributarias a todos los contribuyentes.

El principio de igualdad tributaria es un principio que se encuentra consagrado en el artículo 74 de la Constitución Política. En dicho artículo, se dispone 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.” De esta manera, se enuncia el principio de igualdad como un límite a la potestad tributaria y como una garantía para los ciudadanos.

Sin embargo, para ahondar en el contenido del principio en cuestión, cabe remitirse a lo desarrollado por la jurisprudencia y la doctrina al respecto. En primer lugar, cabe referirse a lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 5970-2006-PA/TC, en la que se indica:

15. En el caso de la evaluación de la materia tributaria, este Colegiado considera imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa - ideal que no es ajeno el Estado peruano- se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin, distinción ni privilegios; siendo este, prima facie, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación. Así, en palabras de Uckmar, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) en sentido jurídico, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) en sentido económico, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar.

Puede observarse que, para esta sentencia del Tribunal Constitucional, el principio de igualdad tributaria implica (1) que todos los ciudadanos se encuentren sometidos a la tributación y (2) que la recaudación se realice apelando al principio de capacidad contributiva. Este último aspecto se refiere a que aquellos contribuyentes con capacidad contributiva parecida aporten de manera similar y aquellos que tengan posibilidades económicas diferentes, aporten en función de cada una de esas posibilidades.

Respecto a la relación que existe entre los principios de igualdad y capacidad contributiva, resulta relevante remitirse a lo expuesto por Sandra Sevillano. La referida autora señala:

En la medida de que el pago de los tributos va a estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la igualdad tributaria consiste en tratar igual aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidades contributivas diferentes, de tal modo que se propicie una igualdad tributaria reflejada en el similar esfuerzo que debe demandar a los sujetos el pago de un tributo.

En ese sentido, la ley tributaria propicia una igualdad entre las distintas capacidades tributarias. Esta no es una igualdad en términos absolutos que pone a todos en un mismo nivel -ello acarrearía inequidades-, sino, por el contrario, una igualdad relativa que permite a cada uno pagar de acuerdo a sus posibilidades económicas (Sevillano 2019: 46).

Ahora bien, de manera más específica, se puede hablar de dos tipos de igualdad tributaria: una primera llamada igualdad horizontal y otra que se denomina igualdad vertical. La primera se refiere a que todos los ciudadanos que gozan de un determinado nivel de riqueza económica deben estar sometidos a un mismo nivel de carga tributaria. Y la segunda está referida a que cuando un contribuyente es titular de mayor riqueza económica debe soportar mayor carga tributaria, mientras que los contribuyentes que tienen una menor riqueza soportarán una menor carga tributaria (Ruiz de Castilla 2017: 59).

Entonces, el principio de igualdad tributaria es un principio que justifica el cobro de deudas tributarias por las siguientes razones. En primer lugar, se trata de un principio que dispone que todos deben contribuir con las arcas del Estado, por lo que la Administración Tributaria está

facultada a cobrarles a todos los contribuyentes sin excepciones. Es decir, por el principio de igualdad ningún ciudadano debe dejar de cumplir con su obligación de contribuir al fisco. Si así lo hiciere, ese ciudadano está vulnerando la igualdad en función de sus pares que sí cumplen con sus obligaciones tributarias.

Así, el hecho de que uno de los contribuyentes no pague sus deudas afecta a los que sí cumplen con dicha obligación. Esto es así ya que ubica en una posición de mayor riqueza a quien no cumple con sus obligaciones y, en una posición de menor riqueza a quien sí lo hace. Se trata de un escenario arbitrario puesto que todo ciudadano como miembro de la sociedad es titular del deber de contribuir al que hemos hecho referencia en líneas anteriores.

En segundo lugar, el principio de igualdad tributaria justifica el cobro de deudas tributarias en razón de la capacidad contributiva. Si un contribuyente es titular de una riqueza x y paga cierto tributo, lo natural es que a todos aquellos contribuyentes con riqueza x se les cobre el mismo tributo en la misma proporción. Consecuentemente, al contribuyente que tenga una riqueza menor, no se le cobrará el tributo en la misma proporción, sino en la que corresponda según su menor nivel de riqueza.

De esta forma, se evidencia que, por igualdad tributaria, todos los contribuyentes se encuentran obligados a pagar sus deudas tributarias. Y, por consiguiente, la Administración Tributaria se encuentra facultada a cobrar todas las deudas tributarias por igual, atendiendo a la capacidad contributiva de cada ciudadano.

b. La afectación del principio de igualdad mediante la prescripción

Según lo que hemos señalado en el primer capítulo de esta investigación, la prescripción de deudas tributarias es una institución mediante la cual los contribuyentes pueden dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias en virtud del paso del tiempo. De esta manera, cuando una deuda tributaria prescribe, el contribuyente titular se encuentra facultado para ya no pagarla.

Por otro lado, hemos establecido que la igualdad tributaria se refiere a que (1) todos los ciudadanos deben aportar a las arcas del Estado, en tanto son parte de la sociedad y (2) los ciudadanos con la misma capacidad contributiva deben aportar en la misma proporción a los fines estatales, mientras que aquellos que tienen capacidad contributiva diferente, aportan también en proporción diferente.

Ahora bien, cabe preguntarse si el principio de igualdad tributaria podría verse afectado por la aplicación de la prescripción de cobro de deudas tributarias. Adviértase que el ciudadano que se beneficia de la prescripción, deja de contribuir a las arcas del Estado como sí lo tienen que realizar sus pares. Es decir, aun cuando el contribuyente ostenta la misma capacidad contributiva que otros ciudadanos, no contribuye en la misma proporción que ellos. El contribuyente beneficiado con la prescripción conserva una riqueza que no se ve afectada por los tributos.

De esta manera, frente al fisco, el ciudadano que se beneficia con la referida institución recibe un trato diferenciado por parte del Estado. Una vez que actúa la prescripción de cobro de deudas tributarias, el contribuyente ya no se encuentra sujeto a las potestades que tiene la administración para exigirle el pago. Queda claro que en este escenario existe un trato diferenciado basado fundamentalmente en el transcurso del tiempo.

Ahora bien, es cierto que el principio de igualdad dispone que puede brindarse un trato diferenciado, siempre que éste se encuentre justificado. Sin embargo, en este caso particular consideramos que no existe una razón suficiente para realizar la siguiente diferenciación: exigir a algunos contribuyentes que cumplan con sus obligaciones y a otros que no. La única razón que media para realizar dicha

diferenciación es el transcurso del tiempo y la seguridad jurídica que respalda esta institución. Consideramos que no se trata de una razón suficiente para dejar de lado los principios de deber de contribuir y de capacidad jurídica con los cuales otros contribuyentes sí se encuentran comprometidos.

En tal sentido, existe una transgresión al principio de igualdad tributaria al beneficiar a algunos contribuyentes mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias. En primer lugar, se vulnera este principio porque, mediante dicha figura, se establece que ya no todos los ciudadanos estarán obligados a contribuir con el Estado para el cumplimiento de sus fines. Sino que dispone que sólo algunos tendrán que hacerlo y, aquellos que logren cumplir determinado tiempo sin pagar, después tendrán una herramienta para ya nunca realizar el pago.

En segundo lugar, se vulnera dicho principio porque aun cuando dos contribuyentes ostentan la misma capacidad contributiva, el que se beneficie con la prescripción podrá conservar la totalidad de su riqueza mientras que el que no, verá su riqueza disminuida por el pago de tributos. Esta es una diferenciación que, como ya hemos visto, afecta el principio de capacidad contributiva y, consecuentemente, afecta también el principio de igualdad tributaria.

El escenario descrito es sumamente lesivo para los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias, puesto que se les está dando un trato diferenciado frente a los que son sus iguales. Mas aún consideramos que la prescripción tributaria es una institución que premia el no cumplimiento de pago de tributos y pone en una posición más beneficiosa a aquellos que no cumplen con un deber general que es el de aportar a las arcas estatales. Se trata de un escenario muy nocivo para la cultura tributaria, pues el mensaje que se brinda a los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias es que ellos podrían estar en una mejor posición económica si logran que el pago de su deuda prescriba.

1.2.3. ¿Optimizar la seguridad jurídica? Ponderación de principios constitucionales en el caso concreto

En el segundo capítulo de esta investigación, se ha señalado que, bajo el paradigma del Estado Constitucional, existe una convivencia de principios, la cual refleja la pluralidad de valores constitucionales. En esa pluralidad, es común que existan no sólo principios que se refuerzan entre sí, sino también principios que se contraponen entre ellos. Un caso claro de contraposición de principios es el que se ha evidenciado en páginas anteriores con la existencia de la prescripción de cobro de deudas tributarias. Nos referimos a la oposición que existe

entre, por un lado, los principios de igualdad, capacidad contributiva y deber de contribuir versus, por otro lado, el principio de seguridad jurídica.

Pues bien, cuando existe una contraposición de principios lo que corresponde es realizar una ponderación de los valores constitucionales enfrentados para determinar la solución al caso concreto. En este caso, la institución que resulta lesiva de valores constitucionales es la regla según la cual el cobro de deudas tributarias debe prescribir a los cuatro años. Nótese que nos encontramos frente a una norma de tipo regla, la cual vulnera los principios constitucionales señalados.

Recordemos que el test de ponderación o proporcionalidad brinda una estructura argumentativa que permite evaluar la aplicación de principios y determinar de qué manera debe resolverse el conflicto en el caso concreto. La estructura del test es la siguiente: (1) Juicio de idoneidad o adecuación, (2) juicio de necesidad (mínima intervención) y (3) ponderación o proporcionalidad en sentido estricto. Pasaremos a aplicarlo respecto a la norma que dispone la prescripción de cobro de deudas tributarias.

1.2.3.1. Juicio de idoneidad o adecuación

Para poder realizar la ponderación de principios en el caso en el que nos ocupa, corresponde realizar, en primer lugar, el juicio de idoneidad. Este primer paso del test, está a su vez compuesto por dos sub pasos. Primero debemos analizar si existe un fin constitucional que respalda la prescripción de cobro de deudas tributarias. Y, segundo, debemos examinar si existe una relación de medios y fines entre la medida en cuestión y la finalidad constitucional que se determine.

Respecto a este paso en el test de ponderación, Robert Alexy señala:

El principio de adecuación excluye el empleo de medios que perjudican la realización de al menos un principio, sin promover al menos un principio o meta a cuya realización sirven. Si un medio M que fue establecido para promover la realización de un principio Pa, no fuera idóneo para esto más sí perjudicara la realización de Pb; entonces de omitirse M no se originarían costos para Pa ni para Pb, aunque sí los habría para Pb de emplearse M. Pueden Pa y Pb ser realizados conjuntamente en más alta medida, relativamente a las posibilidades materiales, de no producirse M; tomados conjuntamente, Pa y Pb prohíben el uso de M. Esto muestra que el principio de idoneidad no es otra cosa que una manifestación de la idea del óptimo de Pareto una posición puede mejorarse sin originar desventajas a otra (2009: 8).

