

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Escuela de Posgrado



Aplicación de la norma respecto a la prescripción de la facultad de la
Administración para exigir el pago de la deuda tributaria

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestra en Derecho

Tributario

que presenta:

Teresita Julianna Suárez Mallqui

Asesor:

Juan Carlos Diaz Colchado

Lima, 2023

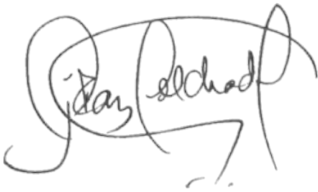
Informe de Similitud

Yo, DIAZ COLCHADO, JUAN CARLOS, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado APLICACIÓN DE LA NORMA RESPECTO A LA PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN PARA EXIGIR EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA de la autora SUÁREZ MALLQUI, TERESITA JULIANNA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 19/09/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 26 de setiembre de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>DIAZ COLCHADO, JUAN CARLOS</u>	
DNI: 41168411	Firma 
ORCID: 0000-0001-5602-7673	

A Dios; a mis hijos, por ser mi mayor motivación; a mi esposo, por su apoyo; y a mi padre, por su ejemplo y guía.



RESUMEN

Para analizar cuándo iniciar el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, en razón de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113 y la aplicación retroactiva o no de dicha norma, empezamos por entender que el Derecho Tributario es un ordenamiento autónomo, pero no independiente del Derecho Civil ni del Derecho Constitucional. Desde la perspectiva del ordenamiento civil, se señala que la prescripción extintiva en materia tributaria tiene similitudes con la prescripción civil, sobre la base de analizar la obligación tributaria y la civil, y ello nos permite recurrir a la aplicación del principio de *actio nata* – referido a que la acción nace cuando puede ejercitarse- regulado en la prescripción civil. Desde una perspectiva constitucional, abordamos la institución de la prescripción en materia tributaria, como aquella que se sustenta en el principio de seguridad jurídica, y que, a su vez, al eximir del pago de la obligación tributaria a quien corresponde, se contrapone al deber constitucional de contribuir u otros principios constitucionales, por ende, la aplicación e interpretación de las normas que la regulan debe considerar una debida ponderación de principios o deberes constitucionales. Realizamos una síntesis de la normativa y de los pronunciamientos jurisdiccionales emitidos al respecto. En consecuencia, establecemos cuándo se inicia el cómputo del plazo de prescripción, y la no aplicación retroactiva de la norma citada. Finalmente, planteamos cómo es que debe entender y aplicar la norma tributaria a las nuevas solicitudes de prescripción.

Palabras clave: prescripción, plazo de prescripción, deber de contribuir, principios constitucionales, obligación tributaria, actio nata, irretroactividad.

ÍNDICE

	Pág.
Resumen	1
Índice	2
Introducción	3
CAPÍTULO I: ASPECTOS TEÓRICOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	12
1.1.Sustento jurídico de la prescripción en materia tributaria	12
1.2.Aplicación del principio de <i>actio nata</i> a la prescripción en materia tributaria	16
1.2.1. Naturaleza y autonomía del Derecho Tributario	17
1.2.2. Similitudes entre la Obligación Tributaria y la Obligación Civil	24
1.3.Antecedentes normativos de regulación de la prescripción en acción de cobro	31
1.4.El plazo de prescripción como hecho jurídico	33
CAPÍTULO II: JURISPRUDENCIA SOBRE LA MATERIA	36
2.1. Análisis de pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre aplicación en el tiempo de la norma sobre prescripción en acción de cobro	36
2.2.Análisis de pronunciamientos del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional	45
CAPÍTULO III: ANÁLISIS DEL INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	51
3.1. Determinar desde cuándo se debe considerar el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria	51
3.2.Analizar la irretroactividad de la aplicación del Decreto Legislativo N° 1113	59
3.3. Analizar la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421	66
Conclusiones	68
Bibliografía	71

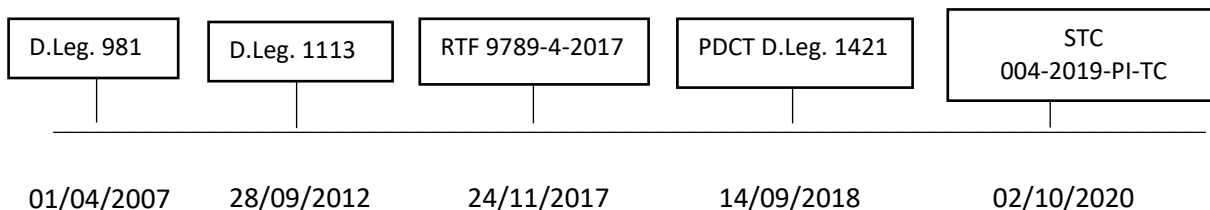
INTRODUCCIÓN

La prescripción de la acción de cobro de la Administración Tributaria, resulta de especial interés para las partes de la obligación tributaria, tanto Estado como contribuyente necesitan conocer hasta cuándo se puede exigir el pago de una deuda tributaria, hasta cuándo es que el Estado puede ejercer su facultad de coacción para el cobro de la deuda; por un lado, el Estado a través de su ente recaudatorio debe actuar de modo diligente para realizar las actuaciones que le permitan efectuar el cobro con anterioridad a que haya transcurrido el plazo de prescripción, y por otro lado, el contribuyente, quien si bien tiene el deber de cumplir sus obligaciones tributarias, también tiene el derecho de oponer ante el cobro de una deuda, la prescripción de esta facultad, lo que le permitirá liberarse de dicha carga impositiva. Como vemos, hay dos intereses en conflicto.

En los últimos años, ha surgido una ardua discusión sobre cuándo debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción de la acción de cobro a raíz de las diversas modificaciones en la normativa tributaria, por lo que en el presente trabajo pretendemos analizar y presentar una postura que nos brinde una mayor claridad sobre dicho tema.

- **Planteamiento del problema**

A lo largo del tiempo, la normativa tributaria ha ido modificándose en cuanto a la regulación de la prescripción, de tal modo que ha sido cada vez más precisa y ha diferenciado el plazo de prescripción según cada facultad de la Administración Tributaria, y ha otorgado diferentes causales de interrupción o de suspensión a cada acción que puede ejercer la Administración Tributaria, lo que nos permite afirmar que ha habido una mejora en la regulación de la prescripción en materia tributaria; sin embargo, la interpretación a las últimas modificaciones normativas no ha sido uniforme. A continuación, para un mejor entendimiento, presentamos la siguiente línea de tiempo:

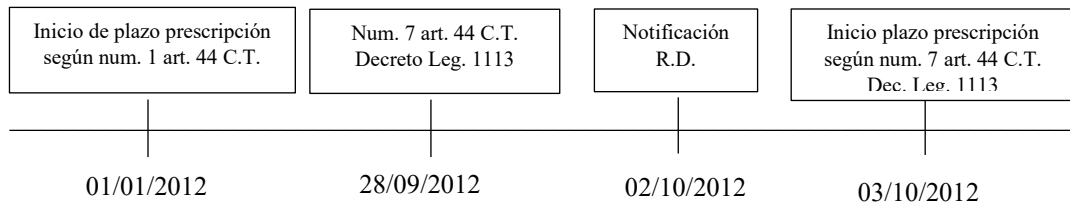


El Código Tributario fue modificado por el Decreto Legislativo N° 981, que estableció causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción en materia tributaria distinguiendo dichas causales por cada acción o facultad de la Administración Tributaria.

Luego, con la dación del Decreto Legislativo N° 1113, vigente desde el 28 de setiembre de 2012, se establece expresamente – agregando el numeral 7 al artículo 44 del Código Tributario-un inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, en un momento distinto a los plazos de prescripción de otras acciones de la Administración (determinar deuda y aplicar sanciones) no obstante, dicha norma no establece su aplicación para los casos de deuda tributaria cuyo plazo de prescripción se habría iniciado¹ con anterioridad a su vigencia.

A modo de ejemplo, si queremos realizar el cómputo del plazo de prescripción la acción de cobro por deuda de Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según el numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario, el cómputo del plazo de prescripción debe iniciarse el 1 de enero de 2012, no obstante, si la Administración Tributaria, luego de un procedimiento de fiscalización emite y notifica una resolución de determinación por dicho tributo y período, el 2 de octubre de 2012, de acuerdo con el numeral 7 del artículo 44 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, vigente en dicha fecha, el inicio del cómputo del plazo de prescripción debía ocurrir el 3 de octubre de 2012. Con lo cual, existiría un inicio del cómputo del plazo de prescripción distinto según se aplique el Decreto Legislativo N° 1113 o no. Dicho caso no ha sido regulado expresamente en esta última norma.

¹ Decimos se habría iniciado, puesto que será materia de análisis establecer si bajo la norma anterior, dicho plazo se iniciaba de modo simultáneo al del cómputo del plazo de prescripción de la facultad para determinar la deuda tributaria, o si también se iniciaba con la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa.



Frente a esto, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 9789-4-2017, con carácter de precedente de observancia obligatoria, mediante la cual estableció, bajo la teoría de los hechos cumplidos, que el Decreto Legislativo en mención, sólo era aplicable a la deuda tributaria cuyo cómputo del plazo de prescripción se inició a partir de la vigencia de la indicada norma.

No obstante, mediante la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, vigente desde el 13 de setiembre de 2018, se dispone que para los procedimientos en trámite o pendientes de resolución respecto de conceptos tributarios cuyo plazo de prescripción se habría iniciado bajo la norma anterior al Decreto Legislativo N° 1113, debe aplicarse esta última norma; con lo cual, en términos prácticos, se deja sin efecto el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal en la mencionada Resolución N° 9789-4-2017, puesto que con el acto de notificación de la Resolución de Determinación o Resolución de Multa recién se da inicio al cómputo del plazo de prescripción para exigir su pago (siempre que no hubiese vencido el plazo de prescripción de la facultad para determinar la deuda tributaria).

Luego de ello, la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, fue cuestionada ante el Tribunal Constitucional, por considerarse que generaba una aplicación retroactiva de una norma tributaria. Sin embargo, el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2019-AI de 22 de setiembre de 2020 se pronunció desestimando la acción de inconstitucionalidad de la norma en mención.

Actualmente, el Tribunal Constitucional ha mantenido como una norma constitucionalmente válida a la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

En doctrina, ha habido una ardua discusión sobre si la referida norma generaba una aplicación retroactiva, así como si el Tribunal Constitucional emitió un pronunciamiento adecuado, existiendo posturas contradictorias.

De lo anterior, tenemos cómo principal interrogante, desde cuándo debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, en los períodos en que aún no se había emitido el Decreto Legislativo N° 1113. Si la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 generó la aplicación retroactiva de la norma tributaria, y por ende, si el Tribunal Constitucional al considerar que no era una norma que genere retroactividad, tuvo un pronunciamiento adecuado.

Finalmente, dada la redacción de la referida Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, en la que se indica expresamente que sólo es aplicable a los procedimientos en trámite y pendientes de resolución, no queda claro qué norma se debe aplicar a las nuevas solicitudes de prescripción que se presenten, ¿podría interpretarse que a las nuevas solicitudes de prescripción le corresponde aplicar la Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria o la citada norma avalada por la sentencia del Tribunal Constitucional?

- **Hipótesis**

Como respuesta a nuestro principal problema de investigación, referido a cuándo debe iniciar el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en las Resoluciones de Determinación y de Multa, con relación a los períodos anteriores a la dación del Decreto Legislativo N° 1113, consideramos que se debe iniciar su cómputo desde la fecha de notificación de los referidos actos administrativos.

Sustentamos dicha respuesta en que la Administración tiene facultades distintas, entre las que se encuentran, la facultad para determinar y la facultad para exigir el pago de la deuda tributaria, ambas facultades se ejercen de modo distinto y los cómputos de los plazos de prescripción deben ser distintos, lo que se pretendió regular expresamente desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 981.

De ese modo, bajo la teoría o principio de la *actio nata*, que se encuentra recogida en el Código Civil y es aplicable a las obligaciones, que consiste en que el cómputo del plazo de prescripción civil, debe iniciarse desde el momento en que puede ejercerse la acción; consideramos que dicha teoría o principio es aplicable a la obligación tributaria, y podemos identificar que la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, puede ejercerse desde que ésta es determinada por la Administración Tributaria, mediante una resolución de determinación, o desde que se emite la resolución de multa, y estas son notificadas al contribuyente².

Si adicionalmente, consideramos que uno de los propósitos de la prescripción en materia tributaria, es castigar la inacción por parte de la Administración Tributaria, no podemos hablar de una falta de actuación de la Administración con anterioridad a que ésta tenga una deuda determinada por cobrar.

Analizamos además, cómo el Derecho Tributario se sirve del Derecho Constitucional para entender e interpretar sus instituciones jurídicas, y a partir de ahí, señalar que en nuestra Constitución se recogen principios tributarios y derechos fundamentales como límites a la potestad tributaria, y al momento de aplicarse e interpretarse las normas tributarias, deben seguir y orientarse por dicho principios, dentro del marco de un Estado Social y Democrático de Derecho, que desde una perspectiva económica, se rige por una economía social de mercado, donde es central considerar el deber de constitucional de contribuir por parte de los ciudadanos. Este análisis, nos brinda un sustento jurídico constitucional para considerar que el inicio de la prescripción debe iniciarse luego que la deuda ha sido determinada y notificada.

Cabe indicar que si bien el Decreto Legislativo N° 1113 regula expresamente el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, desde la notificación de la resolución de determinación y la resolución de multa, no obstante, las normas del Código Tributario vigente antes de dicha modificación, sí hacían una distinción entre la facultad para

² Cabe señalar que, el tema al que se hace referencia en el presente trabajo, se encuentra referido únicamente a casos en que la Administración ha emitido resoluciones de determinación, sea como resultado de un procedimiento de fiscalización o por tratarse de tributos que deben ser determinados por la Administración Tributaria.

determinar y la facultad para cobrar la deuda tributaria, lo que generó que el Tribunal Fiscal³ emita pronunciamientos en los que interpretara que la acción para cobrar la deuda tributaria sólo podía ejercerse con posterioridad a la emisión y notificación de la resolución de determinación o resolución de multa, como los contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 713-5-2000, 4638-1-2005 y 10495-3-2012, de los que se concluye que la facultad para determinar la deuda y la facultad para cobrar la deuda, no pueden tener el mismo momento de inicio del plazo de prescripción. Dichos pronunciamientos coinciden además con algunos pronunciamientos emitidos en Sentencias de Casación⁴. Cabe señalar que, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 9789-4-2017 con carácter de observancia obligatoria, contradiciendo dichos pronunciamientos, Resolución con la que discrepamos.