Pues bien, en ese orden de ideas, corresponde determinar si la prescripción de cobro de deudas tributarias encuentra una finalidad constitucional. En el segundo capítulo de esta investigación, hemos explicado que históricamente se considera que existe un fin

constitucional detrás de esta institución: la seguridad jurídica. Hemos señalado que la institución en cuestión se encuentra respaldada por una de las dimensiones del aspecto subjetivo de dicho valor constitucional. En tal sentido, la prescripción de cobro de deudas tributarias encontraría respaldo en la búsqueda de previsibilidad en las relaciones jurídicas. De esta manera, se ha establecido que la prescripción de cobro de deudas tributarias cumple con tener una finalidad constitucional.

Ahora bien, corresponde realizar el análisis de medios y fines entre la medida y el fin constitucional. Es decir, debemos preguntarnos si mediante la prescripción de cobro deudas tributarias efectivamente se alcanza la seguridad jurídica. Recordemos que la institución referida permite al deudor, que no ha pagado por el espacio de cuatro años su deuda tributaria, ya no tener que cumplir con ella. Según lo expuesto respecto a la prescripción hasta ahora, veremos que sí existe una relación de medios y fines entre dicha medida y el fin enunciado.

Esto es así en tanto se trata de una medida que satisface las expectativas que tienen los contribuyentes de que la administración que no le exigió el pago por cuatro años, tampoco lo exigirá posteriormente. Así, la prescripción de cobro de tributos sería un medio para que los contribuyentes puedan programar su conducta

futura según sus expectativas, y de tal forma, se les garantice cierta estabilidad y previsibilidad en el ordenamiento. De tal manera, la medida en cuestión sí constituiría un medio para cumplir el fin de garantizar la seguridad jurídica.

Recuérdese que, en el segundo capítulo hemos señalado que consideramos que la prescripción de cobro de deudas tributarias no debería justificarse en el principio constitucional de seguridad jurídica. Nos parece que se trata de una institución que no encuentra mayor respaldo constitucional, puesto que consideramos que la seguridad jurídica siempre debe servir a fines constitucionalmente legítimos. No así al incumplimiento de deberes constitucionales. Sin embargo, considerando que el sustento histórico de la prescripción ha sido el de la seguridad jurídica y que parece no haber mayor desarrollo respecto a las objeciones que hemos planteado, realizaremos el siguiente ejercicio argumentativo.

En principio, el test que estamos realizando podría quedarse aquí puesto que somos de la opinión de que no existe mayor respaldo constitucional para la medida en cuestión. No obstante, pasaremos al juicio de necesidad asumiendo que existe la posibilidad de tutelar las expectativas y búsqueda de estabilidad del deudor aun cuando se trata del incumplimiento de un deber constitucional. De esta

manera, podremos dar respuesta a los que son de la opinión que sí existe un respaldo constitucional detrás de la referida institución.

1.2.3.2. Juicio de necesidad

En el segundo paso del test de ponderación corresponde preguntarse si es necesario que la medida evaluada exista en el ordenamiento. En términos de Robert Alexy, el test de necesidad:

[..] requiere elegir, de entre dos medios que promueven Pa de prácticamente igual manera, el que intervenga menos intensamente en Pb. Si existiera un medio que interviene menos intensamente y es igualmente adecuado, entonces podría mejorarse una posición sin originar costo a la otra. La aplicación del principio de necesidad en efecto supone que no hay un principio Pc afectado negativamente por el empleo del medio que interviene menos intensamente en Pb (2009: 8).

Así, en este caso, corresponde examinar si la regla que dispone la prescripción de cobro de deudas tributarias supera el test de necesidad. Para realizar dicho análisis, debemos preguntarnos si podría existir una medida alternativa que sea igual o mayormente satisfactoria con el principio de seguridad jurídica, pero que lesione menos los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad.

De esta manera, corresponde buscar una medida diferente a la de la prescripción de cobro de deudas tributarias. Como ya hemos

señalado, mediante la regla que se está evaluando se satisface uno de los ítems del aspecto subjetivo de la seguridad jurídica: la previsibilidad de las conductas. Por lo tanto, la nueva medida debe satisfacer la seguridad jurídica en igual o mayor magnitud que la medida enunciada.

Dentro del debate jurídico en torno a la prescripción, suelen proponerse medidas que amplían el plazo de prescripción como opción para ofrecer una mayor protección a los intereses de cobro del fisco. Esta ampliación del plazo de prescripción se puede realizar a partir de una medida que establezca que la Administración Tributaria disponga de más años para el cobro de deudas tributarias. O, también, puede sugerirse una medida mediante la cual se amplíen las causales de interrupción o suspensión de la prescripción de cobro de deudas tributarias. De esta manera, según se suele proponer, se estaría tutelando en mayor medida el cobro de deudas tributarias.

En opinión nuestra, las medidas que proponen un mayor plazo de prescripción resultan igualmente idóneas para la alcanzar la seguridad jurídica, pues consolidan la expectativa de no pago. Sin embargo, estamos convencidos de que dichas medidas no resultan menos lesivas de los principios de deber de contribuir, igualdad y capacidad contributiva. Esto es así ya que, si bien son medidas que

sirven a la consolidación de la expectativa de no pago en un mayor tiempo, mediante ellas, se mantiene existencia de la regla de la prescripción para las deudas que terminado ese plazo no se paguen. En ese sentido, consideramos que bajo medidas de dicha naturaleza se siguen afectando los principios de deber de contribuir, igualdad y capacidad contributiva.

A mayor ahondamiento, una medida que amplía el plazo de prescripción para el cobro de deudas tributarias es una medida que, en última instancia, mantiene la regla de la prescripción. Esto resulta problemático puesto que justamente dicha regla mediante la cual se dejan de pagar las deudas tributarias es la que se está cuestionando en esta investigación. Por tal motivo, aún bajo un mayor plazo para el cobro de la administración, nos parece que la existencia de la institución respecto al cobro de determinadas deudas tributarias constituye una afectación de los principios que hemos enunciado anteriormente. En consecuencia, consideramos que tal tipo de medidas no constituyen medidas alternativas a la medida que se está evaluando. Esto, como ya hemos señalado, puesto que se trata de medidas que son igualmente idóneas, pero igualmente lesivas con los principios constitucionales en cuestión.

En este orden de ideas, somos de la opinión de que no existe una medida alternativa en los términos requeridos por el test de

ponderación. Es decir, consideramos que no existe una medida que resulte igualmente satisfactoria del principio de seguridad jurídica pero que resulte menos lesiva con los principios de deber de contribuir, igualdad tributaria y capacidad contributiva. En tales circunstancias, la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias prescribe supera el test de necesidad, por lo que corresponde continuar con el siguiente paso en el test de ponderación.

1.2.3.3. Proporcionalidad en sentido estricto

En este tercer y último paso del test de ponderación, corresponde preguntarse si existe proporcionalidad entre la intervención que se realiza en los principios afectados y el grado de realización del fin constitucional que justifica la medida en evaluación. En palabras de Robert Alexy, este paso “es idéntico a una regla que podemos denominar ley de ponderación la cual dice: como alto sea el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio, tanto tiene que ser la importancia de la realización del otro” (2009: 9).

En ese sentido, en el caso que estamos abordando, corresponde determinar si existe proporcionalidad entre (1) la intervención que se realiza a los principios de deber de contribuir, igualdad y capacidad contributiva y (2) el grado de realización de la seguridad

jurídica como fin constitucional que justifica la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias. Es decir, debe evaluarse si el grado de perjuicio de los principios afectados es proporcional a la realización de la seguridad jurídica.

Para realizar tal análisis, resulta útil observar que este paso de análisis puede descomponerse, a su vez, en tres pasos. Primero, corresponde constatar cuál es el grado de incumplimiento o de perjuicio del principio o principios involucrados. Seguidamente, es necesario establecer cuál es el nivel de satisfacción o la realización del principio contrario. Finalmente, en un tercer paso, corresponde determinar si el nivel de satisfacción o la importancia de la realización del principio contrario justifica el perjuicio o incumplimiento del primer principio (Alexy 2009: 9).

Antes de continuar con el análisis correspondiente al caso concreto, consideramos pertinente indicar que existen planteamientos doctrinales que proponen utilizar fórmulas matemáticas para determinar si existe proporcionalidad entre el grado de afectación y de satisfacción de los principios. Sin embargo, consideramos que la referencia a tales formulaciones matemáticas no es necesaria para esta investigación en tanto buscaremos realizar el análisis de proporcionalidad a partir de una línea argumentativa que refleje solidez en sus premisas.

Coincidimos con Elmer Arce cuando, al respecto, señala que:

[...] para efectuar la comparación entre las afectaciones o las intervenciones razonables en los principios, algunos autores han elaborado fórmulas matemáticas. Sin embargo, más allá de buscar exactitud lógica en la comparación, lo que se requiere es certeza racional desde la argumentación. Por ejemplo, decir que un principio es afectado de manera intensa, mediana o leve requiere una mezcla de elementos racionales tales como racionalidad empírica, conocimientos científicos, construcciones doctrinarias, conductas sociales, etcétera (2013: 204-205).

Pues bien, aclarado ese punto, podemos pasar al análisis de proporcionalidad en sentido estricto en el caso que nos ocupa. Tal como hemos señalado, en primer lugar, corresponde verificar el grado de incumplimiento o perjuicio de los principios que se afectan por la prescripción de cobro de deudas tributarias. En el primer apartado de este tercer capítulo, hemos desarrollado preliminarmente de qué manera se perjudican los principios de deber de contribuir, igualdad y capacidad contributiva mediante la referida institución. En la presente sección, retomaremos esas ideas y, además, estableceremos el grado de afectación a cada principio.

El primer principio que analizaremos será el principio de deber de contribuir. En esta investigación, hemos señalado que, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, el contribuyente no las asume ni total ni parcialmente. Así mismo, hemos establecido que el principio de deber de contribuir es un principio que se deriva del

propio contrato social puesto que es necesario que el Estado obtenga recursos para mantenerse y cumplir sus fines. Este principio consiste en que los ciudadanos, en tanto su condición de miembros de un esquema estatal, están obligados a aportar a las arcas estatales mediante los tributos.

Ahora bien, consideramos importante retomar la idea adicional de que, en el esquema del Estado Constitucional, el aspecto objetivo de los derechos fundamentales demanda un hacer del Estado para la tutela de los ciudadanos. Esto implica aún un mayor compromiso de parte de los miembros de la sociedad con la contribución a las arcas públicas. En tal sentido, el deber de contribuir en el paradigma del Estado Constitucional, está estrechamente vinculado a la efectiva tutela de los derechos fundamentales.

Como ya lo hemos indicado, el tributo resulta el recurso principal para mantener instituciones que promuevan y protejan los derechos (Tribunal Constitucional, Defensoría del Pueblo, etc.). Asimismo, constituye la fuente más importante para financiar y sustentar los servicios básicos. Adicionalmente, es el recurso más importante para mantener y garantizar el funcionamiento de entidades que resguarden el esquema democrático.

Así, dado que la recaudación de tributos en el Estado Constitucional se encuentra íntimamente relacionada con la realización de los derechos fundamentales, el deber de contribuir adquiere, dentro de dicha perspectiva, una dimensión adicional. Es decir, el deber de contribuir se convierte en un principio que implica no sólo un compromiso con la sociedad para el mantenimiento del Estado, sino que además es un principio que sirve a la consecución de acciones direccionadas a la garantía de derechos fundamentales.

Con lo dicho hasta ese punto, se puede sostener que existe una afectación al principio de deber de contribuir y a los fines a los que sirve este principio mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias. Esto es así ya que, mediante tal institución, el ciudadano deja de cumplir totalmente con sus obligaciones de aportar al fisco pues no paga lo que le correspondería. Por ende, el ciudadano aun siendo parte de un esquema estatal y beneficiándose de la vida en sociedad que hay en él, no cumple con su rol de aportar a las arcas públicas. Esto, a su vez, tiene una repercusión en los recursos de los que podrá disponer el Estado para la garantía de los derechos fundamentales.

Nótese una vez más que existe un perjuicio al principio de deber de contribuir puesto que el ciudadano que logra que su deuda prescriba, no aportará lo que le correspondería al fisco. La deuda

que era cierta no se pagará nunca y el Estado dejará de percibir definitivamente tales recursos. En tal sentido, si no se aporta con lo correspondiente a las arcas del Estado existirá una repercusión en los recursos que éste posea para la efectiva tutela de los derechos fundamentales.

En ese orden de ideas, consideramos que la afectación del principio de deber de contribuir constituye una vulneración *grave*. Esto es así puesto que, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, el contribuyente no paga absolutamente nada de la deuda que le corresponde. Deja de cumplir por completo su compromiso con la sociedad en la que vive y con el Estado en el que se encuentra situado. Así mismo, deja totalmente de contribuir a las arcas estatales con recursos cuyo principal fin es la garantía de los derechos fundamentales.

El segundo principio que analizaremos es el de capacidad contributiva. En esta investigación, hemos señalado que el contribuyente que se beneficia de la prescripción no tributa a pesar de haber realizado hechos imposables y tener una deuda cierta. Así mismo, hemos señalado que el principio de capacidad contributiva consiste en la aptitud de cada ciudadano para aportar al fisco, la cual se determina en función de los hechos manifestadores de

riqueza que realice y de la política estatal que los considere hecho imponible.

Por otro lado, hemos establecido que el principio de capacidad contributiva se relaciona con dos aspectos de la recaudación. Por un lado, está vinculado con el deber de contribuir puesto que todo ciudadano tendrá la obligación de aportar al fisco, pero sólo en función de su capacidad contributiva (en la medida de sus posibilidades económicas). Y, en segundo lugar, se trata de un principio que está vinculado con la potestad tributaria, puesto que constituye un límite para el Estado en la creación y modificación de tributos.

Nos interesa poner énfasis en el aspecto de la capacidad contributiva como un fundamento para el cobro de deudas tributarias. Hemos establecido que esto es así ya que (1) sólo se cobrarán tributos a aquellos que realicen hechos reveladores de riqueza que el Estado haya previsto como hechos imposables, (2) los agentes titulares de capacidad económica necesitan de un estado que proteja y permita que alcancen dicha condición y, para tal fin se necesitan recursos que financien al Estado y (3) el cobro de deudas tributarias se realizará en función de las posibilidades de cada contribuyente, nunca de manera desproporcional. En tal sentido, concluimos que, si existe capacidad contributiva, el

ciudadano tiene la obligación de aportar al fisco. Mediante este principio, el fenómeno recaudatorio resulta proporcional y está legitimado dentro del Estado Constitucional.

Ahora bien, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, el contribuyente que se beneficia de la prescripción no tributa a pesar de haber realizado hechos generadores de riqueza gravados por el legislador. Debe notarse que, llegado al punto de cobro de deuda tributaria, ya existe una deuda cierta, lo cual revela la presencia inexorable de capacidad contributiva. En tal escenario, no hay discusión respecto a si el contribuyente realizó o no hechos generadores de riqueza o si el Estado debía gravarlos o no.

Adicionalmente, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, el contribuyente no aporta al fisco aun cuando se encuentra dentro de un esquema estatal que ha generado las condiciones para que pueda alcanzar tal capacidad económica. Y, por último, dicho ciudadano no contribuye aun cuando los tributos que se le exigían resultan plenamente proporcionales a su capacidad económica (partiendo de la premisa de que los tributos que se exigen dentro del esquema de recaudación han pasado por un filtro de constitucionalidad al ser creados).

En tal sentido, consideramos que existe una seria afectación del principio de capacidad contributiva como fundamento para el cobro de deudas tributarias. En opinión nuestra, la afectación a este principio es de intensidad *media*. Esto es así en tanto existe una afectación respecto de uno de los aspectos del principio de capacidad contributiva, mas no se afecta la dimensión que busca limitar la potestad tributaria del Estado para que no se cometan abusos. Así, dado que sólo se afecta uno de los aspectos esbozados, concluimos que la afectación no resulta grave, sino de intensidad *media*.

El tercer principio a analizar es el principio de igualdad tributaria. En esta investigación, hemos establecido que el contribuyente que se beneficia con la prescripción de cobro de deudas tributarias, deja de contribuir a las arcas del Estado con los tributos ciertos y liquidados que en un principio le correspondían. También hemos establecido que el principio de igualdad tributaria implica que (1) todos los ciudadanos se encuentran sometidos a la tributación y (2) que la recaudación se realiza apelando a las iguales o diferentes capacidades contributivas de cada ciudadano.

Además, hemos señalado en líneas anteriores que, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, existe un trato diferenciado basado fundamentalmente en el transcurso del tiempo

y búsqueda de la seguridad jurídica. Este trato diferenciado consiste en que los contribuyentes que logran que su deuda prescriba no pagan sus tributos como sí lo tuvieron que realizar sus pares. Es decir, se hace una diferenciación entre aquellos que cumplen con sus obligaciones fiscales a tiempo y aquellos que no lo realizan de ese modo. La diferenciación está en que a los que se les aplica la prescripción de cobro, ya no se les exigirá nunca que aporten con lo que adeudaban.

Este escenario resulta preocupante puesto que aquellos contribuyentes que no cumplen con pagar sus deudas tributarias resultan en mejor posición económica frente a los que sí cumplen con sus obligaciones a tiempo. En un supuesto de dos contribuyentes con igual capacidad contributiva, el contribuyente que al que se le aplica la prescripción de cobro de deudas tributarias termina en una posición económica de mayor riqueza que el que sí cumplió con pagar su deuda tributaria. En esas circunstancias, la referida institución permite al contribuyente que incumple con su obligación mantener una riqueza que no se ve afectada por los tributos.

Como un aspecto relacionado, consideramos que el escenario de desigualdad antes descrito resulta muy nocivo para la cultura tributaria. El mensaje que se brinda a los contribuyentes que sí

cumplen con pagar sus deudas al fisco es que ellos podrían estar en una mejor posición económica si lograran que el cobro de su deuda prescriba. A nuestro parecer, la existencia de la prescripción de cobro de deudas tributarias genera para los contribuyentes que sí cumplen un incentivo para que se planteen el ya no hacerlo.

En ese orden de ideas, consideramos que se evidencia una afectación al principio de igualdad tributaria puesto que mediante la prescripción se dispone que (1) ya no todos los contribuyentes tendrán que cumplir con sus obligaciones sin distinción, sino que aquellos que logren cumplir cierto tiempo sin pagar, obtendrán una herramienta para ya nunca realizar el pago. Adicionalmente, consideramos que también se vulnera el principio de igualdad en tanto que (2), aun cuando dos contribuyentes ostentan la misma capacidad contributiva, se permite que uno de ellos conserve una riqueza mayor que su par al no cumplir con su deber de tributar.

En opinión nuestra, tal la afectación al principio de igualdad tributaria es de intensidad *grave*. Como hemos señalado se afecta tanto el aspecto de la igualdad según el cual todos los ciudadanos deben tributar, así como el aspecto según el que contribuyentes con igual capacidad deben tributar por igual. Más aún consideramos que la afectación es de tal magnitud puesto que al contribuyente que no cumplió con su deber y se benefició con la prescripción se lo coloca

en mejor posición económica frente al ciudadano que sí fue responsable con sus obligaciones.

Bien, hasta este punto hemos señalado que las afectaciones a los principios involucrados son como siguen: la afectación al principio constitucional de deber de contribuir es de intensidad *grave*; la afectación al principio constitucional de capacidad contributiva es *medio*; y, la afectación al principio constitucional de igualdad es de intensidad *grave*.

Una vez realizado este análisis respecto al perjuicio en los principios constitucionales es necesario pasar al análisis respecto al grado de realización del principio contrario: la seguridad jurídica. Así, lo que corresponde a continuación es preguntarse en qué medida se satisface el principio de seguridad jurídica mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias.

En el desarrollo de esta investigación, hemos determinado que, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias se busca tutelar una expectativa del contribuyente y darle estabilidad. Dicha expectativa consiste en que el contribuyente, que no ha pagado su deuda tributaria durante determinado tiempo, espera que esa situación de no cobro de la deuda se establezca y se mantenga para el futuro. En tal sentido, mediante la prescripción de cobro de

deudas tributarias se estabiliza una situación de no pago una vez cumplido el plazo establecido en la norma, y se le garantiza al contribuyente beneficiado que ya no tendrá que cumplir con su deuda.

Por otro lado, en este trabajo, hemos establecido que la seguridad jurídica como principio tiene un aspecto objetivo, referido a la adecuada formulación y aplicación de las normas; y un aspecto subjetivo, referido al conocimiento del derecho por parte de sus destinatarios y a la tutela de expectativas de los actores jurídicos respecto a su conducta y la de los demás. Como puede observarse, el aspecto subjetivo de la seguridad jurídica contiene, a su vez, dos dimensiones: una referida al conocimiento del derecho y otra referida a la tutela de expectativas.

Así, puede notarse que es la última de las dimensiones del aspecto subjetivo de la seguridad jurídica la cual busca brindar cierta previsibilidad respecto a las consecuencias jurídicas que podría tener la conducta de los actores en el sistema jurídico. Esto se realiza mediante la tutela de expectativas para que los destinatarios del Derecho puedan organizar su conducta bajo ciertas pautas de previsibilidad.

Dicho esto, nótese que la prescripción de cobro de deudas tributarias satisface la dimensión subjetiva referida a la tutela de expectativas de los actores inmersos en el sistema jurídico. No cabe duda de que esto es así puesto que mediante la referida institución se brinda previsibilidad al contribuyente de que la Administración Tributaria ya no podrá cobrarle la deuda que no fue pagada por determinado tiempo. En tal sentido, el contribuyente que no cumplió con su deber de contribuir puede organizar su conducta con la seguridad de que ya no tendrá que hacerlo en el futuro.

Ahora bien, a la pregunta sobre cuál es el grado de satisfacción o realización del principio de seguridad jurídica mediante la referida institución, nos parece que la satisfacción del principio resulta *leve*. Esto es así puesto que, mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias se busca optimizar sólo un aspecto de la dimensión subjetiva del principio. No es una institución que tenga por objetivo la realización la totalidad del principio de seguridad jurídica (dimensión objetiva y subjetiva en conjunto) ni tampoco la totalidad de la dimensión subjetiva. En tal sentido, dado que sólo se satisface una parte del principio, consideramos que la satisfacción es *leve*.