Adicionalmente, el plazo de prescripción, como hecho jurídico debe considerarse como una sola unidad, como un todo, que si bien tiene tres momentos: inicio, transcurso y fin, ello no equivale a decir que se encuentre conformado por tres hechos jurídicos distintos y consumados, sino que el plazo es un solo hecho jurídico hasta que culmina. Con lo cual, no se puede afirmar que se haya iniciado el plazo de prescripción con anterioridad al Decreto Legislativo N° 1113.

Como consecuencia, de dicho análisis podemos afirmar que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional al desestimar la demanda de inconstitucionalidad del Decreto Legislativo N° 1421, no vulnera la irretroactividad de las normas tributarias, así tampoco la seguridad jurídica ni el principio de legalidad.

Finalmente, consideramos que de la revisión del texto de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, puede interpretarse que esta no es aplicable a los nuevos procedimientos contenciosos o no contenciosos en los que se solicite la prescripción de la referida facultad de acción de cobro de la Administración Tributaria, por lo que es importante indicar que tanto con la modificación normativa como con la norma anterior, el plazo de prescripción para efectuar el cobro de una deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa, se inicia con la notificación de éstas.

³ Véase.

⁴ Véase Sentencias de Casación N° 8312-2015-Lima y 3760-2017-Lima.

- **Objetivos**

Como objetivo principal del presente trabajo de investigación tenemos el analizar desde cuándo se inicia el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en Resoluciones de Determinación y de Multa, a raíz de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1113, y, por ende, si hay una aplicación retroactiva de esta última norma.

Los objetivos secundarios del presente trabajo consisten en lo siguiente: i) analizar la relación entre Derecho Tributario, con el Derecho Civil y el Derecho Constitucional, a partir de lo cual estableceremos la aplicación del principio de la teoría de *actio nata*, así como el sustento jurídico constitucional de nuestra postura; ii) sintetizar los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, relacionados a la prescripción de la facultad para efectuar el cobro de la deuda tributaria; iii) analizar la aplicación de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, a los nuevos procedimientos contenciosos o no contenciosos tributarios en que se solicite la prescripción.

- **Justificación**

La institución jurídica de la prescripción en materia tributaria, ha tenido modificaciones normativas, que, si bien ha permitido que haya una regulación más detallada de acuerdo a cada facultad o potestad de la Administración, ha generado, a su vez, controversia en cuanto al momento en que se debe iniciar el plazo de prescripción de la acción de cobro de los tributos por parte del Estado.

La prescripción de la acción de cobro genera especial interés para el Estado como para el contribuyente puesto que para el primero implica un límite a su facultad de coerción que le impedirá recaudar los tributos, y, por otro lado, el contribuyente se verá liberado de la carga impositiva, pese a que tiene el deber de contribuir a los gastos públicos. Como vemos, hay dos intereses en conflicto, en los que por un lado se pierde el derecho a cobro, y por otro el deber de pago, por el transcurso del tiempo.

Si bien en nuestro ordenamiento jurídico tributario, se encuentra contemplada la institución jurídica de la prescripción que se sustenta en el principio de seguridad jurídica, para evitar mantener de forma ilimitada en el tiempo la facultad de cobro de los tributos, genera, de otro lado, que se exima del cumplimiento del pago e incide en la recaudación tributaria, en el rol del cumplimiento del Estado en el sostenimiento de los gastos públicos, por lo que se contraponen al deber constitucional de contribuir y a principios constitucionales como el de igualdad. No pretendemos cuestionar la institución de la prescripción, sino por el contrario, estudiar y analizar su sustento jurídico, y en virtud de ello, presentar una interpretación de las modificaciones normativas que permita no sólo amparar los derechos de los contribuyentes sino también el rol del Estado como ente recaudatorio, dentro de los límites a la potestad tributaria como parte de un Estado de Derecho.

Nos ha resultado particularmente interesante, la controversia y ardua discusión que se ha generado sobre el momento en que se debe iniciar del cómputo de la prescripción de la acción de cobro de la Administración Tributaria, lo que además se ve reflejado en el pronunciamiento de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, y en las distintas posturas que sustentan el fallo del Tribunal Constitucional al respecto.

Ante la redacción de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, de la que no resulta claro cuál es la norma aplicable para los procedimientos contenciosos o no contenciosos tributarios que se presenten en la actualidad, y creemos que es importante establecer una interpretación sustentada y uniforme que permita una correcta aplicación de las modificaciones normativas, en pro además del principio de seguridad jurídica, que exige claridad y predictibilidad.

- Metodología

La metodología utilizada se centra básicamente en una síntesis jurisprudencial que se ha venido desarrollando en los distintos niveles jurisdiccionales.

- **Presentación de los capítulos del trabajo de investigación**

El presente trabajo se encuentra desarrollado en tres capítulos.

En el primer capítulo realizaremos una revisión teórica sobre el sustento de la prescripción, la aplicación del principio de *actio nata* en materia tributaria, para lo cual será necesario analizar la naturaleza del Derecho Tributario, la obligación tributaria y sus semejanzas con la obligación civil. Asimismo, describiremos la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Constitucional, para sustentar cómo debe entenderse a la prescripción en materia tributaria, la interpretación y aplicación que corresponde otorgar a las modificaciones normativas al respecto.

Luego de lo cual analizaremos cómo debe entenderse el plazo de prescripción, como hecho jurídico, cuándo es que se puede considerar que ocurre un hecho cumplido y cómo sobre la base de esto se puede dilucidar si se da una aplicación retroactiva, inmediata o ultractiva de la norma tributaria.

En el segundo capítulo, recurriremos a la jurisprudencia vertida sobre la materia, analizaremos el sentido de los diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, los cuales nos servirán para evidenciar que el tema que nos ocupa ha generado diversas interpretaciones y conclusiones sobre cómo debe aplicarse las modificaciones legislativas, pero que no obstante ello, podemos recurrir también a dichos pronunciamientos para establecer una línea interpretativa que nos permita dilucidar el tema que nos ocupa.

En el tercer capítulo, se realizará el análisis que nos permitirá afirmar que el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, debe ocurrir luego de la notificación de la Resolución de Determinación y de la Resolución de Multa, y que ello la aplicación del Decreto Legislativo N° 1113 no es retroactiva, discrepando así del precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal.

Adicionalmente, señalaremos sobre la base de la aplicación del principio o teoría de *actio nata* y del entendimiento del plazo de prescripción como un hecho jurídico en su conjunto, que la interpretación contenida en la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, es aplicable también a las nuevas solicitudes de prescripción que se presenten en la actualidad, y no sólo a las solicitudes en trámite o pendientes de resolución al momento de la vigencia de esta última norma. Debiendo indicarse que dicha interpretación abunda en generar seguridad jurídica a los contribuyentes, pues tiene un sustento teórico válido.

Lo que además será sustento para demostrar que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, no generó la aplicación retroactiva de una norma tributaria y el Tribunal Constitucional se pronunció adecuadamente al desestimar el procedimiento de inconstitucionalidad que se inició contra la referida norma.

CAPITULO I: ASPECTOS CONCEPTUALES SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1.- SUSTENTO JURÍDICO DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El transcurso del tiempo tiene incidencia en el mundo jurídico. El tiempo es considerado por algunos juristas como Fernando Vidal Ramírez como un hecho natural, puesto que ocurre sin incidencia alguna de intervención del hombre, pero que cuando genera efectos jurídicos, adquiere la condición de hecho jurídico (2002:14-17). Del mismo modo, Lopez Herrera se refiere al tiempo jurídico, como aquel tiempo que incide en el derecho, como un medio que establece un punto de inicio y uno de fin, y lo considera un hecho jurídico (2007:4).

Si bien el tiempo, su decurso, es un hecho sobre el que no hay una intervención humana, este incide en las relaciones jurídicas, en los derechos, obligaciones de las personas, y coincidimos con los citados autores en considerarlo como hecho jurídico, cuando ello ocurre⁵. Uno de los efectos jurídicos del transcurso del tiempo es la prescripción extintiva, tema que nos ocupa.

⁵ Cabe indicar que si bien determinados juristas como Santoro Passarelli, Francesco, no consideran al tiempo como hecho jurídico, nosotros no nos adscribimos a su postura.

El Tribunal Constitucional ha definido a la prescripción como “...una institución jurídica mediante la cual por el transcurso del tiempo, la persona adquiere derechos o se libera de obligaciones”⁶. La institución jurídica de la prescripción tiene además como principal sustento el principio de seguridad jurídica, puesto que genera que determinados derechos u obligaciones no puedan ser ejercidos o impuestos indefinidamente en el tiempo, sino que existe un momento en que estos pueden ejercerse o imponerse y luego de transcurrido dicho momento ya no es posible ejercer o imponer tales derechos u obligaciones.

La seguridad jurídica, ha sido definida en tres dimensiones por Humberto Ávila, una primera es la “cognoscibilidad”, que ocurre cuando en el presente, el sujeto es capaz de conocer las normas del derecho, es decir, las normas sean accesibles, claras e inteligibles, una segunda, es la “confiabilidad” que se refiere a que el sujeto no sea sorprendido por el derecho, y la tercera es la “calculabilidad” que el derecho permita que las personas puedan prever las consecuencias jurídicas de sus actos. Para que sea posible cumplir con estas dimensiones de la seguridad jurídica, se requiere lo siguiente: i) que el sujeto pueda conocer las fuentes del derecho, ii) que el sujeto pueda entender el contenido de las normas, iii) que los argumentos según los cuales se interpretan las normas y que se utilizan para sustentar decisiones judiciales o administrativas, tengan accesibilidad, claridad y sean inteligibles; y iv) que exista seguridad institucional, en el sentido que las instituciones competentes promuevan debates serios, claros y accesibles sobre la interpretación de las normas (2012: 581, 582).

El principio de seguridad jurídica si bien no se encuentra recogido expresamente en nuestra Constitución Política, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como un principio constitucional que forma parte del Estado Constitucional de Derecho y que permite la predictibilidad de las conductas ante los supuestos previamente determinados por el Derecho, como una garantía del ordenamiento jurídico que incide en la interdicción de la arbitrariedad⁷.

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2407-2011-PHC/TC.

⁷ Véase, Fundamentos 2, 3 y 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC.

Como vemos, el principio de seguridad jurídica ha sido reconocido como un principio constitucional que irradia sobre todo el ordenamiento jurídico, este principio incide de manera sustancial en la institución jurídica de la prescripción, según la cual, no es posible que un derecho o una obligación, puedan ser ejercidos o exigidos de manera indefinida en el tiempo.

La prescripción en materia tributaria, se sustenta en el principio de seguridad jurídica puesto que, en términos de predictibilidad, el contribuyente sabrá que el Estado no podrá ejercer su acción para determinar una deuda tributaria, para imponer una sanción o cobrar la deuda tributaria, de modo ilimitado en el tiempo, sino que a partir del cumplimiento de determinado plazo el Estado no podrá ejercer tales acciones, pese a que tenga el derecho a hacerlo.

En ese sentido, cuando nuestro ordenamiento jurídico establece la prescripción, se afirma que hay un conflicto entre seguridad y justicia, en el cual, hay una prevalencia de la primera frente a la segunda (Humberto Ávila, 2012:299), pues si bien el contribuyente puede tener el deber de pagar determinado tributo o el deber de cumplir una sanción, lo que se encuentra acorde con el principio de justicia, puesto que corresponde exigir al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no obstante, al haber prevalencia del principio de seguridad jurídica se deberá eximir al contribuyente de dicho cumplimiento, dado que por el transcurso del tiempo se encuentra liberado de ello, a través de la prescripción.

Como hemos señalado, la prescripción tributaria se sustenta en la garantía de los ciudadanos frente al Estado, de seguridad jurídica, que genera que los contribuyentes no se encuentren obligados al pago de sus obligaciones tributarias, pese a que les corresponde realizar dicho pago; lo cual, colisiona además con el deber de contribuir, que, en términos sencillos, consiste en el deber constitucional de colaborar con los gastos públicos por el bien común, en virtud de la capacidad contributiva (aspecto que analizaremos con mayor detalle, más adelante).

Asimismo, cabe señalar que la prescripción tiene como finalidad el “castigar” la inacción que pueda tener un sujeto para hacer ejercer su derecho.

Lo expuesto nos da una visión del sustento que subyace a la prescripción en materia tributaria, los principios que la sustentan y los principios que se deben ponderar al realizarse una interpretación y aplicación de las normas tributarias.

De otro lado, en nuestro ordenamiento civil, tenemos regulada expresamente a la prescripción extintiva, en el artículo 1989° del Código Civil, en que se señala que la prescripción extintiva es aquélla en la cual por el transcurso del tiempo se extingue la acción, pero no el derecho.

En ese sentido, bajo los términos de la prescripción extintiva, por el transcurso del tiempo, como hecho jurídico, se genera el efecto de que se extinga una acción sustentada en un derecho que no se puede ejercer.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario, se regula la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria, exigir el pago de la deuda tributaria y aplicar sanciones, según el artículo 43 del Código Tributario. Asimismo, en su artículo 27 se señala que la prescripción extingue la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones.

Adicionalmente, en el artículo 49 del Código Tributario se estipula que el pago voluntario de una deuda prescrita no genera derecho a su devolución, es decir, lo que prescribe es la coerción para exigir una deuda determinada o una multa impuesta, no obstante, no se pierde el derecho a la acreencia.

Podemos afirmar, entonces, que la institución jurídica de la prescripción extintiva se encuentra recogida tanto en nuestro ordenamiento civil como en nuestro ordenamiento tributario -no sólo en dichos ordenamientos, cabe decir-, ambas “prescripciones” además se sustentan en el principio de seguridad jurídica y pretenden “castigar” la inacción por parte del acreedor.