A mayor ahondamiento, nos parece pertinente señalar que, sin la existencia de la institución prescripción de cobro de deudas

tributarias, el principio de seguridad jurídica seguiría siendo realizado en el marco de la recaudación. Existen diversas razones que nos permiten afirmar esto. En primer lugar, debe notarse que, aún bajo la inexistencia de la referida institución, se realiza el principio de seguridad jurídica puesto que existe un marco normativo conocido respecto a cómo actuará la entidad recaudadora frente a una deuda liquidada.

Así mismo, existe seguridad jurídica en tanto el contribuyente conoce claramente cuál es la deuda que la administración le cobrará. En este punto cabe recordar que la liquidación de la deuda tributaria constituye un “instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone, la declaración de voluntad de la administración sobre el an y el quantum de la obligación tributaria material, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto” (García Novoa 2019: 70). En ese sentido, al tratarse de una deuda cierta y liquidada, resulta claro para los contribuyentes conocen cual es el monto que adeudan y existe previsibilidad al respecto.

Finalmente, es claro que sigue existiendo seguridad jurídica porque, aun bajo la inexistencia de la prescripción de cobro de deudas tributarias, subsisten las reglas de prescripción de determinación de

la deuda y de aplicación de sanciones. En ese sentido, el contribuyente sabe que la administración tendrá que indicar en determinado plazo cuál es la deuda que le corresponde o la multa que se le debe aplicar, para que posteriormente proceda a pagarla.

En tal sentido, nos parece que resulta totalmente claro que aún bajo la inexistencia de una regla de prescripción de cobro de deudas tributarias, el principio de seguridad jurídica sigue presente en el esquema de recaudación. Este hecho refuerza aún más la conclusión a la que ya habíamos llegado líneas arriba: El nivel de satisfacción del principio de seguridad jurídica que se alcanza mediante una institución como la prescripción de cobro de deudas tributarias es muy limitado, y, por tanto, nos reafirmamos en que dicha satisfacción del principio constituye una satisfacción *leve*.

Bien, una vez establecido el grado de afectación de los principios de deber de contribuir, igualdad tributaria y capacidad contributiva y el grado de satisfacción del principio de seguridad jurídica, corresponde continuar con el siguiente paso en el test de proporcionalidad en sentido estricto. En tal sentido, corresponde preguntarse si el grado de satisfacción justifica el grado de intervención en el caso concreto.

Como hemos visto, las afectaciones por parte de la prescripción de cobro de deudas tributarias a los principios involucrados son: la afectación al principio constitucional de deber de contribuir es de intensidad *grave*; la afectación al principio constitucional de capacidad contributiva es *medio*; y, la afectación al principio constitucional de igualdad es de intensidad *grave*. Por su parte, la satisfacción del principio de seguridad jurídica mediante la referida institución es de intensidad *leve*.

La afectación a los principios constitucionales mediante una medida está justificada si la satisfacción al principio contrario es proporcional o mayor que la afectación. En tal sentido, en el caso concreto, para que la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias esté justificada tendría que demostrarse que el grado de satisfacción del principio de seguridad jurídica es mayor que el grado de afectación de los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad.

Sin embargo, el escenario que tenemos es que el grado de satisfacción del principio de seguridad jurídica es *leve*, mientras que el grado de afectación o intervención de los otros principios es *media y grave*. En ese orden de ideas, tenemos que el grado de satisfacción del principio de seguridad jurídica es menor al de afectación de los principios de deber de contribuir, capacidad

contributiva e igualdad. Dado este escenario, la conclusión a la que se llega inexorablemente es que la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias no está justificada puesto que el nivel de afectación que comporta es menor al nivel de satisfacción que ofrece.

A mayor ahondamiento, Robert Alexy citando al Tribunal Constitucional Federal señala que: “Una intervención a un derecho fundamental es desproporcionada, si no se justificase porque su omisión fuera una intervención al menos tan intensa en la realización de otro principio” (Alexy 2009: 12). Esto quiere decir que la intervención en un principio es desproporcional si resulta que, al no aplicar la medida en cuestión, la intervención en el principio contrario no resulta tan intensa como la primera.

Esta regla de desproporcionalidad nos lleva a preguntarnos sobre dos intervenciones: una intervención real y otra hipotética. En primer lugar, nos lleva a cuestionarnos cuál es el nivel de intervención real en los principios afectados por la medida. Y, en segundo lugar, nos lleva a preguntarnos cuál es el nivel de intervención hipotética si se omitiera la medida que se está evaluando, en este caso concreto, si se omitiera la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias.

Para el caso concreto, corresponde invocar una vez más la intervención real en los principios afectados por la medida: la intervención es *grave* en el principio de deber de contribuir, *media* en el principio de capacidad contributiva y *grave* en el principio de igualdad. Esa sería la intervención real, la cual debe ser comparada con la intervención hipotética. La intervención hipotética, en este caso, es aquella que se daría en la seguridad jurídica si no existiera la prescripción de cobro de deudas tributarias.

En caso la referida institución se omitiera, la intervención en el principio de seguridad jurídica resulta *leve*. Esto es así puesto que ya hemos señalado que el grado de satisfacción del principio mediante esta medida es de tal grado. Así, si se omitiera la existencia de la medida el impacto no resulta tan intenso como la intervención que sucede en los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad (respecto a los cuales la intervención es *media* y *grave*). En consecuencia, no queda ninguna duda de que la intervención que se realiza mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias resulta desproporcional, puesto que de no existir esta medida el impacto es mucho menor que el que se genera con su existencia.

Cabe recordar, una vez más, que sin la existencia de la institución prescripción de cobro de deudas tributarias el principio de seguridad

jurídica seguiría siendo realizado en el marco de la recaudación. Tal como lo hemos indicado, esto sería posible puesto que (1) está claramente establecido el procedimiento de cobro para el contribuyente, (2) nos encontramos frente a una deuda cierta y liquidada y (3) se mantienen los plazos de prescripción de determinación y aplicación de sanciones.

En suma, queda demostrado que la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias constituye una medida que afecta diversos principios constitucionales de manera desproporcional. Así mismo, queda establecido que la existencia de esta medida no se encuentra suficientemente justificada dentro del ordenamiento constitucional. En ese orden de ideas, consideramos que se trata de una medida que no debería continuar rigiendo en el sistema jurídico, lo cual implica realizar cambios en las normas correspondientes.

1.2.4. Doctrina respecto a la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias

Entre los autores que han abordado la prescripción en el ámbito tributario, no existe una opinión uniforme respecto a si ésta debe continuar rigiendo o si más bien debería apostarse por la imprescriptibilidad. Un grupo importante de autores considera que la prescripción es una institución

que debe mantenerse puesto que opina que, a toda costa, debe preferirse la seguridad jurídica.

Es el caso, por ejemplo, del autor Cesar García Novoa, quien señala:

[...] resulta indiscutible que la prescripción, tanto en el ámbito civil como en el tributario, se fundamenta en razones de seguridad jurídica, que siempre se han planteado en oposición a motivaciones de justicia. Razones de estricta justicia abogarían por mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el cumplimiento de los deberes u obligaciones. **Pero la prescripción es un instituto que se fundamenta en la seguridad jurídica, y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia.** Como dice FALCON Y TELLA, pocas instituciones como la prescripción tributaria sirven tanto a la seguridad jurídica, incluso a costa de la equidad, la cual "aconsejaría mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones". La prescripción es, por ello, una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica, vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad por su no ejercicio en un plazo determinado (2019: 71) [El destacado es mío].

Sin embargo, consideramos que esta posición no ha evaluado todas las razones que hemos ofrecido en la presente investigación en contra de la prescripción de cobro de deudas tributarias. Y, que, por lo tanto, se trata de una posición que debería ser reexaminada.

Paralelamente, resulta muy importante señalar que, en el escenario académico, se ha abierto la posibilidad a una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias. En tal sentido pasaremos a hacer la revisión de lo que han señalado algunos autores respecto a este tema, de manera que se pueda esbozar el fundamento de dichas opiniones.

En primer lugar, podemos citar a los autores Luis Durán y Hugo Arbieta quienes señalan que:

La prescripción beneficia a quien no cumple con sus obligaciones tributarias, pues quien no realizó el hecho imponible no tiene ni tendrá la obligación de realizar pago alguno. Siendo ello así, no pagar las deudas tributarias origina un perjuicio para toda la sociedad, ya que se prescinde de dinero que serviría para financiar las actividades estatales que potencialmente contribuyen al desarrollo del país (2020: 6).

Así mismo, los autores mencionados sostienen que la institución jurídica de la prescripción no es una institución natural o absoluta y que su prescindencia responde a la mayor importancia que podría tener otro valor constitucional. Así, se citan casos de imprescriptibilidad en el derecho penal, pero también un caso de materia pensionaria. Al respecto, los autores señalan que en el Perú se ha establecido la imprescriptibilidad de la acción de cobro de las Administradoras de Fondos de Pensiones por aportes previsionales. Esta medida se sustenta en que, para el caso concreto, se prefiere optimizar el derecho a una pensión frente a la seguridad jurídica (2020: 5).

De esta manera, los citados autores abren la posibilidad de que también en el ámbito tributario se pueda prescindir de la institución jurídica de la prescripción si se demuestra que existe otro valor constitucional que deba optimizarse. Precisamente, ese es el ejercicio que hemos realizado en este trabajo, puesto que hemos demostrado que existen otros principios constitucionales como el deber de contribuir, la capacidad

contributiva y el principio de igualdad, los cuales deberían ser optimizados.

Por otro lado, también podemos referirnos al trabajo académico realizado por Alcazar Quispe, quien ha señalado que:

Es deber de todos los contribuyentes contribuir con el Estado; ello con la finalidad de garantizar el sostenimiento del gasto público, en tal sentido, no es coherente con dicha finalidad posibilitar que los contribuyentes que incumplen con el pago de los tributos queden exentos del cumplimiento de dicho pago por el transcurso del tiempo. El principio de igualdad permite un trato diferenciado siempre y cuando existan causas objetivas que determinen dicha diferenciación; no obstante, el transcurso del tiempo genera una desigualdad injustificada entre quienes cumplen con el pago de los tributos y quienes no realizan este pago (2020: 22).

Como se puede apreciar, la autora es de la opinión de que no se encontraría justificación para un trato diferente a sujetos que en principio tienen el mismo deber de contribuir, pero entre los cuales unos cumplen sus obligaciones a tiempo y otros no. En tal sentido, Alcázar postula que el principio de seguridad jurídica cumple su finalidad en la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y en la aplicación de sanciones, pero no se sustentaría en la acción de exigir el pago de la obligación tributaria (2020: 22).

Como se puede observar, la autora coincide con lo expuesto respecto al principio de igualdad en el apartado anterior. Para ella resulta claro que no existe una justificación suficiente para afectar dicho principio y dar un

trato diferenciado basándose únicamente en el paso del tiempo y, por consiguiente, en la seguridad jurídica. En tal sentido, la autora está de acuerdo con que se implemente la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias.

Finalmente, es imprescindible citar a Francisco Ruiz de Castilla, quien en su obra “Derecho Tributario Peruano” realiza un exhaustivo desarrollo de las razones por las cuales considera que no debería existir la prescripción en el ámbito tributario. Tal como veremos a continuación, algunas de estas razones han sido abordadas y desarrolladas en el presente trabajo, pero otras constituyen argumentos que refuerzan y enriquecen lo que se ha señalado.

Ruiz de Castilla ofrece razones basadas en la economía, la gestión pública y el derecho. Desde la economía, señala que, por el principio de costo -beneficio, toda persona que obtiene un beneficio debe asumir los costos que éste implica. Así, el autor sostiene que los particulares (personas naturales o empresas) obtienen ventajas económicas gracias a fuentes internas, como su capital y trabajo, y a fuentes externas, como las obras y servicios del Estado. En tal sentido, al existir un beneficio a partir de las obras y servicios del Estado, Ruiz de Castilla señala que deben asumirse los costos de tal beneficio. Así, corresponde que los particulares contribuyan a la actividad estatal mediante los tributos (2021: 317).

Consideramos que este argumento se encuentra relacionado con lo que hemos señalado respecto a los principios de deber de contribuir y de capacidad contributiva. El ciudadano que goza de determinada capacidad económica debe esa capacidad a ciertos factores, entre los cuales se encuentra la actividad estatal. En tal sentido, al estar el ciudadano beneficiado por condiciones estatales que permiten que acceda a su capacidad económica, se encuentra obligado a asumir el costo en proporción a sus beneficios.

A mayor ahondamiento, el referido autor señala:

Si un particular utiliza los bienes y servicios del Estado, pero no financia toda esta actividad fiscal entonces se generan una serie de distorsiones en la distribución de los respectivos costos individuales tal como se detalla a continuación: a) quien usa la obra o servicio del Estado deja de asumir el costo individual que le corresponde, y b) este costo que no es asumido debidamente por un particular se traslada al resto de los privados de tal manera que estos terminan asumiendo pasivos que en rigor corresponden a terceros (2021: 317).

De esta manera, el autor ofrece un argumento económico que sustenta por qué no deben dejarse de pagar las deudas tributarias y, en consecuencia, por qué no debería operar la prescripción de cobro.

Por otro lado, también encontramos en esta obra un argumento relacionado a la gestión pública. Según lo expuesto por el autor, usualmente se señala que, si la Administración Tributaria no cobra las deudas tributarias en el plazo previsto, existe falta de interés o

negligencia de su parte; por lo que, la prescripción de cobro de deudas tributarias responde al no actuar diligentemente (2021: 317). Este es un aspecto de la prescripción que también hemos abordado en el primer capítulo; hemos señalado que se trata de uno de los requisitos en la configuración de la prescripción.

Al respecto, Ruiz de Castilla explica que, dado el rol que desempeña el Estado en la actualidad, existe un aumento en las necesidades de financiamiento público. En tal sentido, las Administraciones Tributarias vienen creciendo en su organización y funciones para lograr una efectiva recaudación de impuestos procurando cumplir los más altos estándares de eficiencia. El autor explica que como ejemplo pueden mencionarse la utilización intensiva de la tecnología digital y los esfuerzos de coordinación entre las Administraciones Tributarias para combatir la evasión y elusión internacional, los cuales ha sido impulsados por la OCDE (2021: 318).

A partir de estas premisas, el autor sostiene: “Desde esta perspectiva no tiene mucha cabida pensar que en el promedio del accionar de las Administraciones Tributarias bajo comentario existe falta de interés o predomina la negligencia” (2021: 318). Es decir, el autor es de la opinión de que las Administraciones Tributarias, en realidad, están realizando sus mayores esfuerzos para obtener la mayor recaudación posible. En

tal sentido, no es razonable pensar que existe desinterés por cobrar las deudas tributarias.

Ahora bien, es innegable que lo que sí pueden existir son algunos escenarios en los cuales la administración no actúe con la debida diligencia. Muy probablemente debido al gran número de contribuyentes que tiene a su cargo como administrados. Sin embargo, nótese que la Administración Tributaria resulta un mero gestor de la recaudación de los recursos fiscales. Por esta razón, si la administración comete una falta como lo es no cobrar una deuda pendiente, a lo que debería apuntarse es a corregirse ese modo de actuar. La solución no puede ser llevada al extremo de limitar el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria (Ruiz de Castilla 2021: 317).

A mayor ahondamiento, debe tenerse en cuenta lo que hemos señalado respecto del rol constitucional del tributo. No debe perderse de vista que los tributos son recursos destinados a financiar toda la actividad estatal. En tal sentido, constituyen un recurso mucho más trascendental que una mera deuda a la Administración Tributaria. Como ya hemos mencionado, la Administración Tributaria es la encargada de recaudarlos, pero este hecho no indica que sea la única beneficiaria en su recaudación. Así, si existe algún error en captación de impuestos por parte de la entidad gestora, deben buscarse soluciones para que esto mejore a nivel de la entidad. No resulta proporcional que por error del ente recaudador, se

termine permitiendo que se dejen de pagar las deudas tributarias, perjudicando a toda la sociedad.

Además de las razones basadas en la economía y la gestión pública, Ruiz de Castilla ofrece una serie de razones basadas en el Derecho para poner en cuestión la prescripción en el ámbito tributario. Las enunciaremos y analizaremos a continuación.

En primer lugar, desde el Derecho, el autor se refiere a la prescripción desde la perspectiva del Estado Constitucional. Al respecto señala:

[...] resulta que la prescripción tributaria va a contracorriente de los postulados del Estado Constitucional, toda vez que termina por reducir los márgenes de actuación para que el Estado pueda cumplir con sus fines constitucionales. En efecto, la prescripción limita las posibilidades para que el Estado pueda contar con el necesario financiamiento que permite la implementación de todas aquellas bases materiales que son necesarias para que las personas puedan alcanzar el efectivo ejercicio de sus derechos fundamentales. (2021: 318-319)

Como podemos advertir, este argumento coincide con lo que hemos planteado a partir de la perspectiva objetiva de los derechos fundamentales, según la cual se demanda un hacer por parte del Estado para su realización. El que no se puedan cobrar deudas tributarias limita la actuación del Estado, puesto que limita su acceso a recursos para ello.

Por otro lado, también desde el ámbito jurídico, Ruiz de Castilla señala que bajo el esquema del Estado Social de Derecho se demanda una mayor intervención del Estado para cubrir las necesidades de la

población, particularmente las de aquellos que tienen menos recursos. Por lo que se requiere un respaldo fiscal que le permita al Estado actuar. En tal sentido, opina que mientras la tendencia es que se potencien las Administraciones Tributarias para esos fines, la prescripción va a contracorriente. Finaliza este argumento señalando que, si la administración no actúa correctamente, este debe ser un problema que se afronte desde la gestión pública. No mediante la prescripción (2021: 319).

Seguidamente, el autor ofrece una fundamentación a partir de principios constitucionales para cuestionar la institución de la prescripción. En primer lugar, señala que la referida institución genera un conflicto con el principio de solidaridad, esto ya que algunos miembros dejan de financiar la actividad del Estado, cuando todos deberían hacerlo. Así mismo, señala que un principio como el deber de contribuir, el cual es un deber de rango constitucional, debe estar acompañado por garantías que tutelen su efectivo cumplimiento y no únicamente por un plazo. Finalmente, Ruiz de Castilla también alude al principio de capacidad contributiva. Señala que, si una persona ha realizado hechos manifestadores de riqueza, se encuentra sujeta al deber de contribuir si así lo establece la ley. Sostiene que la prescripción termina afectando estos principios constitucionales sin que esta afectación se encuentre justificada (2021: 320).

Por último, el autor se refiere a la seguridad jurídica como fundamento de la prescripción. Ruiz de Castilla señala que usualmente, la seguridad jurídica consiste en que un particular pueda predecir las consecuencias de sus actos y las posibilidades de actuación de la administración. Sin embargo, para el autor no es necesaria la presencia de la prescripción, puesto que ya existiría seguridad jurídica. Lo explica en los siguientes términos:

Ocurre que -si ha vencido un plazo legal para el pago de cierto tributo que ha sido objeto de una declaración jurada determinativa y resulta que un particular no ha cumplido con esta prestación- entonces, conforme a la ley expresa (Código Tributario), ocurre lo siguiente: a) surge una deuda tributaria que es plenamente exigible por parte de la Administración Tributaria (vía la Orden de Pago), de tal manera que se puede llegar inclusive a la instancia de la cobranza coactiva, b) la Administración Tributaria pasa a tener las posibilidades de fiscalización, determinación de la obligación tributaria (vía la Resolución de Determinación) y exigencia del respectivo pago incluso por la vía coactiva (cobranza coactiva) (2021: 320).

Así, según explica el autor, la seguridad jurídica estaría satisfecha a plenitud gracias a la existencia de estas disposiciones. Es decir, a partir del funcionamiento del propio sistema recaudador, se puede predecir claramente cuáles son las posibilidades de actuación de la Administración Tributaria (2021: 320).

Como hemos podido ver, existe desarrollo doctrinal muy importante que respalda el planteamiento de una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias. Tal como se ha expuesto, existen argumentos de diversa índole para respaldar y reforzar la idea de una norma de este tipo en nuestro ordenamiento. Como conclusión de nuestra investigación,

estamos convencidos de que es imprescindible que se atienda a todas las razones expuestas a lo largo de este tercer capítulo. De esta manera, se evidencia que es necesario que se proceda a eliminar la regla de prescripción de cobro de deudas tributarias y que, en su lugar, empiece a regir una norma de imprescriptibilidad al respecto.

1.2.5. Propuesta legislativa: Imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias

A lo largo de este capítulo, hemos esbozado razones por las cuales la institución de prescripción de cobro de deudas tributarias constituye una medida que debe ser expulsada del ordenamiento. Hemos señalado que se trata de una figura cuya existencia no está justificada puesto que el nivel de afectación que comporta es menor al nivel de satisfacción que ofrece. En tal sentido, hemos establecido que se trata de una medida desproporcional, ya que de no existir en el ordenamiento el impacto sería mucho menor que el que se genera con su presencia.

Así, por todo lo expuesto hasta este punto, consideramos que la medida que debería regir en el ordenamiento es una medida de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias. A nuestro parecer, esta disposición observaría el rol constitucional del tributo y resultaría mucho más coherente con los valores que se encuentran presentes en

el esquema del Estado Constitucional. Resulta lógico señalar que sería una medida no lesiva con los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad. Sin embargo, creemos que se trata de una medida que además de no vulnerarlos, los optimiza; es decir, conlleva a su realización.

Es claro que la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias optimiza el deber de contribuir. Esto es así ya que, si la administración está facultada para realizar el cobro de deudas sin encontrarse limitada a un periodo específico, todos los contribuyentes tendrán que cumplir con sus obligaciones tributarias en algún momento. De esta manera, estarán cumpliendo con aportar a las arcas del Estado en tanto son miembros de un esquema estatal, en el cual el tributo constituye parte del pacto social. Sus aportes se utilizarán para brindar servicios esenciales, reforzar la democracia y fortalecer instituciones públicas.

Por otro lado, la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias también optimiza el principio de capacidad contributiva. Esto es así ya que mediante esta medida se cobrarán los tributos correspondientes a aquellos que realicen hechos reveladores de riqueza que el Estado haya previsto como hechos imposables. Así mismo, el cobro de deudas tributarias se realizará en función de las posibilidades de cada contribuyente, es decir atendiendo a la riqueza de la que es titular; nunca de manera desproporcional.