Asimismo, la prescripción civil y la prescripción tributaria, se sustentan una relación obligacional. De dichas similitudes podemos inferir que la prescripción en materia civil y la prescripción en materia tributaria, comparten un sustento jurídico similar.

1.2.- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE *ACTIO NATA* A LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Para efectos de dilucidar desde cuándo debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción de dicha facultad (acción), es necesario analizar si el principio (también denominado teoría, en doctrina) del *actio nata* que se encuentra recogido en la prescripción extintiva civil, es aplicable a la prescripción en materia tributaria.

El principio de *actio nata* se encuentra recogido en el artículo 1993° del Código Civil cuando se regula la prescripción extintiva de las obligaciones en el Derecho Civil, y señala que “...*la prescripción comienza a correr desde el día en que puede ejercitarse la acción*”, según el cual el inicio del decurso prescriptorio ocurre desde que la acción puede ejercitarse, esto es, desde que la pretensión es exigible, en otras palabras, se trata de una acción que se puede ejercer, no obstante, no se ha ejercido (Vidal, 2003:121).

De ese modo, dado que la prescripción extintiva en materia civil tiene como efecto “extinguir” la acción⁸, entonces sólo podrá empezar el cómputo de su plazo en los casos en que pueda ejercitarse la acción (Ariano, 2021:229).

Conforme con el llamado principio o teoría *actio nata*, para que pueda iniciarse el cómputo del plazo de prescripción es necesario que se pueda ejercitar la acción, por lo que resulta de vital importancia poder identificar cuándo es que es posible ejercer la acción respecto de determinado derecho, y es desde ese momento en que podrá iniciarse el cómputo del plazo de prescripción de dicha acción.

Ahora bien, en materia tributaria, con la modificación del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, vigente desde el 28 de setiembre de 2012, se establece que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en una resolución de determinación y una resolución de multa, empieza a computarse

⁸ El artículo 1989° del Código Civil establece que la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo.

desde el día siguiente de su notificación, por lo que advertimos que se recoge el principio de *actio nata*, puesto que sólo se podrá iniciar el cómputo del plazo prescriptorio una vez que la deuda puede ser cobrada, lo que ocurre con posterioridad a su determinación y notificación (explicaremos a mayor detalle, más adelante).

Con anterioridad a dicha norma, el principio de *actio nata* no era recogido expresamente en nuestra normativa tributaria, no obstante, cabe cuestionarnos si dicho principio es aplicable a la prescripción tributaria, con lo cual el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria se debía computar a partir de la notificación de la resolución de determinación y la resolución de multa, antes de la modificación normativa. Un sector de la doctrina opina que considerar ello, genera una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, puesto que se argumenta que el principio de *actio nata* no es aplicable al Derecho Tributario, debido a la autonomía de este último y que el poder radica en el Estado y depende de su autoridad el inicio de los procedimientos que permitan ejercer su derecho de cobro (Bardales, 2022), lo que se diferencia de la prescripción civil, que se sustenta en una relación obligacional que nace del acuerdo de voluntades.

1.2.1. Naturaleza y autonomía del Derecho Tributario

Es importante, entonces hacer una descripción y análisis de la naturaleza del Derecho Tributario y su autonomía.

El Derecho Tributario, es una rama jurídica que surge del Derecho Financiero -que estudia la actividad financiera del Estado-, sus inicios yacen en una ordenanza alemana de 1919, y es definido como señala Dino Jarach, citado por Villegas, como el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos (Villegas 2003: 209 – 213), o en términos sencillos, como la rama del derecho que estudia el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos (Giuliani F., 1987:44).

En sus inicios el Derecho Tributario consistía en un ordenamiento jurídico cuyo sustento se encontraba en la imposición del Estado, de un poder soberano que obligaba a pagar tributos a los súbditos como un ejercicio del poder de imperio, lo que generó el concepto de potestad tributaria del Estado. La justificación al ejercicio de un poder absoluto por parte del Estado, se encontraba en que el tributo permitía que el Estado pueda obtener ingresos para solventar los gastos públicos, y así el Derecho Tributario se encarga de regular las relaciones entre Estado y particulares formando parte del Derecho Público.

En la segunda mitad del siglo XX, se reaccionó frente a esta teoría autoritaria del Derecho Tributario, y surgieron las teorías denominadas clásicas o estáticas, formuladas por autores como Hensel y Blumstein, en estas teorías se entiende al Derecho Tributario a partir del principio de legalidad, considerándose como núcleo central de este ordenamiento jurídico a la relación jurídica obligacional, que se genera entre el Estado y los particulares luego de que ocurre el hecho imponible (Villegas 2003: 210-213), en esta relación se concibe al Estado como un acreedor, que tiene un derecho de crédito a satisfacer, y por otro lado, un deudor particular.

Cabe señalar que, si bien con posterioridad surgieron otras teorías sobre la naturaleza del Derecho Tributario, que ponían énfasis en la relación jurídica tributaria compleja o en la función tributaria, en las que se destaca los aspectos administrativos del tributo o sus aspectos formales, lo cierto es que en doctrina se ha aceptado que el Derecho Tributario material, tiene como eje central el estudio y las normas que regulan la obligación tributaria (Arroyo, Eduardo, 2016: 496-498).

En ese sentido, si bien el Derecho Tributario forma parte del Derecho Público, tiene como eje central la obligación tributaria, y a partir de ahí, podemos analizar similitudes con la obligación civil que forma parte del Derecho Privado, aspecto que será desarrollado más adelante.

Con relación a la autonomía del Derecho Tributario, es necesario señalar que la autonomía debe ser entendida y estudiada en su verdadera dimensión, decimos esto, puesto que el ordenamiento jurídico de un país es uno solo, y todas las materias o ramas jurídicas se encuentran relacionadas, por lo que no es posible considerar a una rama del Derecho como totalmente independiente y disgregada del ordenamiento jurídico en sí.

En ese sentido, podemos considerar que una rama del Derecho es autónoma cuando tiene fines propios y distintos, tiene conceptos y métodos propios para su aplicación e interpretación, se sustenta en principios generales propios o cuando tiene conceptos o instituciones con naturaleza jurídica propia (Sainz de Bujanda 1991:4,5; Villegas 2003: 222), pero que a su vez, es capaz de actuar en concordancia o en conexión con otras ramas jurídicas (Giuliani F.,1987: 39), características que se encuentran en el Derecho Tributario y por ello, afirmamos que es autónomo.

Dicha autonomía no debe confundirse con independencia absoluta o desconocimiento de las demás ramas jurídicas, y es por ello que en doctrina se afirma que el hecho que el Derecho Tributario forme parte del Derecho Público no implica que no sea compatible con determinados principios del Derecho Privado o Derecho Civil (Giuliani F. 1987:76,77).

En efecto, si bien no consideramos que haya una subordinación del Derecho Tributario, respecto del Derecho Privado, el primero puede recurrir o puede sustentarse en conceptos o instituciones del segundo, sin que ello signifique que ha perdido su autonomía, sino que, por el contrario, en función de esta, puede hacer sus propias definiciones de determinadas instituciones jurídicas, o sustentarse en las ya establecidas por el Derecho Privado.

Cuando analizamos la autonomía del Derecho Tributario, debemos destacar además que a fines del siglo XX se ha generado una *constitucionalización* del Derecho, según el cual, se ha dado preeminencia a la interpretación de las normas según la Constitución, en la cual la Constitución deja de ser un acuerdo político, para ser aquél que actúa como norma fundamental que tiene prevalencia sobre la ley, corresponde, entonces, analizar las instituciones jurídicas, las normas y su interpretación según los principios constitucionales, los valores y deberes contemplados por la Constitución como norma suprema, por lo que ella contiene normas y principios, valores, que no son meramente enunciativos; asimismo, las normas constitucionales son aplicadas por los jueces directamente, sin que sea necesario que exista una ley al respecto, se impone pues, un modelo de interpretación de las leyes conforme con la Constitución (Ruiz de Castilla, Francisco y Robles, Carmen, 2013: 268).

En términos de María Paula Garat, desde una aplicación integral del ordenamiento jurídico, se entiende a la Constitución ya no solo como un código político sino como un conjunto de valores fundamentales, recogidos en normas y en principios superiores, que debe seguir el ordenamiento jurídico inferior, llámese las normas contenidas en leyes, y a partir de ello se realiza un análisis constitucional de las normas, y la limitación de los derechos se realiza mediante el principio de proporcionalidad o razonabilidad (2016: 136, 138).

De ese modo, el Derecho Tributario, como otras ramas del derecho, no ha sido ajeno a esa *constitucionalización*, y si bien, como hemos mencionado la obligación tributaria es el centro del Derecho Tributario, esta se encuentra establecida por ley y se sustenta en el principio de legalidad, recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el cual, se orienta a un respeto al principio de constitucionalidad, en el cual, la regulación de la obligación tributaria y del tributo en sí, debe encontrarse acorde a las normas y principios constitucionales.

Dentro de esta visión del Derecho Tributario, se debe tomar en cuenta que desde una perspectiva económica de nuestra Constitución Política del Perú que rige desde 1993, nos encontramos en un Estado Social y Democrático de Derecho, el que se rige por una Economía Social de Mercado, según la cual, el Estado necesita obtener ingresos económicos que le permitan brindar a sus ciudadanos las condiciones mediante las cuales ellos puedan tener un desarrollo integral, así el Estado se encuentra constitucionalmente obligado a ello (Landa, 2006:38).

La principal herramienta con la que cuenta el Estado para ejercer este rol de garantizar a los ciudadanos las condiciones mínimas de bienestar y solventar los gastos públicos, es el cobro de los tributos, y de ello se origina que los contribuyentes tengan el deber de contribuir a dichos gastos de acuerdo a su capacidad económica, de tal manera que se logre el bien común. En ese sentido, los límites a la potestad tributaria que se fundan en el respeto a derechos fundamentales como el derecho a la propiedad o el derecho a la libertad, deben procurar que el interés particular se encuentre en armonía con el bien común.

Lo que quiere decir que en una economía social de mercado si bien la iniciativa privada es libre, su ejercicio no podrá desarrollarse de modo opuesto al interés general o social, o con menoscabo de los principios constitucionales que protegen la libertad y la igualdad (Landa, 2006:178).

Por tanto, es posible entender que existe una función reguladora que cumple el Estado en la economía, a partir de lo cual, supervisa el mercado de modo subsidiario, y a la vez, tiene una función orientadora, a fin de procurar un bienestar social, que incluya un reparto justo del ingreso (Cruces Burga, Alberto, 2014:177-179).

Se señala además que a raíz de que los deberes constitucionales se consideren de obligatorio cumplimiento, ocurre un tránsito del Estado social y democrático de Derecho a un Estado Constitucional (Ruiz de Castilla, Francisco y Robles, Carmen: 2013, 270). Uno de estos deberes constitucionales y que se condice con esta función de un Estado que debe procurar el bienestar general, surge el deber de contribuir.

El deber de contribuir como un deber constitucional, que, si bien no se encuentra estipulado expresamente en nuestra Constitución, se encuentra referido a aquél deber que tiene todo ciudadano de contribuir con los gastos públicos con el fin de procurar el bien común, según la capacidad contributiva que ostente.

El deber de contribuir es esencial en el Derecho Tributario, en el que prevalece una relación entre el Estado y la sociedad, en el que a esta última le corresponde sustentar la actividad del Estado. Así se entiende al tributo desde su función constitucional, según la cual su sustento radica en el deber de contribuir, y, por tanto, el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ampara no sólo en el respeto a la ley sino también tiene un sustento constitucional.

Si bien sabemos que el deber de contribuir no se encuentra expresamente establecido en nuestra Constitución, este ha sido señalado y desarrollado en diversas Sentencias del Tribunal Constitucional, como la contenida en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC en la cual, en su Fundamento 9 se ha señalado que: “...*depués de la creación de un impuesto existe la presunción juris tantum de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente válidos. Con la*

recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo”.

Como vemos, en dicha Sentencia, se hace referencia a que la creación de un impuesto tiene como sustento constitucional el deber de contribuir que recae en los contribuyentes, que consiste en colaborar con el rol del Estado para satisfacer las necesidades de los ciudadanos a través de la prestación de servicios públicos, a fin de otorgar bienestar general.

Asimismo, el Tribunal Constitucional, en sus pronunciamientos⁹ ha afirmado que los derechos fundamentales no tienen carácter absoluto y, por ende, “...*deben ser releídos a la luz del Deber de Contribuir con los gastos públicos, (que) ...constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”.*

Es por ello que en Sentencias del Tribunal Constitucional como la recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, se ha señalado que pueden realizarse afectaciones al derecho de propiedad de modo razonable cuando “...*tengan por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.*

De lo expuesto, tenemos que el deber de contribuir puede actuar como un límite al derecho de propiedad, en aras del bien común, al permitir que el Estado cumpla con el rol constitucional de sostener los gastos públicos en aras de procurar bienestar general.

En ese sentido, el deber de contribuir, se considera que tiene dos dimensiones: facultad de imposición del Estado atendiendo a los fines comunes establecidos en la Constitución, y, como garantía jurídica para los ciudadanos, de que la creación, aplicación o discusión sobre tributos se haga en el marco del Estado Constitucional (Durán Rojo, 2005: 12-16).

⁹ Véase, Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC y Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC.

El deber de contribuir que surge de la concepción económica de la Constitución y que corresponde a una función constitucional del tributo, como bien señala Francisco Ruiz de Castilla, no se contradice ni es incompatible con la definición de tributo dentro de la obligación tributaria, que se sustenta en el derecho civil, con conceptos como acreedor, deudor y prestación (2013: 273), afirmación con la que coincidimos.

Asimismo, en el artículo 74 de nuestra Constitución, se establecen principios constitucionales relacionados con la potestad tributaria del Estado, como son: el principio de legalidad, según el cual, el ejercicio de la potestad tributaria debe estar sometida a la Constitución y a las leyes, el principio de reserva de ley, que implica que ciertas materias como la creación de tributos, sólo pueden darse por normas con rango de ley; el principio de igualdad, que tiene dos dimensiones, el de igualdad ante la ley que implica que la norma de modo abstracto debe tratar del mismo modo a todos, y el de igualdad en la ley, que las decisiones judiciales deben tener pronunciamientos similares ante casos similares, la norma se debe interpretar del mismo modo para todos los casos similares, y debe entenderse en materia tributaria, que las situaciones económicas iguales deben tratarse del mismo modo; el principio del respeto a los derechos fundamentales, entendiéndose que se debe respetar el contenido esencial de los derechos; y el principio de interdicción de la confiscatoriedad, que se encuentra referido a que los tributos no deben afectar el derecho de propiedad en su contenido esencial. Asimismo, el principio de capacidad contributiva, que si bien no está recogido expresamente en el referido artículo 74, es un principio constitucional, según el cual las personas deben tributar de acuerdo a su capacidad económica, y por ende, se encuentra vinculado al principio de igualdad (Landa, 2006: 40-47).

Hemos esbozado de manera general, los principios constitucionales que inciden en el ordenamiento tributario, por los que este se debe regir y debe orientarse a cumplir, tanto al momento en que se emiten las normas, como cuando se interpretan y se aplican.

Dentro de esta concepción constitucional del Derecho Tributario, corresponde afirmar que, si bien el Derecho Tributario es autónomo, se trata de una autonomía relativa puesto que tiene sustento en un deber constitucional como es el deber de contribuir, y encuentra validez en los principios y normas constitucionales. Bajo esta perspectiva, corresponde entonces, también

analizar si la interpretación de la norma sobre prescripción extintiva en materia tributaria, aplicando el principio de *actio nata*, se condice con las normas, principios y deberes constitucionales a los que se debe orientar el Derecho Tributario.

1.2.2. Similitudes entre la Obligación Tributaria y la Obligación Civil.

Luego de haber analizado la autonomía del Derecho Tributario, y su vinculación con otras ramas del Derecho como el Derecho Civil y el Derecho Constitucional, en este acápite, nos centraremos a analizar las similitudes que existen entre la obligación tributaria y la obligación civil, a fin de establecer si comparten similitudes que nos permitan afirmar que el principio o teoría de *actio nata* puede ser aplicado en materia tributaria.

La obligación tributaria si bien es una relación de Derecho Público, comparte similitudes con la obligación civil, y consideramos que es posible que compartan y se les aplique determinados principios jurídicos de modo similar.

Como hemos dicho, el Derecho Tributario, forma parte del Derecho Público al regular las relaciones entre Estado y particulares, esta relación jurídica es una relación obligacional entre el Estado y los contribuyentes.

La obligación, en general, se define como aquel vínculo jurídico entre dos o más personas, en virtud a la cual una persona, deudor, se encuentra obligada a dar, hacer o no hacer algo, respecto de otra persona, conocida como acreedor, siendo elementos constitutivos de la obligación, que exista un vínculo jurídico, un acreedor, un deudor, un hecho o prestación, y la forma que ponga de manifiesto la obligación (Giorgi 1969: 11,13). De dicho concepto de obligación, es que se regula la obligación en materia civil, que corresponde a un vínculo entre los particulares.

La obligación tributaria es definida como aquélla que contiene un vínculo jurídico en virtud del cual el Estado o el fisco, tienen derecho al cobro de un tributo y el particular se encuentra obligado al pago del tributo (Villegas 2003: 318).

De lo expuesto, podemos afirmar que la obligación civil y la obligación tributaria, son instituciones jurídicas que comparten características similares, puesto que existen dos partes, un acreedor y un deudor, unidos por un vínculo jurídico según el cual, el segundo debe realizar una determinada prestación en favor del primero.

La diferencia entre ambas radica básicamente en que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, esto es, que surge de la ley, y la obligación civil tienen como fuente el acuerdo de voluntades entre particulares; no obstante dicha diferencia, debemos entender que, como dice Ferreiro Lapatza, la obligación tributaria es una especie de un género más amplio que es la obligación que tiene sus fundamentos en el Derecho Privado, del cual no se puede prescindir (1999: 347, 348), más allá de la función pública o social que ostenta.

Ese entendimiento de una relación entre Estado y particular, en la que el Estado tenía una supremacía sobre el contribuyente, de modo absoluto, tiene su origen en la concepción de un Estado *policía* o en las monarquías soberanas, en las cuales se ejercía un poder del Estado sin límites, a lo que hemos hecho referencia precedentemente.

Esta supremacía del Estado que se sustenta en el interés público de la recaudación de tributos, se ejerce mediante la imposición de leyes que crean y regulan los tributos, y que establecen quién debe pagar dichos tributos, es **hasta ese momento** en que se ejerce el poder del Estado, o lo que conocemos como potestad tributaria.

Luego de dicho momento, surge la relación obligacional sustentada en el Estado de Derecho, en el cual el Estado y los contribuyentes se encuentran sometidos en las mismas condiciones al ordenamiento jurídico (Ferreiro Lapatza, 1999: 348), no existiendo una supremacía de una parte sobre la otra, sino que ambas se encuentran sometidas del mismo modo a las leyes establecidas.

La coacción que ejerce el Estado para hacer cumplir las normas tributarias, debe ser entendida también dentro del Estado de Derecho en el cual, el poder para obligar al pago de los tributos, no se ejerce de modo arbitrario sino dentro de una relación de derecho, en la que los derechos y obligaciones del sujeto activo y sujeto pasivo derivan de una ley (Villegas, 2003: 227).

En ese sentido pues, en la obligación tributaria tenemos a dos partes, Estado como acreedor y el particular como deudor, ambas partes sometidas a la ley, en igualdad de condiciones, de modo similar que en la obligación civil en que ambas partes, acreedor y deudor se encuentran vinculados por el ordenamiento jurídico; con lo cual el hecho que la obligación tributaria surja de la ley, y la obligación civil surja del acuerdo de voluntades no es suficiente razón para entenderlas o estudiarlas de modo distinto.

No es posible afirmar que la obligación tributaria y la obligación del derecho privado, no puedan compartir principios jurídicos semejantes, por el solo hecho que la primera de ellas, tiene como una de sus partes al Estado, ya que ello significaría que entendemos erróneamente una supremacía de aquél frente al contribuyente, cuando únicamente esta supremacía o este poder del Estado se ejerce al establecer las normas, en un momento anterior al nacimiento de la obligación tributaria, y luego de dicho momento, tanto Estado como contribuyente deben respetar la ley, ambos deben actuar sometidos al ordenamiento jurídico y ese es el modo en que debe estudiarse, interpretarse y aplicarse las normas que regulan la obligación tributaria.

En la medida que la prescripción tributaria se encuentra regulada a partir de la obligación tributaria, de modo similar, la prescripción civil se sustenta en la obligación civil, por lo que tanto prescripción tributaria como prescripción civil, tienen en común que se encuentran en la relación obligacional (Machaca, 2020).

Como hemos señalado precedentemente, en materia civil se encuentra regulada expresamente el principio *actio nata* para la institución de la prescripción civil, esto es, que se inicia el cómputo del plazo de prescripción desde el momento en que puede ejercerse la acción.

A modo de ejemplo, de cómo se aplica este principio en materia civil tenemos el pronunciamiento contenido en la Sentencia de Casación N° 29956-98, que versa sobre un caso de una adjudicación en venta, indicándose que el plazo de prescripción para accionar la nulidad de un acto jurídico, se debe iniciar desde el momento en que se toma conocimiento de dicho acto, estableciéndose que con la inscripción registral se tomó conocimiento de dicho acto y por ende,

en ese momento debía iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. Se señaló expresamente lo siguiente:

“El decurso del cómputo del plazo prescriptorio no se inicia desde la sola realización del acto jurídico, sino desde la fecha del asiento de presentación del bloqueo registral de la partida del inmueble materia de litis, ello en aplicación del principio de publicidad registral...”¹⁰.

En el citado pronunciamiento, tenemos que se hace incidencia en que sólo se podrá ejercer la acción, luego de que se toma conocimiento del hecho que genera la nulidad del acto jurídico.

En otros casos como el de la prescripción de obligaciones, se considera que la acción se puede ejercer cuando la obligación es exigible, así a modo de ejemplo, tenemos el pronunciamiento contenido en la Sentencia de Casación N° 2360-2002-Piura de 4 de diciembre de 2002, sobre un caso de ejecución de garantías, en el cual se señaló que debía considerarse como momento de inicio del plazo de prescripción de la acción, el momento en que la obligación resultó exigible, esto es, al vencimiento del plazo del crédito garantizado y no, desde el otorgamiento del préstamo (Cárdenas y Villegas, Lima, 2013:26,27) .

En los citados pronunciamientos en los cuales se aplica el principio de *actio nata*, se considera como inicio del plazo de prescripción el momento en que es posible ejercer la acción, en un primer caso, dicho momento se da cuando se conoce del acto cuya nulidad se invoca, y en un segundo caso, que se encuentra referido a un caso del cumplimiento de una obligación civil como es el pago de un crédito garantizado, se establece como momento de inicio aquél en que ha ocurrido el vencimiento del plazo para efectuar el pago. En ese sentido, el inicio del plazo de prescripción de la acción, ocurre desde el momento en que dicha acción puede ser ejercida.

Ahora bien, dicho principio que se encuentra regulado en nuestro ordenamiento civil en las obligaciones civiles puede ser aplicado a la obligación tributaria, para ello se debe considerar el momento en que la Administración Tributaria, en su calidad de acreedor, como parte de la relación jurídica que tiene con el contribuyente, puede ejercer el cobro de la deuda. Para ello, debemos

¹⁰ Sentencia extraída del Explorador Jurisprudencial Gaceta Jurídica, según se cita en el Código Civil Comentado, página 279.

indicar que la resolución de determinación, que contiene la deuda tributaria, puede ser emitida en dos supuestos: i) tributos determinados por la Administración Tributaria, como en el caso de los arbitrios; y ii) como resultado de un procedimiento de fiscalización realizado por la Administración – lo que puede ocurrir tanto en el caso de tributos autodeterminados por los contribuyentes o tributos determinados por ella-. Y en el caso de las sanciones, estas se establecen mediante las resoluciones de multa.

En cuanto al primer supuesto en que se emite una resolución de determinación, tenemos que se encuentra regulado en el numeral 2 del artículo 3 del Código Tributario, cuándo se puede exigir el pago de una deuda, esto es, a partir del día siguiente del plazo que figure en la citada resolución de determinación, y a falta de dicho plazo al décimo sexto día luego de que dicha resolución de determinación es notificada; como vemos la Administración Tributaria sólo puede exigir el pago, una vez que se ha emitido la resolución de determinación, esto es, luego que la deuda se encuentra determinada, e incluso, cuando no se indica plazo, luego de su notificación.

En cuanto al segundo supuesto de emisión de una resolución de determinación, podemos recurrir al supuesto de deuda exigible dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, lo que se encuentra regulado en el artículo 115 del Código Tributario, en cuyo inciso a) se considera que se puede realizar el procedimiento de cobranza coactiva de una resolución de determinación, con posterioridad a su notificación¹¹.

Asimismo, en el caso de las sanciones, de acuerdo al citado inciso a) del artículo 115 sólo se podrá exigir coactivamente su pago, con posterioridad a la notificación de la resolución de multa.

En ese sentido, la Administración Tributaria sólo podrá ejercer su acción de cobro, con posterioridad a que se haya emitido y notificado la resolución de determinación o resolución de multa, respectiva; por tanto, en aplicación del principio o teoría de *actio nata*, en materia tributaria,

¹¹ El inciso a) del artículo 115 del Código Tributario dispone que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley.

según el cual el plazo de prescripción de la acción de cobro debe iniciarse desde que se puede ejercer la acción, debe considerarse como inicio del plazo de prescripción de dicha acción, el momento a partir del cual la deuda haya sido determinada y notificada.

La modificación realizada al artículo 44 del Código Tributario, por el Decreto Legislativo N° 1113, ha establecido como inicio del plazo de prescripción el día siguiente de la notificación de la resolución de determinación y de la resolución de multa, esto es, con posterioridad a que la deuda se encuentra determinada y notificada al contribuyente, es decir, es de conocimiento de ambas partes, contribuyente y Administración Tributaria, y por ende, dicha norma está aplicando el referido principio o teoría *actio nata*.

Sostenemos, por tanto, que resulta razonable y coherente, dentro de la relación jurídica tributaria considerar que el plazo de prescripción de la acción de cobro por parte del acreedor se inicie con posterioridad a que este pueda ejercer el cobro de la deuda, lo que ocurrirá luego de que la deuda haya sido determinada y notificada al deudor (contribuyente), puesto que a partir de dicho momento es que la Administración Tributaria se encuentra facultada para cobrar la deuda.

Lo señalado hasta aquí se sustenta en un plano teórico de la prescripción tributaria, la prescripción civil, la autonomía del Derecho Tributario y su relación con el Derecho Privado, pero también se ha objetado la aplicación del principio de *actio nata*, desde un plano pragmático, esto es, cómo opera la Administración Tributaria, señalándose que esta última tiene los elementos para determinar y cobrar la deuda tributaria, al conocer la identidad del contribuyente y otros elementos. Asimismo, se sostiene una posible vulneración a la seguridad jurídica, afirmándose que se podría generar un procedimiento de fiscalización sin límite de tiempo (Bardales, 2022).

En cuanto a lo primero, si bien la autoridad tributaria a partir del contenido de la declaración jurada presentada por el contribuyente puede contar con la identidad de éste, el período del tributo y una liquidación de deuda establecida por éste, es un supuesto distinto, al caso de una resolución de determinación cuyo monto de deuda no coincida con la autodeterminación del contribuyente, que provendrá del resultado de un procedimiento de fiscalización, por lo que no podemos afirmar que con la sola declaración del contribuyente, la Administración cuenta con los elementos para

efectuar el cobro de dicha deuda, sino que a partir de la determinación de la Administración es que se establece el importe de la deuda a cobrar.

En cuanto a lo segundo, si bien el procedimiento de fiscalización es iniciado por la Administración Tributaria, este corresponde a la facultad de la Administración que se encuentra regulada de tal modo que no es una facultad arbitraria sino discrecional, y dentro de esa discrecionalidad la Administración decide cuándo inicia dicho procedimiento, no obstante, no depende de ella, en su totalidad, el momento en que el procedimiento de fiscalización culmina, puesto que esta podrá culminarlo cuando haya obtenido toda la documentación probatoria que le permita determinar la deuda tributaria.