Finalmente, la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias también optimiza el principio de igualdad. Esto es así ya que mediante esta medida todos los ciudadanos estarán obligados a contribuir con el Estado para el cumplimiento de sus fines. Ya no se realizarán diferenciaciones entre los que pagan a tiempo y, aquellos que logren cumplir determinado tiempo sin pagar. Así mismo, se preverá que cuando dos contribuyentes ostentan la misma capacidad contributiva, ninguno se encuentre en mejor posición económica por no pagar sus tributos y beneficiarse de la prescripción.

Ahora bien, debemos señalar que podría pensarse que por el cambio de reglas de la prescripción a la imprescriptibilidad existe una afectación a la seguridad jurídica. En este punto, cabe indicar que la seguridad jurídica no debe ser entendida como invariabilidad o inmovilidad de las normas. Es normal que, según el curso de las épocas, se requieran cambios para el avance del derecho y de la sociedad. En tal sentido, es necesario entender que la seguridad jurídica, en ese escenario, se refiere a que se respete el procedimiento previsto para el cambio normativo, mas no a que no se puedan realizar cambios en el ordenamiento.

A mayor ahondamiento, estamos convencidos de que, de existir una norma en el ordenamiento que disponga la imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias, no existiría una vulneración al principio de

seguridad jurídica. Esto es así puesto que la correcta creación de esta regla conlleva a un escenario en el que, lejos de vulnerar el principio, se lo satisface. A continuación, pasaremos a exponer de qué manera la creación de dicha medida cumpliría y satisfaría tanto el aspecto objetivo como subjetivo del referido principio.

En primer lugar, si nos planteamos que se cree y se aplique dicha norma bajo los parámetros establecidos por nuestra Constitución y otras disposiciones, tendremos que se tratará de una norma que satisface el aspecto objetivo de la seguridad jurídica. Tal como lo hemos señalado en el segundo capítulo esta perspectiva del principio busca que las normas respeten los parámetros para (i) su creación y (ii) su aplicación. Asumiendo de que se trate de una norma que modifique el Código Tributario, la cual sea discutida y aprobada en el parlamento, se le otorgaría la legitimidad correspondiente y, por lo tanto, sería respetuosa de la seguridad jurídica en su creación. Así mismo, una vez que ya exista dentro del ordenamiento, el hecho de que se la haga regir tal como se señale en la ley de su creación brindaría a su vez seguridad jurídica en su aplicación.

En segundo lugar, una norma que establezca la imprescriptibilidad de deudas tributarias también satisfaría el aspecto subjetivo de la seguridad jurídica. Se respetaría el ámbito referido al conocimiento del Derecho por parte de sus destinatarios. Esto es así porque una vez creada la norma

tendría que ser publicada y, por tanto, resultaría de conocimiento general. La garantía de publicidad se verifica en la creación de toda norma gracias a su publicación en el diario oficial del país. Y si se crea una norma que disponga la imprescriptibilidad de deudas tributarias, ésta tendría que publicarse.

Por otro lado, mediante esta nueva medida también se satisfaría el ámbito subjetivo referido a las expectativas de los contribuyentes sobre las consecuencias jurídicas de su conducta. Al existir una norma que explícitamente establezca que el cobro de deudas tributarias es imprescriptible, los contribuyentes sabrán que, si no pagaron sus deudas tributarias, en algún momento la administración se las reclamará. En tal sentido, existe previsibilidad respecto a lo que sucederá en el esquema jurídico tributario.

Pues bien, en atención a todo lo expuesto en esta investigación, procedemos a proponer un cambio normativo en los artículos 43, 44, 45 y 46 del Código Tributario. El cambio normativo principal tendría que darse en el artículo 43, en el cual se eliminaría la regla de prescripción de cobro de deudas tributarias y se la reemplazaría por una de imprescriptibilidad. El cambio sería el siguiente:

Texto anterior:

Artículo 43.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

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

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

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

Texto nuevo:

Artículo 43.- PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

La acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias es imprescriptible.

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para 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.

Ahora bien, dado que estamos proponiendo la eliminación de la regla de prescripción de cobro de deudas tributarias, corresponde también eliminar el artículo que indica en qué momento iniciaba el cómputo de dicha prescripción. En tal sentido, resulta necesaria la eliminación del inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario, el cual indica:

Artículo 44.- COMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION

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.

Finalmente, resulta necesario realizar modificaciones en los artículos 45 y 46 del Código Tributario puesto que en estos artículos se abordan las causales de interrupción y suspensión de diversos plazos prescriptorios,

entre ellos las referidas a la prescripción de cobro de deudas tributarias. En tal sentido, si se elimina dicha regla, ya no tendrá sentido que se indiquen las causales de interrupción y suspensión. En consecuencia, resultaría necesario eliminar lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 45, así como lo establecido en el numeral 2 del artículo 46. Los citamos a continuación:

Artículo 45.- 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.
- b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
- c) Por el pago parcial de la deuda.
- d) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- e) Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
- f) Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva

Artículo 46.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

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

- a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
- b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
- d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
- e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

Consideramos que estos son los cambios normativos necesarios para que en nuestro ordenamiento empiece a regir una regla de

imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias. Como ya hemos señalado, estamos convencidos de que esta disposición sería respetuosa del rol constitucional del tributo y resultaría mucho más coherente con los valores que se encuentran presentes en el esquema del Estado Constitucional.



Conclusiones

1. La prescripción extintiva es una institución por la que un sujeto titular de un derecho queda impedido de ejercerlo debido a su inacción durante determinado tiempo. De esta manera, el deudor tiene la posibilidad de dejar de cumplir con su obligación invocando la prescripción. Adicionalmente, son necesarios para su configuración la inactividad y el no reconocimiento de la deuda por parte del deudor.
2. La justificación de la prescripción extintiva se encuentra en la necesidad de que exista previsibilidad respecto a la actuación de los sujetos pertenecientes a la relación y en la certeza y estabilidad del ordenamiento jurídico en general. Lo anterior equivale a sostener que la justificación última de la prescripción extintiva se encuentra en el principio de seguridad jurídica.
3. La prescripción en el ámbito tributario se encuentra dentro del marco de la prescripción extintiva. Es una figura mediante la cual la Administración Tributaria ya no puede hacer valer su derecho frente al contribuyente —y, por ende, cobrar los tributos como correspondería— por haber transcurrido determinado lapso de tiempo indicado en la norma. De esta manera, el contribuyente tiene la posibilidad de ya no cumplir con su deuda tributaria.
4. La relación obligacional tributaria tiene una naturaleza particular que deriva de la prestación que se encuentra comprometida: el tributo. Así mismo, la dinámica

de la relación tributaria es particular en términos operativos, ya que se requieren condiciones especiales para el cobro de la deuda tributaria. Esta especial naturaleza debe tenerse en cuenta cuando se analiza la prescripción de cobro de las deudas tributarias. Nótese que, a partir de esta institución, existe una afectación directa a los recursos del Estado y, por ende, una afectación a los fines estatales en general.

5. El Código Tributario Peruano regula la prescripción respecto a tres facultades de la Administración Tributaria: la acción para determinar la obligación tributaria, la acción para exigir el pago y la acción para aplicar sanciones. El análisis crítico que se realiza en esta investigación está limitado únicamente a la prescripción de la acción para exigir el pago (también llamada prescripción de cobro de deudas tributarias a efectos de este trabajo).
6. Nos encontramos bajo el paradigma del Estado Constitucional de Derecho. En este esquema, la Constitución tiene fuerza normativa, la ley puede ser cuestionada y se reincorpora la moral al derecho a través de los principios. La persona humana y su dignidad se encuentran en el centro del sistema, por lo que los derechos fundamentales juegan un rol protagónico. Así mismo, en este marco, es igualmente necesario observar la existencia de deberes constitucionales, los cuales actúan como auténticas normas jurídicas.

7. La prescripción de cobro de deudas tributarias es una institución basada en el principio constitucional de seguridad jurídica. Este principio tiene dos aspectos:
- El aspecto objetivo se refiere a la estabilidad y seguridad que da el Derecho mismo al existir. A su vez, este aspecto tiene dos dimensiones: (i) la adecuada formulación de las normas dentro del ordenamiento jurídico y (ii) La correcta aplicación de las normas existentes dentro del sistema jurídico.
 - El aspecto subjetivo se refiere a la certeza del derecho. De la misma forma, este aspecto tiene dos dimensiones: (i) el conocimiento del Derecho por parte de sus destinatarios y (ii) la estabilización de expectativas que tienen los miembros del ordenamiento respecto a las consecuencias jurídicas de su conducta y la de los demás.
8. La prescripción de cobro de deudas tributarias, en tanto busca tutelar una expectativa del contribuyente y darle estabilidad, se encuentra respaldada por la segunda dimensión del aspecto subjetivo de la seguridad jurídica. Mediante esta dimensión se pretende que los actores jurídicos puedan organizar su conducta según ciertas pautas de previsibilidad. En este caso, la expectativa que se busca consolidar es la del no pago de tributos transcurrido el plazo señalado en la norma.
9. La fundamentación histórica de la prescripción se encuentra en el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, debe notarse que este principio siempre debe

servir a fines constitucionales. Así, a consideración nuestra, los alcances de la seguridad jurídica no deberían abarcar la estabilización de expectativas de incumplimiento de un deber constitucional como lo es el deber de contribuir.

10. La expectativa razonable de un contribuyente que realizó un hecho imponible tendría que ser que, a partir de ese hecho cierto, deberá cumplir con el deber constitucional de contribuir. La expectativa de un incumplimiento constitucional no constituye una previsibilidad razonable ni atendible en el marco del Estado Constitucional. Además, en un esquema de cultura tributaria débil, la existencia de la prescripción de cobro de deudas tributarias resulta más bien un estímulo para el no pago de obligaciones tributarias nacidas constitucionalmente.

11. Si bien el tributo es una obligación creada por ley en ejercicio del poder estatal, esto no significa que el cobro de tributos tenga únicamente un sustento legal originado en una voluntad arbitraria del Estado. Al contrario, en el marco del Estado Constitucional, el cobro de los tributos tiene necesariamente que estar sustentado en principios constitucionales materiales.

12. Existe un vínculo estrecho entre el tributo y la realización de los derechos fundamentales. El tributo resulta el recurso principal para mantener instituciones que los promuevan y protejan. Asimismo, constituye la fuente más importante para financiar y sustentar los servicios básicos. Finalmente, es el recurso más importante para mantener y garantizar el funcionamiento de instituciones que resguarden el esquema democrático. Así, es claro que el tributo tiene un rol

constitucional pues es un medio para la realización de la persona humana y su dignidad.

13. El deber de contribuir es un principio que se deriva del propio contrato social puesto que es necesario que el Estado obtenga recursos para mantenerse y cumplir sus fines. Este principio consiste en que los ciudadanos, en tanto su condición de miembros de un esquema estatal, están obligados a aportar a las arcas estatales mediante los tributos. Se trata de un principio que constituye un fundamento para el cobro de deudas tributarias.