Cabe considerar además que el contribuyente tiene el derecho de solicitar prórrogas para la presentación de determinada documentación; aspecto que nos permite afirmar que el término y conclusiones de dicho procedimiento no se encuentra únicamente en poder de la Administración.

Cabe resaltar que el acto de inicio de un procedimiento de fiscalización, y el procedimiento de fiscalización en sí mismo, están regulados como causales de interrupción y suspensión del plazo de prescripción sólo de la facultad para determinar la deuda tributaria, y no del plazo de prescripción de la facultad para exigir el pago de la deuda tributaria.

Asimismo, de acuerdo a nuestro Código Tributario, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración podrá requerir documentación al contribuyente hasta dos años, es decir esta facultad se encuentra regulada de tal modo, que no es posible que se ejerza de manera indefinida¹².

Estando a lo expuesto, consideramos que no existe sustento para no aplicar al Derecho Tributario, el principio de *actio nata*, sino que por el contrario, debemos aplicar dicho principio puesto que no es posible ejercer la acción de exigir el pago de una deuda que no ha sido determinada, y conforme hemos señalado, la deuda será determinada una vez que se haya emitido la resolución de determinación, lo que ocurre, en los casos de la existencia de un procedimiento de fiscalización previo, cuando este culmina, y a su vez, este culmina con posterioridad a las

¹² Artículos 62 y 62-A del Código Tributario.

actuaciones y documentación que presente el contribuyente, y que dicho momento no depende únicamente de la autoridad tributaria, debiendo tomarse en cuenta además, que bajo nuestra normativa, dicho procedimiento de fiscalización no es causal de interrupción ni de suspensión del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda.

Si recurrimos al Derecho Comparado, en el ordenamiento jurídico español, la Ley General Tributaria, sigue el principio de *actio nata* del Código Civil español, es decir, se prevé que el inicio del cómputo de la prescripción comience desde el día en que las acciones puedan ejercitarse (Fernandez, 2001:39).

En ese sentido, consideramos que el plazo de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, debe iniciarse desde la notificación de la deuda contenida en una Resolución de Determinación o Resolución de Multa, siendo plenamente aplicable el principio de *actio nata*.

1.3.- ANTECEDENTES NORMATIVOS DE REGULACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN ACCIÓN DE COBRO

En el presente acápite realizaremos un recuento sucinto de las modificaciones normativas, que nos permitirán ilustrar de modo general cómo se ha venido regulando el plazo de prescripción en materia tributaria, las modificatorias establecidas al respecto, a efectos de que se entienda el contexto legal del tema que nos ocupa.

Nuestro Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, regula desde 1996, en su artículo 43, el plazo de prescripción de cuatros años, para la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria y de la acción para aplicar sanciones. En dicho ordenamiento, se establecía en el artículo 44 desde cuándo se iniciaba el cómputo del plazo de prescripción, sin hacer distinción expresa alguna según las facultades de la Administración Tributaria, del mismo modo, las causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción reguladas en los artículos 45 y 46 tampoco distinguían entre dichas acciones de la Administración.

Ahora bien, desde el año 2007, el Decreto Legislativo N° 981 estableció las causales de interrupción y de suspensión del plazo de prescripción de modo diferenciado, esto es, unas regían para la facultad de determinar la deuda tributaria, otras para la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria y otras para la de aplicar sanciones.

Posteriormente, el Decreto Legislativo N° 1113, vigente el 28 de setiembre de 2012, realizó una modificación normativa al artículo 44 del Código Tributario agregando el numeral 7, en el que estableció expresamente como plazo de inicio para la acción de la Administración de exigir el pago de la deuda tributaria, al día siguiente de la notificación de la Resolución de Determinación y de la Resolución de Multa.

Mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, 13 de setiembre de 2018, se dispuso expresamente que:

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

La precitada norma regula aquéllos casos que cumplan todas las siguientes condiciones: i) procedimientos contenciosos o no contenciosos en trámite o pendientes de resolución, en que se discuta la procedencia de la prescripción de la acción para exigir el pago de deuda tributaria; ii) debe tratarse de deuda contenida en Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa, iii) Debe tratarse además de deuda cuyo plazo de prescripción para ser determinada o para aplicar sanciones se haya iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2012, iv) Las Resoluciones de Determinación o las Resoluciones de Multa deben haberse notificado a partir del 28 de setiembre de 2012 y obviamente, dentro del plazo de prescripción para determinar o aplicar sanciones. A dichos casos, le resultará aplicable el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado

por Decreto Legislativo N° 1113, lo que significa que en dichos casos el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, se debe iniciar desde el día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa.

Como vemos, esta norma regula casos puntuales a los que se debe aplicar la modificación del Decreto Legislativo N° 1113, deuda cuyos plazos de prescripción para determinar o aplicar sanciones se inició con anterioridad a la vigencia de esta última norma, y es sobre la base de esto último que surgió el cuestionamiento si se estaba generando una aplicación retroactiva del antes citado Decreto Legislativo N° 1113. De tal modo, que se presentó una demanda de inconstitucionalidad sobre la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, que detallaremos en el siguiente capítulo.

Asimismo, en el capítulo segundo esbozaremos algunos pronunciamientos vertidos por el Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, sobre el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, desde cuándo ha de considerarse el inicio de su cómputo.

1.4.- EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN COMO HECHO JURÍDICO

En doctrina, la definición de un hecho como un hecho jurídico, se encuentra referida a todo hecho que tiene efectos jurídicos, como resultado de la aplicación de una norma; así cuando el hecho da lugar a la constitución, modificación o extinción de una relación jurídica, será un hecho jurídico (Vidal, 2002:16).

El hecho jurídico es considerado pues aquél hecho o situación que es capaz de generar, transformar, modificar, adquirir o extinguir derechos u obligaciones, por sí mismo; y por el contrario, aquél hecho que no influye en modo alguno en el derecho, es un hecho simple (Aguar, 1950: 11-13).

El decurso del tiempo adquiere pues relevancia jurídica para analizar el tema que nos ocupa, y es preciso señalar que el transcurso del tiempo es lo que genera efectos jurídicos para la institución jurídica de la prescripción (Vidal, 2002:83).

El plazo de prescripción, pues, tiene un inicio y un fin. ¿Cuál es entonces, el hecho que genera efectos jurídicos, el plazo en su conjunto, el momento de su inicio o el momento de su fin?

Creemos que el transcurso del tiempo en su totalidad, una vez cumplido el plazo en su conjunto, esto es, una vez que culmina el plazo de prescripción es que se genera el efecto jurídico de que se extinga la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda. Por ende, se puede afirmar que el hecho tiene relevancia jurídica es el transcurso del plazo de prescripción que ha llegado a culminar en su totalidad, de lo contrario, no habrá efecto jurídico alguno.

De acuerdo con la teoría de la aplicación inmediata de las normas, la norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia. Para la aplicación en el tiempo de las normas, de acuerdo con la teoría de los hechos cumplidos, las normas jurídicas deben aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, esto es, si un derecho se genera por la aplicación de una determinada norma, y genera efectos jurídicos, posteriormente, dicha norma puede ser modificada, y es a partir de la vigencia de la segunda norma, es que los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a esta última y ya no ser regidos por la norma anterior (Rubio Correa, 2013:21, 29).

En el artículo 103 de nuestra Constitución Política del Perú se estipula que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene efectos retroactivos, salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

De acuerdo, con el referido artículo la regla general de la aplicación de la norma en el tiempo es la teoría de los hechos cumplidos (Rubio Correa, 2013:156).

De lo anterior entendemos que, bajo la teoría de los hechos cumplidos, la vigencia de la nueva norma debe regir para los hechos jurídicos o situaciones jurídicas que surjan durante su vigencia, los efectos deben regirse por esta nueva norma.

Si bien, como se ha mencionado en el acápite anterior, el artículo 45 del Código Tributario, desde abril de 2007 establecía de modo expreso distintas causales de interrupción del plazo de prescripción, dependiendo la facultad de la Administración (determinar, sancionar y cobrar), el artículo 44 que regula el inicio del plazo de prescripción no hacía ninguna distinción expresa, sino que indicaba un inicio de modo general para cualquier facultad – hasta su modificación por el Decreto Legislativo N° 1113-, puesto que recién con esta última norma se contempla expresamente un inicio del plazo de prescripción de la acción de cobro, distinto al de las acción de determinar deuda y de aplicar sanciones.

El Decreto Legislativo 1113, regula expresamente un inicio de plazo de prescripción distinto para la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, que corresponde al día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o de la resolución de multa.

El momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción, no es un hecho cumplido, esto es, no puede considerarse como un hecho que haya generado efectos jurídicos, puesto que el solo inicio de dicho cómputo no modifica relación jurídica alguna, ni el ejercicio de la acción de la Administración, sino que es solo un momento en el tiempo, es un hecho simple.

El hecho jurídico surge, cuando por el transcurso del tiempo culmina el cómputo del plazo de prescripción, pues una vez culminado este, es que se genera que la Administración Tributaria no puede ejercer su acción de cobro de la deuda tributaria. Entonces, cuando culmina el plazo de prescripción, es que este plazo puede ser considerado como un hecho jurídico consumado.

Si bien el inicio del plazo de prescripción puede conllevar a que al iniciarse el plazo, este transcurra y luego posiblemente culmine el cómputo del plazo – pese a que pudiera existir supuestos de interrupción o suspensión de dicho plazo-, no puede considerarse que el plazo transcurrido sea en sí un efecto jurídico (entendido como el inicio, modificación o extinción de

algún derecho u obligación, o de la acción de cobro), sino que el plazo transcurrido es el hecho que tendrá efectos en el derecho, y como tal, el plazo transcurrido es el hecho jurídico, pero el solo inicio de un plazo no influye en modo alguno en la adquisición, modificación o extinción de una acción, derecho u obligación.

Ahora bien, cuando el Decreto Legislativo N° 1113 entra en vigencia estableciendo cuándo debe computarse el inicio del plazo de prescripción, debe considerarse que las notificaciones de resoluciones de determinación o de resoluciones de multa que ocurran luego de su vigencia dan inicio a los plazos de prescripción de las acciones para cobrar las deudas que las contienen, debido a que no se está modificando hecho jurídico consumado alguno anterior, no hay hecho cumplido que se esté modificando. Reiteramos, el hecho cumplido en la prescripción únicamente ocurrirá cuando culmine su cómputo.

CAPÍTULO II: JURISPRUDENCIA SOBRE LA MATERIA

2.1.- ANÁLISIS DE PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA NORMA SOBRE PRESCRIPCIÓN EN ACCIÓN DE COBRO

En el presente acápite haremos un recuento analítico de los diversos pronunciamientos que ha emitido el Tribunal Fiscal, relacionados al tema que nos ocupa. Cabe indicar que el Tribunal Fiscal es el ente que ejerce jurisdicción en materia tributaria, es la última instancia a nivel administrativo y tiene entre sus funciones emitir jurisprudencia uniforme. Sobre la base de dicha óptica, analizaremos sus distintos pronunciamientos para un mejor entendimiento del tema.

- Resoluciones en las que se aplica de modo tácito el principio de actio nata:

Cabe resaltar el pronunciamiento vertido mediante Resolución N° 713-5-2000 de 20 de setiembre de 2000, en el que el contribuyente solicitó la prescripción respecto a la deuda contenida en las resoluciones de multa emitidas por la infracción de no haberse efectuado el pago de los tributos retenidos por Contribución al FONAVI, de los períodos febrero y mayo de 1993.

En dicho caso, el Tribunal Fiscal señaló que al haberse detectado las infracciones en marzo y junio de 1993 correspondía considerar el inicio del plazo de prescripción de la acción para **aplicar** las sanciones el 1 de enero de 1994, de conformidad con el artículo 44 del Código Tributario, no obstante, al haber notificado la Administración las resoluciones de multa el 15 de junio y 25 de agosto de 1993, consideró que al día siguiente de dichas notificaciones, esto es, el 16 de junio y 25 de agosto de 1993, respectivamente, se inició el plazo de prescripción de la acción para **exigir** el pago de tales resoluciones de multa, lo que dedujo de la interpretación que realizó a lo regulado en el artículo 45 del Código Tributario; con lo cual el plazo para exigir el pago inició en un momento distinto al del plazo para aplicar las sanciones.

El sustento del Tribunal Fiscal, en dicho caso, fue el siguiente:

“...dicha norma (artículo 44 del Código Tributario) se refiere sólo al cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda y aplicar sanciones, así como la acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución, pero no a la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria (...)

Que en cuanto al cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, cabe señalar que si bien el mencionado artículo 44 no lo regula, sí lo hace el artículo 45 del código en mención.

Que cuando el mencionado artículo 45 señala que la prescripción se interrumpe por la notificación de la Resolución de Determinación, de Multa y de la Orden de Pago, en realidad establece el inicio del cómputo de la prescripción de la acción para exigir el cobro...”

Cabe indicar que dicho pronunciamiento fue emitido bajo la vigencia del Código Tributario regulado por Decreto Ley N° 25859, cuyos artículos 43 y 44 contenían similar redacción que los artículos 43 y 44 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816.

En la citada Resolución, el Tribunal Fiscal hizo una interpretación de las normas del Código Tributario a partir de la cual afirmó que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, se inició con la notificación de las resoluciones de multa, para lo cual se sustentó en el artículo 45 del código en mención – lo que puede ser controvertido, pues dicho artículo regulaba causales de interrupción del plazo de prescripción-, la idea que queremos resaltar en este pronunciamiento, es que el Tribunal consideró que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se debe iniciar en un momento distinto que el del plazo para aplicar la sanción.

Otro pronunciamiento, es el contenido en la Resolución N° 10495-3-2012 de fecha 28 de junio de 2012, de cuya revisión se aprecia que en ella se dilucidó la procedencia de la prescripción de la acción para determinar y exigir el pago de la deuda por Impuesto a la Renta de no domiciliados de, entre otros, enero a noviembre de 2006. Respecto a la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria, se señaló que su cómputo se inició el 1 de enero de 2007, el que fue interrumpido el 29 de diciembre de 2010, fecha en que se inició un procedimiento de fiscalización, de conformidad con el artículo 45 del Código Tributario, y debido a dicha interrupción no culminó el plazo de prescripción de esta acción a la fecha en que el contribuyente solicitó la prescripción (11 de junio de 2011) y por ende, la Administración aún se encontraba facultada para emitir las correspondientes resoluciones de determinación.

En cuanto al plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la referida deuda, el Tribunal no aplicó el artículo 44 del Código Tributario vigente en dicha época, puesto que de haberlo hecho, hubiese considerado que este se inició en el mismo momento del plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria (1 de enero de 2007), además el procedimiento de fiscalización no estaba regulado como causal de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda, por lo que este habría culminado con anterioridad a la fecha en que la recurrente solicitó la prescripción (11 de junio de 2011), debiendo indicarse que la Administración no había emitido ni notificado a dicha fecha resolución de determinación alguna. Si hubiese sido esa la interpretación del Tribunal se habría llegado al contrasentido que la acción para determinar la deuda podía ser ejercida, mientras que la acción

para exigir su pago se encontraba prescrita. Para evitar ello, el Tribunal Fiscal emitió el siguiente pronunciamiento:

“Que respecto al argumento referido a que se declare la prescripción de la acción de la Administración “para exigir el pago de la obligación tributaria”, cabe señalar que si bien como indica la recurrente, con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 981 los supuestos previstos como causales de interrupción de la prescripción se regulan de forma independiente según las acciones de la Administración, ello debe interpretarse de manera conjunta, ya que no sería posible establecer un plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la obligación tributaria, cuando la deuda aún no ha sido determinada...”

En dicho considerando, el Tribunal Fiscal señala que hay que interpretar las normas tributarias de manera conjunta, esto es, que hay que realizar una interpretación razonable y congruente, por lo que aun no puede considerarse iniciado el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de una deuda que aun no se encuentra determinada. Ello se evidencia en un caso como el reseñado, puesto que, si se hubiese realizado una interpretación literal de las normas, según la cual, el plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda como el plazo de prescripción de la acción para exigir su pago se iniciaban en el mismo momento, se habría llegado a una conclusión carente de razonabilidad, esto es, que la Administración se encontraba facultada a determinar una deuda tributaria que no podía exigir su cobro, al haber prescrito su acción para cobrarla.

La referida Resolución del Tribunal Fiscal, ha sido comentada por los magistrados del Tribunal Constitucional, Eloy Espinoza Saldaña y Ledesma Narvaez¹³, quienes coinciden con el pronunciamiento contenido en dicha Resolución, siendo que la magistrada Ledesma Narvaez, afirma que dicho pronunciamiento se encuentra acorde a la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual procedía aplicar el principio de *actio nata* contenido en el artículo 1993 del Código Civil a la prescripción en materia tributaria, y por ende, el inicio del plazo de

¹³ En el sustento de sus fallos emitidos en la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 00004-2019-PI de fecha 22 de setiembre de 2020.

prescripción de la acción para exigir el pago debe ocurrir en un momento distinto que el de la acción para determinar la deuda tributaria.

De lo expuesto tenemos que el Tribunal Fiscal, con anterioridad a la modificatoria establecida por el Decreto Legislativo N° 1113, ya interpretaba que el plazo de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaba con la notificación de la deuda determinada, esto es, con la notificación de la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa. Cabe indicar que esta Resolución fue mantenida por Sentencia de Casación N° 8312-2015.

- ***Resoluciones con pronunciamientos contradictorios – Decreto Legislativo N° 1113***

El Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 10671-8-2015 emitió un pronunciamiento contrario al contenido en la Resolución N° 10495-3-2012, antes citado, señalando lo siguiente:

“Que con relación a la acción al Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a agosto y octubre y noviembre de 2008, de lo actuado se aprecia que la Administración consideró como acto interruptorio de los plazos de prescripción del citado tributo y períodos a la notificación de la Carta N° 120011388820-01, notificada el 4 de diciembre de 2012, mediante la cual se inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2008 (fojas 390 y 391).

Que al respecto, cabe mencionar que el citado acto no constituye una causal de interrupción prevista legalmente respecto de la acción de la Administración para exigir el pago, según se invocó en la solicitud de prescripción...

(...)

Que considerando que la Administración no ha señalado ni acreditado en autos otros actos de interrupción y/o suspensión hasta el primer día hábil del año 2013, en consecuencia, a la fecha de presentación de la solicitud, ya había operado la prescripción de la acción para exigir el pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a agosto, octubre y noviembre de 2008, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.”

En dicho caso al analizarse la prescripción de deuda por Impuesto a la Renta de No Domiciliados de, entre otros, enero a agosto, octubre y noviembre de 2008, sobre la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, consideró como fecha de inicio del plazo de prescripción el 1 de enero de 2009; y no la fecha de notificación de los valores, los cuales aún no se habían emitido ni notificado. Asimismo, se indicó que el inicio del procedimiento de fiscalización no era causal de interrupción de dicho plazo de prescripción; y, por ende, concluyó que al no existir otro acto interruptorio, había culminado el término prescriptorio.

Recordemos que el acto de inicio de un procedimiento de fiscalización interrumpe el plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria, con lo cual, en este caso, la Administración se encontraría facultada para determinar la deuda tributaria, no obstante, no se encuentra facultada para exigir el pago de la referida deuda. Por lo que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, genera un imposible jurídico, no es posible que la Administración pueda determinar una deuda, cuando ha prescrito su acción para cobrarla.

Creemos que el Tribunal Fiscal, debió emitir un similar pronunciamiento al de la Resolución N° 10495-3-2012, para lo cual debió afirmar que no era posible computar el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, cuando aun no se habían emitido y notificado las resoluciones de determinación que contenga la deuda. Puesto que ello generaba un contrasentido, que la Administración pueda determinar una deuda que no cobrará.

De otro lado, otro pronunciamiento que también es cuestionable es el contenido en la Resolución N° 00829-8-2016.

Previamente a analizar dicho caso, debemos señalar que el Decreto Legislativo N° 1113, como hemos mencionado precedentemente, establece expresamente en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario que el inicio del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria ocurre con la notificación de la resolución de determinación y de la resolución de multa. Asimismo, dicha norma derogó como causal de interrupción del referido plazo prescriptorio, a la notificación de los citados actos administrativos.

Ante una aplicación indebida de la norma tributaria, puede ocurrir que la diligencia de notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria no tenga efecto alguno en el cómputo del plazo prescriptorio.

Uno de esos casos es el contenido en la Resolución N° 00829-8-2016, en el que el Tribunal Fiscal analizó la prescripción de la acción para exigir el pago de una Resolución de Multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178 del Código Tributario – infracción por no pagar en el plazo establecido los tributos retenidos-, supuesto en que el plazo de prescripción es de 10 años. Se consideró que inició el plazo de prescripción el 1 de enero del año siguiente de cometida la infracción (1 de enero de 2004) y no a la fecha siguiente a la notificación de la resolución de multa, pero, por otro lado, ya que la notificación ocurrió con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, no se consideró acto interruptorio del término prescriptorio.

En la indicada Resolución, se indica expresamente:

“Asimismo, al 29 de octubre de 2013 la notificación de la resolución de multa no constituía causal de interrupción del plazo de prescripción para exigir el pago de la referida deuda, según lo regulado por el artículo 45° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1113...”

Según el referido pronunciamiento, la diligencia de notificación del acto que contiene la deuda tributaria no tiene incidencia alguna en el cómputo del plazo de prescripción, lo que es un contrasentido, puesto que dicha diligencia corresponde a una de las actuaciones principales que puede ejercer la Administración para exigir el pago de la deuda, y por otro lado, justamente la prescripción lo que castiga es la inacción de la Administración, pero por una indebida aplicación normativa el cómputo del plazo prescriptorio sigue transcurriendo sin interrupción alguna, pese a que sí existe una actuación por parte del ente recaudatorio.

- ***Precedente de observancia obligatoria***

Ante la existencia de pronunciamientos contradictorios, el Tribunal Fiscal emitió un precedente de observancia obligatoria, mediante la Resolución N° 09789-4-2017 de 7 de noviembre de 2017, a fin de que se siga una sola línea de pronunciamiento para los casos de conceptos cuyo plazo de prescripción se habría iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2012, en el que estableció lo siguiente:

“El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y de multa emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según corresponda, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo”.

El Tribunal Fiscal con dicho pronunciamiento, afirmó que bajo la normativa anterior al Decreto Legislativo N° 1113, el plazo de prescripción de la acción para determinar y aplicar sanciones, y el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria se iniciaban en el mismo momento, negándose tácitamente la posibilidad de la aplicación del principio de ***actio nata***.

De la revisión de la referida Resolución N° 09789-4-2017, se aprecia que se sustentó en que aplicar el Decreto Legislativo N° 1113 a los supuestos originados con anterioridad al 28 de setiembre de 2012, generaba una aplicación retroactiva de la norma, puesto que consideró que el momento en que se inicia el plazo de prescripción es un hecho jurídico consumado, es decir, es un hecho cumplido que no puede ser modificado por una norma posterior, y recurre a la teoría de los hechos cumplidos.

No obstante, con este pronunciamiento se genera la existencia de casos que nos lleven a absurdos jurídicos, en los que la Administración se encuentre facultada a determinar una deuda, pero no se encuentre facultada a cobrarla, o que la diligencia de notificación de la resolución de determinación o resolución de multa no tenga incidencia alguna en el cómputo del plazo de

prescripción de la acción para exigir su pago, casos como los contenidos en las Resoluciones N° 10671-8-2015 y 00829-8-2016.

No obstante ello, juristas como Hernandez Berenguel (2020) se han pronunciado a favor de la postura contenida en dicha Resolución, puesto que considera que con anterioridad al Decreto Legislativo N° 1113, era claro que el inicio del plazo de prescripción para la facultad de determinación, de imponer sanciones y de exigir el pago de la deuda iniciaban en un mismo momento, más aun cuando el artículo 45 del Código Tributario contemplaba como causal de interrupción del plazo de prescripción a la notificación de la resolución de determinación y la resolución de multa. Coincide en lo señalado por el Tribunal Fiscal, en cuanto a que si el plazo de prescripción ya se había iniciado, bajo la teoría de los hechos cumplidos, no correspondía aplicar el Decreto Legislativo N° 1113, pues ello genera una aplicación retroactiva de la norma.

Asimismo, García Novoa (2020:20,21) coincide con el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, pues considera que el inicio del plazo de prescripción es un hecho consumado, que se dio en un momento determinado y que se agotó en sí mismo, por lo que no correspondía establecer un nuevo inicio del cómputo del plazo de prescripción, y coincide que ello acarrearía una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113.

Nuestra postura es contraria a la señalada por los citados juristas, puesto que como hemos dicho anteriormente, al analizar el plazo de prescripción, no es posible considerar al inicio del plazo de prescripción, como un hecho jurídico relevante para el análisis de la aplicación retroactiva de la norma, puesto que el único hecho que se puede considerar como consumado es el plazo de prescripción una vez culminado, ya que es este el único que puede generar efectos jurídicos. Y si bien con anterioridad al Decreto Legislativo N° 1113 no se había establecido expresamente un inicio del plazo de prescripción diferenciado para la acción de exigir el pago, de una interpretación en conjunto de la normativa contenida en el Código Tributario, es posible afirmar que no debía considerarse un mismo momento de inicio del plazo de prescripción para las distintas facultades de la Administración, y prueba de ello es el pronunciamiento vertido por el propio Tribunal Fiscal en anteriores oportunidades.

Duran y Arbieta (2019: 138), coinciden con nuestra postura al señalar que una norma puede modificar el plazo de prescripción, mientras no haya culminado el plazo de prescripción, pues la prescripción solo puede ser ganada una vez que haya culminado dicho plazo.

Es preciso anotar que dicho pronunciamiento del Tribunal Fiscal, dio origen a la emisión de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, -citada en el capítulo anterior-, que dispuso que el Decreto Legislativo N° 1113 sí era aplicable a los conceptos originados antes de su dación.

La precitada Disposición Complementaria y Transitoria fue cuestionada mediante un proceso de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, quien mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2019-PI de fecha 22 de setiembre de 2020, declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad presentada, la que describiremos y analizaremos en el siguiente acápite.

2.2 ANÁLISIS DE PRONUNCIAMIENTOS DEL PODER JUDICIAL Y DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En el presente acápite reseñaremos algunos pronunciamientos del Poder Judicial, en los que se ampara la aplicación del principio de *actio nata*. Asimismo, analizaremos el pronunciamiento vertido por el Tribunal Constitucional con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad presentada contra la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, entre otros motivos, por considerarse que generaba la aplicación retroactiva de una norma.

- *Pronunciamientos del Poder Judicial – actio nata*

Entre los pronunciamientos emitidos por el Poder Judicial, cabe reseñar el contenido en la Sentencia de Casación N° 03760-2017- LIMA de fecha 30 de julio de 2018, emitida con ocasión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3773-8-2015 de 15 de abril de 2015, en la que el Tribunal revocó, entre otros, la resolución que declaró improcedente la prescripción invocada respecto a sanciones relacionadas a Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a abril de 2002.

Si bien en este caso, no se analizó específicamente el inicio del cómputo del plazo de prescripción por aplicación del Decreto Legislativo N° 1113, en la referida sentencia, en su quinto considerando se indicó lo siguiente:

“5.5. El plazo para aplicar la sanción no es igual al plazo para exigir el pago de la obligación tributaria que se derive de dicha sanción (multa). En efecto, el plazo para aplicar la sanción nace con la comisión de la infracción y se mantiene vigente hasta que se imponga la sanción o prescriba la facultad de la Administración Tributaria, mientras que el plazo para exigir el pago –en lo que se refiere a la materia de autos– nace con la notificación de la resolución de multa y se mantiene vigente hasta que se ejecute la cobranza, voluntaria o forzosamente, o prescriba la acción de cobranza sin que esto se haya concretado. Como puede verse, para ejecutar el pago de una deuda tributaria (deuda de una multa), se requiere que previamente la sanción (multa) haya sido impuesta. Por consiguiente, no solo se trata de plazo diferentes, sino que, además, son sucesivos en el tiempo y no de cómputo simultáneo.”