14. En el esquema del Estado Constitucional, el aspecto objetivo de los derechos fundamentales demanda un hacer del Estado para la tutela de los ciudadanos. Esto implica aún un mayor compromiso de parte de los ciudadanos con la contribución a las arcas públicas. De otra manera, el Estado verá limitado su actuar al no existir los recursos suficientes para brindar una efectiva tutela de los derechos fundamentales. En tal sentido, el deber de contribuir en el paradigma del Estado Constitucional, está estrechamente vinculado a la efectiva tutela de los derechos fundamentales.

15. Mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias, el contribuyente no las asume ni total ni parcialmente. En ese sentido, existe una afectación al deber de contribuir puesto que el ciudadano deja de cumplir totalmente con sus obligaciones tributarias. En el esquema del Estado Constitucional, la afectación es aún más seria puesto que los contribuyentes causan que los recursos de los

que dispone el Estado disminuyan. Dicha reducción tiene una repercusión en la concretización del aspecto objetivo de los derechos fundamentales.

16. El principio de capacidad contributiva consiste en la aptitud de cada ciudadano para aportar al fisco, la cual se determina en función de los hechos manifestadores de riqueza y de la política estatal que los considere hecho imponible. Se relaciona con dos aspectos de la recaudación. Por un lado, está vinculado con el deber de contribuir puesto que todo ciudadano tendrá la obligación de aportar al fisco, pero sólo en función de su capacidad contributiva (en la medida de sus posibilidades económicas). Y, en segundo lugar, se trata de un principio que está vinculado con la potestad tributaria, puesto que constituye un límite para el Estado en la creación y modificación de tributos.

17. El principio de capacidad contributiva constituye un fundamento para el cobro de deudas tributarias. Esto es así ya que sólo se cobrarán tributos a aquellos que realicen hechos reveladores de riqueza que el Estado haya previsto como hechos imponibles (se parte de la constitucionalidad de los tributos). Además, los agentes titulares de capacidad económica necesitan de un Estado que proteja y permita que alcancen dicha condición y, para tal fin se necesitan recursos que financien al Estado. Finalmente, el cobro de deudas tributarias se realizará en función de las posibilidades de cada contribuyente, nunca de manera desproporcional.

18. El contribuyente que se beneficia de la prescripción no tributa a pesar de haber realizado hechos generadores de riqueza gravados por el Estado. De esta manera, conserva su riqueza en su totalidad, sin entregar al fisco la parte (proporcional) que le correspondería para el cumplimiento de fines estatales. Debe notarse que, en este punto de la recaudación, ya existe una deuda tributaria cierta, lo cual a su vez revela la presencia inexorable de capacidad contributiva. Finalmente, se trata de contribuyentes que no cumplen con aportar a un Estado que es el que finalmente provee las condiciones para la generación de riqueza. En tal sentido, se evidencia que mediante la prescripción de cobro de deudas tributarias se afecta al principio de capacidad contributiva.

19. El principio de igualdad tributaria implica que (1) todos los ciudadanos se encuentran sometidos a la tributación y (2) que la recaudación se realiza apelando a las iguales o diferentes capacidades contributivas de cada ciudadano. El principio de igualdad tributaria justifica el cobro de deudas tributarias puesto que dispone que todo ciudadano, en tanto es parte de la sociedad, debe contribuir proporcionalmente a su riqueza con las arcas del Estado.

20. El contribuyente que se beneficia con la prescripción de cobro de deudas tributarias, deja de contribuir a las arcas del Estado como sí lo tienen que realizar sus pares. Existe un trato diferenciado basado fundamentalmente en el transcurso del tiempo y búsqueda de la seguridad jurídica. Se evidencia una afectación al principio de igualdad tributaria puesto que mediante la prescripción

se dispone que ya no todos los contribuyentes tendrán que cumplir con sus obligaciones, sino que aquellos que logren cumplir cierto tiempo sin pagar, obtendrán una herramienta para ya nunca realizar el pago. Asimismo, se vulnera el principio de igualdad ya que aun cuando dos contribuyentes ostentan la misma capacidad contributiva, se permite que uno de ellos conserve una riqueza mayor que su par al no cumplir con su deber de tributar.

21. La existencia de la regla de prescripción de cobro de deudas tributarias evidencia una contraposición entre, por un lado, los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad y, por otro lado, el principio de seguridad jurídica. Dicha contraposición amerita realizar un test de ponderación:

- La regla en cuestión supera el juicio de idoneidad puesto que se trata de una medida que cumple con tener una finalidad constitucional: la seguridad jurídica; y, además, es una medida que constituye un medio para alcanzar tal fin.
- Así mismo, la mencionada regla supera el juicio de necesidad puesto que no existe una medida que sea igualmente idónea pero menos gravosa con los principios vulnerados. Las medidas alternativas resultan igualmente idóneas, pero también igualmente gravosas.
- La medida se evalúa en amplitud en el juicio de proporcionalidad en sentido estricto. Se determina que el nivel de afectación de la medida al deber de contribuir es *grave*; al principio de capacidad contributiva, *medio*; y al principio de igualdad, *grave*. Así mismo, se establece que el

grado de realización de la seguridad jurídica que se obtiene con su existencia es *leve*. Se evidencia que, de no existir esta regla, el principio de seguridad jurídica seguiría siendo satisfecho. Esto en virtud de que existe un procedimiento establecido para el cobro de deudas tributarias, existe una deuda cierta y liquidada, y se mantienen los plazos de prescripción de determinación y aplicación de sanciones.

22. Realizado el test de ponderación, se llega a la conclusión de que la medida de prescripción de cobro de deudas tributarias no está justificada puesto que el nivel de afectación que comporta (al deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad) es menor al nivel de satisfacción (a la seguridad jurídica) que ofrece. En tal sentido, se concluye que la intervención que se realiza mediante esta institución resulta desproporcional, puesto que de no existir el impacto es mucho menor que el que se genera con su existencia. En consecuencia, se trata de una medida que debe ser expulsada del ordenamiento.

23. En el escenario académico, se ha abierto la posibilidad a una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias. Diversos autores han considerado que la prescripción tributaria puede cuestionarse a partir de una mayor importancia de otros valores constitucionales. En tal sentido, se han ofrecido argumentos de diversa índole para respaldar una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias.

24. Una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias no sólo sería respetuosa, sino que optimizaría los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad tributaria. Así mismo, la creación de una medida de este tipo cumpliría y satisfaría el aspecto objetivo y subjetivo de la seguridad jurídica.
25. En función a todos los argumentos esbozados, se puede concluir que es necesario que se proceda a eliminar la regla de prescripción de cobro de deudas tributarias por constituir una vulneración desproporcional a los principios de deber de contribuir, capacidad contributiva e igualdad tributaria. En su lugar, debe empezar a regir una regla de imprescriptibilidad de cobro de deudas tributarias, lo cual debe materializarse en una variación legislativa. Esta propuesta obedece a una búsqueda de coherencia constitucional y axiológica necesaria dentro del paradigma del Estado Constitucional en el que nos encontramos.

Referencias bibliográficas:

1. ALCAZAR, Heidi
2020 *La prescripción en el Derecho Tributario: Imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria.* Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho. Consulta 05 de abril del 2021.
http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/16309/ALCAZAR_QUISPE_HEIDI.pdf?sequence=1&isAllowed=y
2. ALEXY, Robert
1993 *Teoría de los Derechos Fundamentales.* Madrid: Centro de estudios constitucionales.
3. ALEXY, Robert
2003 *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios.* Bogotá: Universidad del Externado de Colombia.
4. ALEXY, Robert
2009 “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”. *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional: proceso y constitución.* México D.F, volumen 11, pp.3-14. Consulta: 3 de marzo del 2022.
<https://www.corteidh.or.cr/tablas/r25294.pdf>
5. ANSUÁTEGUI, Francisco Javier
2008 “El Estado constitucional: apuntes para una comprensión de su significado histórico”. *Revista de Historiografía.* Madrid, número 9, pp.81-96. Consulta: 30 de julio del 2021.

<https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/9357>

6. ARCE, Elmer
2013 *Teoría del Derecho*. Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

7. ARRÁZOLA, Fernando
2014 “El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho”. *Revista de Derecho Público*. Bogotá, número 32, pp. 1-27.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4760108>

8. ATALIBA, Gerardo
1987 *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

9. BARCHI, Luciano
2015 “Apuntes sobre la prescripción extintiva en el Código Civil peruano: una mirada al Derecho Privado europeo”. En *Reflexiones en torno al Derecho Civil a los treinta años del Código*. Lima: IUS ET VERITAS, pp. 163-255.

10. BOTERO, Andrés
2003 “La metodología documental en la investigación jurídica: alcances y perspectivas”. *Revista Opinión Jurídica*. México, volumen 2, número 4, pp. 109-116.

11. CONGRESO DE LA REPUBLICA
2004 *Decreto Legislativo 953*. Lima, 05 de febrero del 2004.

12. CONGRESO DE LA REPUBLICA
2007 *Decreto Legislativo 981*. Lima, 01 de abril del 2007.
13. CONGRESO DE LA REPUBLICA
2012 *Decreto Legislativo 1113*. Lima, 05 de julio de 2012.
14. CONGRESO DE LA REPUBLICA
2018 *Decreto Legislativo 1421*. Lima, 12 de setiembre de 2018.
15. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
2019 *Informe 90/2018-2019 elaborado por el Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los actos normativos del Poder Ejecutivo*. Lima. Consulta: 06 de junio de 2020.
[http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2018/ConstitucionReglamento/files/informe_090 - dl 1421.pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2018/ConstitucionReglamento/files/informe_090_-_dl_1421.pdf)
16. CORDOVA, Alex
2019 “La prescripción Tributaria y el Decreto Legislativo N°1421”. *Revista Análisis Tributario AELE*. Lima, numero 374, pp. 18-20.
17. CORTE SUPREMA DE LA REPUBLICA
2018 Casación 3760-2017. Sentencia: 30 de julio de 2018
18. CORTE SUPREMA DE LA REPÚBLICA
2018 Casación 8312-2015. Sentencia: 21 de noviembre del 2018

19. DIEZ-PICASO, Luis
2007 *La prescripción extintiva: en el Código Civil y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Segunda Edición. Navarra: Thomson.
20. DURAN, Luis
2004 "La noción del deber constitucional de contribuir". *Revista Enfoque Constitucional AELE*. Lima, número 1, pp. 1-18. Consulta: 31 de julio de 2021.

https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf
21. DURAN, Luis
2019 Consulta jurídica en relación a la RTF 09789-4-2017 y lo dispuesto en Decreto Legislativo N°1421 [Informe]. Lima.
22. DURAN, Luis y Hugo ARBIETO
2020 "La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?". *THEMIS - Revista de Derecho*. Lima, 2020, número 76.
23. DWORKIN, Ronald
1989 *Los derechos en serio*. Traducción de Marta Guastavino. Segunda edición. Barcelona: Ariel.
24. EGUIGUREN PRAELI, Francisco
2019 *Consultoría sobre el análisis constitucional de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 elaborada para el Ministerio de Economía y Finanzas* [Informe]. Lima.

25. GARCÍA NOVOA, César
2006 “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”. *Derecho & Sociedad*. Lima, número 27, pp. 28-41.
26. GARCIA NOVOA, César
2011 *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
27. GARCIA NOVOA, César
2019 “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”. *Revista Técnica Tributaria*. Madrid, número 124, pp. 53-77.
28. GARCÍA NOVOA, César
2020 *La vulneración del principio de seguridad Jurídica por la Primera Disposición Transitoria Complementaria del Decreto Legislativo N°1421 el Ordenamiento Peruano* [Informe]. Santiago de Compostela.
29. GASCÓN, Marina y Alfonso GARCÍA
2015 *La argumentación en el derecho*. Segunda edición. Lima: Palestra Editores.
30. GONZALEZ, Eusebio
1994 “El principio de seguridad jurídica”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, número 26, pp. 51-63.

31. GRELLAUD, Guillermo
2019 *Informe técnico jurídico sobre los criterios contenidos en la resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017*. Lima.
32. HÄBERLE, Peter
2008 “Siete tesis para una teoría constitucional del mercado”. *IUS Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.* México, número 21, pp. 23-42. Consulta: 31 de julio del 2021.
<https://doi.org/10.35487/rius.v2i21.2008.248>
33. HERNANDEZ, Luis
2006 “Apuntes para una nueva propuesta sobre prescripción y caducidad de la deuda tributaria”. En CHAU, Lourdes (coord.) *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público - Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, pp. 445-459.
34. HERNANDEZ, Luis
2020 “Sobre la inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1421”. *La cámara*. Lima, 13 de mayo del 2020. Consulta: 5 de junio del 2020.
<https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421/>
35. LANDA, César
2007 *Tribunal Constitucional y Estado Democrático*. Tercera Edición. Lima: Palestra Editores.

36. LANDA, César
2013 “La constitucionalización del derecho peruano”. *Derecho PUCP. Revista de la Facultad de Derecho*. Lima, número 71, pp. 13-36. Consulta: 31 de Julio de 2021.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201302.001>
37. LANDA, César
2018 Informe sobre la validez constitucional de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo 1421. Lima.
38. LA TORRE VILLAR, Ernesto de y NAVARRO DE ANDA, Ramiro.
1985 *Metodología de la investigación bibliográfica, archivística y documental*. México: McGraw-Hill.
39. MONGE, Gonzalo
2021 “Tratamiento de los deberes constitucionales de la persona en el Perú: Una introducción” *Forseti. Revista de Derecho*. Lima, Volumen 9, número 13, pp. 46-62.
<https://doi.org/10.21678/forseti.v9i13.1487>
40. MONTROYA, Saúl.
1976 *Procedimiento y técnica de la investigación documental en la Universidad*. Medellín: Universidad de Medellín.
41. NAVA, José
2016 “Prescripción y Exigibilidad de la Deuda Tributaria”. *Revista Análisis Tributario AELE*. Lima, numero 342, pp.13-18.

<http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/AT-07-16.pdf>

42. ORTIZ DE ORUE, Heissen

2018 *Renuncia a la prescripción tributaria*. Tesis de maestría en Derecho Tributario. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Escuela de Posgrado. Consulta: 22 de junio del 2020.

http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/14104/ORTIZ_DE_ORUE_QUISPE_HEISSEN_ALI1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

43. PECES BARBA, Gregorio

1990 “La seguridad jurídica desde la filosofía del derecho”. *Anuario de derechos humanos*. Madrid, numero 6, p.215-229.

<http://hdl.handle.net/10016/10384>

44. PEREZ LUÑO, Enrique

2000 “La seguridad jurídica: Una garantía del derecho y la justicia”. *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*. Madrid, número 15, pp. 25-38.

Consulta: 20 de febrero de 2022

<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>

45. PRIETO SANCHÍS, Luis

2004 “El constitucionalismo de los derechos”. *Revista española de derecho constitucional*. Madrid, año 24, número 71, pp. 47-72.

Consulta: 30 de agosto de 2021.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=989905>

46. ROBLES, Carmen

2018 *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. Colección Lo Esencial del Derecho.* Lima: Fondo Editorial PUCP.

47. RUBIO, Marcial

2003 *Prescripción y Caducidad. La extinción de acciones y derechos en el Código Civil.* Segunda edición. Lima: Fondo Editorial PUCP.

48. RUBIO, Marcial

2019 *Absolución de consulta formulada por la SUNAT sobre la resolución del tribunal fiscal 09789-4-2017 [Informe].* Lima.

49. RUIZ DE CASTILLA, Francisco y Carmen ROBLES

2013 “Constitucionalización de la definición del tributo”. *Revista de la Facultad de Derecho PUCP.* Lima, número 71, pp. 257-279.
Consulta: 20 de octubre de 2021

https://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/derechopucp/derechopucp_071.pdf

50. RUIZ DE CASTILLA, Francisco

2017 *Derecho Tributario: Temas básicos. Colección Lo Esencial del Derecho.* Lima: Fondo Editorial PUCP.

51. RUIZ DE CASTILLA, Francisco
2021 *Derecho Tributario Peruano. Principios y Fundamentos.* Lima: Palestra.
52. SALOMÉ, Liliana
2010 *La dimensión objetiva de los procesos constitucionales de tutela de derechos fundamentales.* Tesis de licenciatura en Derecho. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho. Consulta: 30 de julio del 2021.

<http://hdl.handle.net/20.500.12404/1237>
53. SCHOEN, Wolfgang
2018 *Taxation and Democracy.* Munich: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Consulta: 20 de octubre 2021
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279
<#>
54. SERRANO, Fernando
2020 *Informe sobre la constitucionalidad de la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo num. 1421 en el Ordenamiento Tributario Peruano.* Madrid.
55. SEVILLANO, Sandra
2019 *Lecciones de derecho tributario. Principios generales y Código Tributario.* Segunda edición revisada y aumentada. Lima: Fondo Editorial PUCP.

56. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA

2019 *Prescripción: Constitucionalidad del DL 1421* [diapositiva].
Consulta: 05 de junio de 2020.

57. TORRES, Gustavo

1960 *La prescripción*. Bogotá: Bremen.

58. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 *Expediente 016-2002-AI/TC*. Sentencia: 30 de abril del 2003.
Consulta: 20 de febrero del 2022.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

59. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 *Expedientes Acumulados 0001/0003-2003-AI/TC*. Sentencia: 4
de julio del 2003. Consulta: 20 de febrero del 2022.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00001-2003-AI%2000003-2003-AI.html>

60. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 *Expediente 2727-2002-AA/TC*. Sentencia: 19 de diciembre de
2003. Consulta 20 de febrero de 2022.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

61. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 3303-2002-AA/TC*. Sentencia: 28 de junio del
2004. Consulta: 3 de agosto del 2021.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03303-2003-AA.pdf>

62. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expedientes acumulados N° 0004-2004-AI/TC, N° 0011-2004-AI/TC, N.° 0012-2004-AI/TC, N° 0013-2004-AI/TC, N° 0014-2004-AI/TC, N° 0015-2004-AI/TC, N° 0016-2004-AI/TC y N° 0027-2004-AI/TC. Sentencia: 21 de setiembre de 2004. Consulta: 20 de febrero del 2022.*

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html>

63. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 *Expediente N° 3330-2004-AA/TC. Sentencia: 11 del mes de julio de 2005. Consulta: 26 de febrero de 2022*

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03330-2004-AA.pdf>

64. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 *Expediente N° 5854-2005-PA/TC. Sentencia: 8 de noviembre de 2005. Consulta: 30 de agosto de 2020.*

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/05854-2005-AA.pdf>

65. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2007 *Expediente 0002-2006-PI/TC. Sentencia: 16 de mayo del 2007. Consulta: 6 de junio del 2020.*

https://www.aele.com/system/files/archivos/novedad/SENTENCIA_TC.pdf

66. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2007 *Expediente 5970-2006-PA/TC*. Sentencia: 12 de noviembre de 2007. Consulta: 20 de febrero del 2020.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.pdf>

67. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2019 *Audiencia Pública de Pleno Arequipa 29-11-2019* [videograbación]. Lima: Tribunal Constitucional. Consulta: 05 de mayo de 2020.

<https://www.youtube.com/watch?v=0s1Vh-UTDvo&feature=youtu.be>

68. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2020 Pleno. Sentencia 556/2020. *Expediente N° 0004-2019-PI/TC. Caso de la forma de cómputo del plazo de prescripción de obligaciones tributarias*. Sentencia: 22 de setiembre del 2020. Consulta 15 de octubre de 2020.

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

69. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ

2017 Acta de Reunión de Sala Plena 2017-17. 21 de octubre de 2017.

70. TRIBUNAL FISCAL

2000 Resolución del Tribunal Fiscal N° 713-5-2000. Resolución: 20 de setiembre del 2000

71. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ

2005 Resolución del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005. Resolución: 22 de julio de 2005.

72. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ

2008 Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008. Resolución: 8 de enero de 2008.

73. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ

2012 Resolución del Tribunal Fiscal N° 10495-3-2012. Resolución: 28 de junio de 2012.

74. TRIBUNAL FISCAL DEL PERÚ

2017 Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017. Resolución: 7 de noviembre de 2017.

75. VALLE, Luis

2005 “La prescripción extintiva: naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, número 43, pp. 79 – 111. Consulta: 24 de agosto del 2021.

76. VASQUEZ MARÍN, Elizabeth

1989 *La institución de la prescripción en el ámbito tributario*. Tesis para optar el título Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas. Lima: Universidad Particular San Martín de Porres. Consulta: 20 de febrero del 2020.

77. VIDAL RAMIREZ, Fernando

1985 *La prescripción y la caducidad en el Código Civil Peruano.*
Lima: Cultural Cusco S.A Editores.

78. VIDAL RAMIREZ, Fernando

2009 “En torno a la Prescripción Extintiva”. *Revista Oficial del Poder Judicial.* Lima, año 3, numero 5, pp. 229 - 236. Consulta: 20 de octubre del 2020.

<https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/b922cf0045957d87988ade7db27bf086/16.+Doctrina+Nacional+.-+Fernando+Vidal+Ram%C3%ADrez.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=b922cf0045957d87988ade7db27bf086>

79. ZAGREBELSKY, Gustavo

2008 *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia.* Octava edición.
Madrid: Trotta.

Anexos:

ANEXO 1

**MONTO DE DEUDAS EN VALORES PRESCRITAS EN LOS
ULTIMOS 10 AÑOS**

<i>Año_RI</i>	<i>Mto_RI_Quiebre_Prescrip</i>
2012	-114,220,864.00
2013	-156,625,345.39
2014	-209,096,449.88
2015	-205,729,774.42
2016	-130,031,782.63
2017	-70,924,298.77
2018	-87,193,624.72
2019	-90,711,278.23
2020	-119,738,090.43
2021	-31,903,469.81

Consideraciones:

- Información de RI de Quiebre de Prescripción-RIQP (procedente). Fuente RSIRAT
- Información de eventos obtenidos de montos de RIQP. Fuente RSIRAT
- Año_RI se basa en la fecha de emisión de la RIQP, del 2012 al 2021
- Montos obtenidos de lo registrado en los eventos de valores asociados a la RIQP

Fuente: OCGI

Elaboración: Gerencia de Control y Recuperación de Deuda