En la mencionada Sentencia de casación se realiza una distinción respecto a cómo debe entenderse el cómputo de los plazos de prescripción, cuando se trata del plazo para aplicar o imponer la sanción y el plazo para exigir el pago de la sanción, afirmándose que se trata de plazos distintos y que son sucesivos en el tiempo, esto es, que primero ocurre uno y a continuación el otro. Esta afirmación es importante para el caso que nos ocupa, pues nos indica la razonabilidad que debe existir al computarse los plazos de prescripción cuando se trata de diferentes acciones que puede realizar la Administración Tributaria, puesto que para que esta pueda ejercer la acción de exigir el pago de una multa, primero debe haberse impuesto dicha sanción, y por ende no pueden iniciar en el mismo momento el plazo prescriptorio para imponer la sanción que el plazo prescriptorio para exigir el pago de la sanción.

Asimismo, cabe citar el pronunciamiento vertido en la Sentencia emitida en la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo referida al Expediente N° 7197-2017 de 7 de diciembre de 2018, mediante la cual se revocó y se declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01854-4-2017, en la que se emitió pronunciamiento sobre la procedencia de la prescripción de

la acción para exigir el pago de las resoluciones de multa giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de enero y abril de 2007.

En la mencionada Sentencia, en su octavo, decimo primero y décimo segundo considerandos se indica que el artículo 45 del Código Tributario debe entenderse, en el sentido que a partir de la comisión de la infracción comienza a correr el plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones, plazo que deja de operar cuando se emite la resolución de multa respectiva. Indica expresamente que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago no ocurrió el 1 de enero de 2008, puesto que a dicha fecha no existía ni se había determinado deuda tributaria alguna. En ese sentido, dado que las resoluciones de multa fueron notificadas el 15 de enero de 2013, recién al 16 de enero de 2013 se inició el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago.

En su décimo segundo considerando se señala expresamente lo siguiente:

“Son dos plazos prescriptorios autónomos y diferenciados; el primero referido a la prescripción de la acción de aplicar sanciones, el cual fue interrumpido y no llegó a consumarse; y el segundo relativo a la acción de exigir el pago de una deuda que recién tiene existencia jurídica a partir de las resoluciones de multa.”

Como vemos, en este fallo del Poder Judicial reitera la idea de que los plazos de prescripción deben computarse de forma diferenciada, según la acción que esté ejerciendo la Administración Tributaria, sea para imponer la sanción o para exigir el pago de la sanción.

Asimismo, tenemos la Sentencia de Casación N° 8312-2015, que mantuvo la antes citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 10495-3-2012, y que es citada y comentada por Durán Rojo y Arbieto, en los términos que dicha sentencia lo que hace es establecer que se consideró que bajo la teoría de los hechos cumplidos, la prescripción solo se gana cuando culmina el plazo, y por ende, mientras no haya culminado dicho plazo se puede aplicar las modificaciones normativas al cómputo del plazo en curso (2019: 139).

Nosotros creemos que dicha interpretación se encuentra acorde a lo que hemos desarrollado precedentemente, sobre el plazo de prescripción como un solo hecho jurídico, y que coadyuva a considerar que no ha habido una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113.

- ***Sentencia del Tribunal Constitucional – Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421***

Ahora bien, la dación de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 – al que hemos hecho referencia en el capítulo anterior- generó que se presente una demanda de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, la que fue desestimada mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2019-PI de fecha 22 de setiembre de 2020.

En la referida Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, se aprecia que se declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad del Decreto Legislativo 1421, por no haberse llegado a los votos necesarios para que se admita la procedencia de la demanda, siendo que los votos que sustentan declararla infundada corresponden a los Magistrados Ledesma Narvaez, Miranda Canales y Espinosa Saldaña – Barrera.

De manera muy sucinta, pasaremos a indicar el sustento de cada uno de los referidos votos, en cuanto al análisis de fondo de la norma, aspecto relevante para el presente trabajo.

La Magistrada Ledesma Narvaez sostuvo, por un lado, que de acuerdo con la teoría de los hechos cumplidos debía entenderse que mientras no culmine el plazo de prescripción, podía aplicarse las normas modificatorias que se establezcan sobre su cómputo, puesto que solo se debía considerar como hecho cumplido al plazo de prescripción una vez culminado. De otro lado, señaló que bajo la normativa vigente, con anterioridad al Decreto Legislativo N° 1113, era razonable y lógico interpretar que el inicio del plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, era distinto al inicio del plazo de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria “...porque lógicamente solo puede exigirse o cobrarse lo que se encuentra

previamente determinado...”, debiendo iniciarse este plazo cuando la deuda se encuentre determinada, vencida, cuantificada y exigible.

Como vemos, la magistrada hizo referencia a la aplicación del principio de *actio nata*, el que se encontraba inmerso en la normativa anterior al Decreto Legislativo N° 1113, y consideró que efectivamente, los plazos de prescripción de las distintas facultades de la Administración nacían en momentos distintos.

Con relación al voto del Magistrado Miranda Canales, consideró que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo 1421, no generaba la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, puesto que regulaba el inicio del plazo de prescripción en casos en los cuales aún no ha culminado el cómputo de dicho plazo, por lo que la norma no modificó un hecho cumplido.

Este voto se sustentó en que el plazo de prescripción sólo se podía considerar como uno solo, indivisible, y una vez culminado dicho plazo recién podía tratarse de un hecho cumplido, por lo que al modificarse la norma sobre el inicio de dicho cómputo no se generó una aplicación retroactiva de la norma y en ese aspecto es similar al voto de la Magistrada Ledesma Narvaez, no hay mayor análisis que ese.

Respecto al voto del Magistrado Espinoza Saldaña, observamos que se sustentó en que se realizó una regulación expresa de una situación que en Resoluciones del Tribunal Fiscal ya se venía interpretando, el sentido del Decreto Legislativo N° 1421 era inaplicar el precedente observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal. Advirtió el cambio de pronunciamiento que ha tenido el referido Tribunal al emitir la Resolución con carácter de observancia obligatoria, señalando lo siguiente:

“Luego de resoluciones donde (el Tribunal) reconocía la necesidad de determinar una deuda como requisito previo para cobrarla (RTF 00161-1-2008; RTF10495-3- 2012, entre otras) se emite en el año 2017 un pronunciamiento del Pleno del Tribunal Fiscal, la resolución 9789-4-2017, del 7 de noviembre de 2017, la cual señala que solamente basta con un plazo de

prescripción de cuatro años para la determinación y el pago de la deuda tributaria, entendiéndose además que ambas situaciones (determinación y pago) podían correr paralelamente.”

Básicamente, se sustenta en una interpretación *ratio legis*, esto es, los motivos que ha tenido el legislador al emitir la norma, consistentes en dejar sin efecto el pronunciamiento de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal. Opinión con la que estamos de acuerdo, no obstante, dicho voto no conlleva un mayor análisis jurídico de la norma, su retroactividad y los fundamentos.

En cuanto al voto del Magistrado Ramos Nuñez, no cabe aspecto alguno a analizar en su voto, puesto que únicamente cita lo señalado por la parte demandante y considera que se debe desestimar la demanda presentada.

De lo expuesto, tenemos que básicamente, el Tribunal Constitucional mantuvo la norma al considerar que no se generaba una aplicación retroactiva de una norma tributaria.

De los pronunciamientos vertidos por el Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, apreciamos que sí han considerado el principio *actio nata* en sus pronunciamientos, aunque de modo tácito.

En cuanto a los votos emitidos por los Magistrados del Tribunal Constitucional, a favor que se declare fundada la demanda de inconstitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria Decreto Legislativo N° 1421 -en cuanto al aspecto de fondo, lo revelante para el presente trabajo-, tenemos lo siguiente:

El Magistrado Ernesto Blume, sustentó su voto en que la referida norma contenida en el Decreto Legislativo N° 1421 generó una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, puesto que consideró que el inicio del cómputo del plazo de prescripción es un hecho que ocurre una sola vez que se produce de forma instantánea y agota su efecto cuando da origen al transcurso del plazo de prescripción, en ese sentido, la referida norma pretendía establecer un nuevo inicio del plazo de prescripción, cuando dicho inicio ya había ocurrido, y en dicho caso, no se trataba de una situación

existente sino de una que había ocurrido en el pasado y que no se podía modificar por una nueva norma.

Como vemos, el referido voto se sustenta en considerar que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 pretendía establecer un nuevo inicio del plazo de prescripción pese a que, el plazo de prescripción se habría iniciado con anterioridad, no obstante, discrepamos de dicho sustento puesto que el inicio del plazo de prescripción no puede ser considerado como un hecho jurídico en sí, no genera efectos jurídicos por sí mismo y por ende, no puede considerarse que se trate de un hecho cumplido que se esté modificando con la nueva norma; consideramos que mientras no haya culminado el plazo de prescripción que es el hecho jurídico, puede aplicarse el Decreto Legislativo N° 1113 y establecerse el inicio del plazo de prescripción, sin que ello implique una aplicación retroactiva de la norma.

Por su parte, el Magistrado Ferrero Costa, no se pronuncia sobre los cuestionamientos al fondo de la norma, sino que se centra en considerar que la norma es inconstitucional por un aspecto de forma, como es, que excede los límites establecidos por la delegación de facultades del Poder Ejecutivo, aspecto que no es materia de análisis en el presente trabajo.

CAPITULO III: ANÁLISIS DEL INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. DETERMINAR DESDE CUÁNDO SE DEBE CONSIDERAR EL INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA EXIGIR EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

Si bien en nuestro ordenamiento jurídico tributario recién se establece expresamente con el Decreto Legislativo N° 1113 que el plazo de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria se inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y Resolución de Multa, ello no obsta para interpretar que con anterioridad a la dación de dicha norma, ya se podía considerar que el

plazo de prescripción de la mencionada acción se iniciaba con la notificación de la resolución de determinación o de la resolución de multa.

Sustentamos esta afirmación en la aplicación del principio de *actio nata*, que se encuentra recogido en nuestra normativa civil para la prescripción extintiva civil de la acción de cobro de una deuda entre particulares, y el que consideramos que es plenamente aplicable a la prescripción en materia tributaria.

En términos teóricos, si bien el Derecho Tributario cuyo eje central es la obligación tributaria, forma parte del Derecho Público y es autónomo, ello no obsta para considerar que ciertas instituciones jurídicas del ordenamiento tributario puedan recurrir para su definición o alcances a principios o normas de otras ramas del ordenamiento jurídico, en específico del ordenamiento civil, siempre que haya una justificación teórica que sustente ello.

En cuanto a la prescripción tributaria, hemos analizado que se trata de una prescripción extintiva que se sustenta en la seguridad jurídica y en que busca castigar la “inacción” de la Administración Tributaria, asimismo, se trata de una prescripción que versa sobre la obligación tributaria que, a su vez, se encuentra conformada por dos partes que intervienen en las mismas condiciones, esto es, Estado y contribuyente, pero no como una supremacía del primero sobre el segundo, sino ambos dentro de un vínculo jurídico que responde a un Estado de Derecho que contiene normas que deben cumplir ambas partes.

Entonces, la prescripción en materia tributaria tiene un sustento similar al de la prescripción en materia civil, puesto que esta también se sustenta en la seguridad jurídica, pretende desincentivar la inacción del deudor, se origina en una relación obligacional, de la cual forman parte acreedor y deudor con la misma jerarquía.

La única diferencia entre la obligación tributaria y la obligación civil, es que la primera es una obligación *ex lege*, es decir, que proviene de la ley, y la segunda es una obligación que proviene del acuerdo de voluntades. No obstante, esta diferencia no resulta relevante puesto que no

desnaturaliza el hecho que, en ambas obligaciones, las partes que las conforman participan en igualdad de condiciones.

El principio de *actio nata* se encuentra regulado expresamente en la prescripción civil, y se encuentra referido a que el plazo de prescripción sólo puede iniciarse desde el momento en que se puede ejercer la acción; y si bien consideramos que en nuestro ordenamiento tributario recién con la modificación al Código Tributario dispuesta con el Decreto Legislativo N° 1113, dicho principio ha sido recogido en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario antes citado, puesto que en dicha norma se establece que la prescripción de la acción de cobro de una resolución de determinación o de una resolución de multa se iniciará con posterioridad a su notificación, momento a partir del cual la Administración puede ejercer la acción de cobro de dichos actos administrativos; no obstante, consideramos que dicho principio o teoría puede ser aplicado, con anterioridad a la modificación normativa.

Al provenir dicho principio de la prescripción civil que es similar a la institución jurídica de la prescripción tributaria, consideramos que dicho principio se puede aplicar a esta última, pese a que no haya estado regulado expresamente en el artículo 44 del Código Tributario, puesto que dicho principio permite que el cómputo del plazo de prescripción se origine desde el momento que se puede ejercer la acción que, luego de transcurrido el plazo prescriptorio, va a dejar de existir, no existiendo fundamento alguno más allá de una interpretación literal del referido artículo 44 que lleve a inaplicar dicho principio.

Esta interpretación además es consecuencia lógica de recurrir a uno de los sustentos de la prescripción, referido a “castigar” la inacción de una de las partes de la obligación – sustento que comparte tanto la prescripción extintiva civil como la tributaria-, en materia tributaria, la Administración, puesto que no puede haber falta de actuación de esta al cobrar una deuda, cuando dicha deuda aún no ha sido determinada, es un imposible; puesto que la única deuda que la Administración podría cobrar sustentándose en la declaración jurada del contribuyente, es la contenida en una orden de pago¹⁴, tema que no está en discusión.

¹⁴ Véase artículos 76, 77 y 78 del Código Tributario.

Ello se evidencia además porque en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal se interpretó que no podía efectuarse el cómputo del plazo de acción para exigir el pago de una deuda, cuando ésta aún no había sido determinada. Y como hemos reseñado en el capítulo anterior, una interpretación en contrario, genera que se llegue al absurdo jurídico que la Administración se encuentre facultada para determinar una deuda o para sancionar y no para cobrar la deuda tributaria o la multa respectiva.

Y no es posible afirmar que la Administración tiene todos los elementos para determinar la deuda tributaria de por sí, de modo automático, porque recordemos que la determinación contenida en una Resolución de Determinación no se sustenta únicamente en los datos consignados en una declaración jurada sino que deben realizarse actuaciones para emitir ella, como debe ser el inicio de un procedimiento de fiscalización, como resultado del cual, la Administración recién podrá emitir el referido acto administrativo; con esto queremos decir que la deuda sólo será cobrable una vez que se emita la resolución de determinación y no antes, en este acto se encuentra la cuantía, período y todos los datos que permitirán ejercer el cobro a la Administración.

Adicionalmente, si consideramos que el inicio de la acción para determinar y aplicar sanciones ocurriese en el mismo momento que la acción para exigir su pago; tendríamos que el inicio de un procedimiento de fiscalización - como resultado del cual corresponde emitir una resolución de determinación-, al no estar contemplado dentro de las causales para interrumpir y suspender el plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro de una deuda tributaria, el plazo prescriptorio seguirá computándose y se podría dar el caso que cuando la Administración tenga todos los elementos para determinar la deuda no pueda cobrarla, puesto que el inicio de la fiscalización sólo es causal de interrupción para la acción de determinar la deuda tributaria (caso similar al ocurrido en la Resolución N° 10495-3-2012).

Resulta congruente que el inicio de la fiscalización sí sea causal para interrumpir el plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria, puesto que la Administración al iniciar un procedimiento de fiscalización está realizando actuaciones dirigidas a determinar la deuda tributaria. No es una actuación relacionada directamente a la acción para exigir el pago de la deuda, esta es otra facultad de la Administración, respecto a la cual, debe realizar otras

actuaciones para que se interrumpa o suspenda el plazo de prescripción, entonces, al tratarse de facultades diferentes, reguladas de forma distinta, corresponde también que los inicios de sus cómputos de plazos de prescripción no ocurran en el mismo momento.

Las normas tributarias deben ser interpretadas en su conjunto, de forma sistemática, dicha interpretación debe generar un entendimiento y aplicación de las normas de modo razonable y congruente, lo que quiere decir que no nos puede llevar a un resultado que genere un imposible jurídico.

Creemos que el Decreto Legislativo N° 1113, lo que pretendió es evitar que exista una interpretación errada, según la cual, el plazo de prescripción de la acción para determinar la deuda y el de la acción para cobrar la deuda se iniciaban en forma simultánea y, en consecuencia, se emitan pronunciamientos en los cuales se declare prescrita la acción de cobro, y la acción de determinación de deuda, no se encuentre prescrita.

Cuando el Tribunal Fiscal emite la Resolución con carácter de observancia obligatoria estableciendo que el Decreto Legislativo N° 1113, no era aplicable a conceptos originados con anterioridad a su vigencia, se emite la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 para justamente evitar que el Tribunal Fiscal efectúe una interpretación errada de la normativa tributaria.

Si bien esta Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 ha sido mantenida por el Tribunal Constitucional, el que ha establecido que no genera una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, no es suficiente para evitar los casos de imposible jurídico antes señalados, puesto que se aplica a determinados supuestos que hemos detallado en el capítulo anterior, siendo uno de los supuestos más resaltantes que se trate sólo de procedimientos en trámite o procedimientos pendientes de resolución al momento de su entrada en vigencia.

Y entonces, qué norma se debe aplicar a los procedimientos que se inician luego de la dación de la referida Disposición Complementaria y Transitoria, y cuyos casos cumplen con todos los

demás supuestos establecidos por la norma, ¿se aplica el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1113?

Consideramos que más allá de la dación de los Decretos Legislativos N° 1113 y 1421, debe interpretarse la normativa tributaria, en el sentido que siempre el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de una deuda tributaria debe iniciar su cómputo, con posterioridad a la emisión y notificación de la resolución de determinación y resolución de multa, pues solo en dicho momento el acreedor (Administración Tributaria) puede ejercer su acción de cobro.

Ahora bien, la prescripción tributaria genera una colisión entre deber de contribuir entendido este como deber constitucional de contribuir con los gastos públicos, y el principio de seguridad jurídica, en el entendido que la Administración no puede tener la facultad para exigir el pago de una deuda de modo indefinido en el tiempo, debiendo establecerse de modo claro los límites de dicha facultad. Asimismo, existe colisión entre el principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad, puesto que, si bien dos sujetos se encuentran obligados al pago de sus tributos por tener la misma capacidad contributiva, no obstante, uno de ellos puede ser eximido de realizar el pago, amparándose en la prescripción.

Veamos si en efecto la aplicación de la norma contenida en los Decretos Legislativos N° 1113 y 1421, para las conceptos tributarios o multas de períodos anteriores a la dación de la primera norma, genera una vulneración al principio de seguridad jurídica, para lo cual debemos pues recurrir a lo que se denomina test de ponderación, bajo el entendimiento que los principios y los derechos o deberes constitucionales no son absolutos.

El test de ponderación se aplica cuando hay principios o valores en conflicto, y permite establecer la norma o la regla que debe aplicarse a un caso concreto, al hacer prevalecer uno de esos principios sobre el otro, no obstante, dicha aplicación no genera que este último desaparezca del ordenamiento jurídico, sino únicamente una prevalencia de uno(s) sobre otro (Durán y Arbieta 2019:142).

Cabe indicar que dicho test de ponderación fue aplicado por Duran Rojo y Arbieto, al analizar la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, y señala que el test de ponderación aplicado por una Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°579-2008-PA/TC, corresponde a tres etapas, que son: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; de acuerdo a la primera hay que analizar si el medio utilizado por la ley, se condice con el fin que ella persigue y ante lo cual, señala que la citada norma, cumple con el fin que es que exista un nuevo plazo de prescripción a partir de la notificación de la resolución de determinación y la resolución de multa; en cuanto a la segunda, según la cual la injerencia en los derechos es necesaria y no existe otro medio para alcanzar el objetivo, de acuerdo a su análisis, se cumple con la etapa de necesidad, puesto que ante la existencia de una Resolución de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal, el medio idóneo era establecer una ley; finalmente, en cuanto a la proporcionalidad, afirma que el grado de afectación al principio de seguridad jurídica es mínima puesto que con anterioridad a la vigencia del numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, los contribuyentes sabían que la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa generaba el reinicio del cómputo del plazo de prescripción y que la norma es proporcional porque evita desigualdad entre los sujetos (2019: 142).

Coincidimos con dicho análisis, puesto que creemos que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, era una norma necesaria en el sentido que considerar que el inicio del plazo de prescripción con la notificación de la resolución de determinación y la resolución de multa, era el medio con el que se podía lograr que haya una clara aplicación del principio de *actio nata* en prescripción tributaria, y así se redonda en que haya certeza en su aplicación, lo que además va en aras de evitar una vulneración a la seguridad jurídica que exige la existencia de claridad en el contenido de las normas.

Asimismo, es una norma necesaria en el contexto en el que fue emitida, pues al haberse emitido un precedente de observancia obligatoria, en un sentido distinto, resultaba necesario que vía normativa se establezca la forma de aplicación. En cuanto a la proporcionalidad, por un lado, tendemos el deber de contribuir de los ciudadanos, quienes ante una interpretación distinta a la contenida en la referida norma, podían darse casos en que exista un contrasentido, en el que la Administración Tributaria se encuentre facultada para determinar una deuda y no pueda cobrarla,

más aún cuando se eliminó como causal de interrupción del plazo de prescripción, la notificación de la resolución de determinación y de la resolución de multa, dicha interpretación normativa genera una vulneración al deber de contribuir, así como al principio de igualdad, puesto que bajo dichos supuestos, pese a que dos sujetos puedan tener la misma capacidad económica, uno se vea eximido del pago de tributos vía prescripción, una prescripción de una acción que no podía ejercerse, puesto que la acción de cobro sólo se puede ejercer una vez que la deuda se encuentre determinada.

En cuanto a la vulneración al principio de seguridad jurídica, si es que se puede afirmar que existe dicha vulneración, pues consideramos que es mínima, como afirma Duran, puesto que si bien antes no se encontraba recogida expresamente un inicio del plazo de prescripción con la notificación de la resolución de determinación o de multa, existían pronunciamientos del Tribunal Fiscal que amparaban una interpretación en el sentido que la acción para cobrar no podía prescribir antes que la acción para determinar la deuda, y siempre la notificación de tales valores generaba un reinicio del cómputo del plazo de prescripción, más aún si de acuerdo al contenido del presente trabajo, afirmamos que no se ha generado una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113.

Desde una perspectiva del derecho tributario constitucional, si recurrimos a los principios constitucionales contenidos en el artículo 74 de la Constitución, antes esbozados, podemos afirmar que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, se condice con el principio de igualdad, puesto que genera que los contribuyentes que tienen una misma capacidad económica cumplan con sus obligaciones tributarias, previamente determinadas, no vulnera de modo alguno, los principios de capacidad contributiva, de respeto a los derechos fundamentales, de legalidad, ni de interdicción a la confiscatoriedad, así como con el deber constitucional de contribuir.

La aplicación del principio de actio nata en la prescripción tributaria, se condice además con el deber constitucional de contribuir, que tienen los ciudadanos para aportar al sostenimiento de los gastos públicos por parte del Estado, como parte de un Estado Social de Derecho que se rige por una economía social de mercado, y con la concepción de Estado Constitucional.

Recordemos que si bien en una economía social de mercado, se procura el respeto a los derechos de propiedad, libertad de empresa, de trabajo y de seguridad jurídica en favor de los ciudadanos, todos estos derechos deben respetarse en armonía con el interés público, en el cual, el Estado garantice una redistribución de la riqueza, de tal modo, que los ciudadanos tengan los niveles mínimos de bienestar.

En ese sentido, creemos que la prescripción en materia tributaria no debe dejar de lado el sustento constitucional que subyace al cobro de los tributos. En conclusión, consideramos que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria, en todos los casos, debe considerarse que se inicia con la notificación de la Resolución de Determinación y de la Resolución de Multa, en plena aplicación del principio de *actio nata*.

Como consecuencia de ello, tampoco puede considerarse que la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 genere una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, lo que analizamos en el siguiente acápite con mayor detalle.

3.2. ANALIZAR LA IRRETROACTIVIDAD DE LA APLICACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1113

Si bien en el acápite anterior hemos señalado las razones por las cuales consideramos que corresponde la aplicación del principio de *actio nata*, y que ello debe entenderse para interpretar desde cuándo debe iniciarse el cómputo del plazo prescriptorio. Sin perjuicio de dicha afirmación, creemos que también es posible entender que no existe una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113.

Hemos señalado anteriormente, lo que se entiende por aplicación inmediata de la norma, debiendo agregarse que por aplicación retroactiva de una norma es aquella que se aplica a hechos, situaciones, relaciones jurídicas, que ocurrieron con anterioridad al momento en que entró en vigencia dicha norma, es decir, antes de su aplicación inmediata. Aplicación ultraactiva de una

norma se refiere, de modo contrario, a aquélla que se aplica luego de que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita (Rubio Correa, 2013:23, 26).

Consideramos que para efectos de establecer la aplicación de la norma en el tiempo, corresponde aplicar el Decreto Legislativo N° 1113 a los hechos, esto es, la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa que ocurra a partir de su vigencia y a partir de ese momento considerarse el inicio del plazo de prescripción de la acción para cobrar la deuda tributaria, siempre que no haya culminado el cómputo del plazo de prescripción, puesto que sólo en dicho supuesto se trataría de un hecho cumplido, un hecho que ya generó efectos jurídicos que no se pueden modificar con posterioridad, pues ello conllevaría a que haya una aplicación retroactiva.

Veamos a modo de ejemplo, cómo debe aplicarse la referida norma en el tema materia del presente trabajo. Si consideramos deuda tributaria por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, de acuerdo a la normativa tributaria, el inicio del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria ocurre el 1 de enero de 2012, y si la Administración notifica la Resolución de Determinación de dicha deuda, el 5 de enero de 2013 – con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113-, el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir su pago será el 6 de enero de 2013.

Supuesto distinto, al caso en el que la Administración hubiese notificado la Resolución de Determinación por el referido concepto y período tributario, el 4 de abril de 2012 – con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 1113-, pues en dicho caso, se regiría el inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir su pago por la norma anterior, esto es, se iniciará desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha de presentación de la declaración jurada, esto es, el 1 de enero de 2012.

Como vemos en nuestro ejemplo, al aplicarse el Decreto Legislativo N° 1113 dependiendo de la fecha en que se notifica la resolución de determinación, se está generando una aplicación inmediata de la norma y, por ende, se cumple con la teoría de los hechos cumplidos.

Una interpretación contraria a la expuesta en nuestro ejemplo, considera que pese a que la notificación de la Resolución de Determinación ocurriese el 5 de enero de 2013, según nuestro ejemplo, el 1 de enero de 2012 debe considerarse como el momento de inicio del plazo de prescripción para exigir el pago del referido Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, puesto que a dicha fecha aún no entraba en vigencia el Decreto Legislativo N° 1113, y ese momento era regido por la norma anterior como inicio del referido término prescriptorio, considerando que ese es el hecho cumplido que debe respetarse. Sostenemos que esta interpretación es errada, puesto que genera una aplicación ultractiva de la norma anterior.

Creemos que el 1 de enero de 2012, no puede considerarse como un hecho consumado o cumplido, puesto que para que un hecho tenga relevancia en el mundo jurídico, debe ser capaz de generar efectos jurídicos por la aplicación de la norma, de acuerdo con la definición antes esbozada de hecho jurídico, no obstante, la ocurrencia de dicho momento en el tiempo (1 de enero de 2012) no genera efecto jurídico alguno, puesto que el decurso del tiempo en la prescripción sólo genera efectos jurídicos una vez que ha culminado el cómputo del plazo prescriptorio en su totalidad, por lo que lo que debe respetarse al momento de aplicarse la norma es que no se modifique los efectos de un hecho jurídico consumado, esto es, que en el caso que hubiese culminado la totalidad del cómputo del plazo de prescripción, ello se modifique por la dación de una nueva norma.

Entonces, al considerarse como inicio del plazo de prescripción el día siguiente de la notificación de la resolución de determinación, no se está modificando un hecho jurídico consumado (1 de enero de 2012), puesto que dicho momento en el tiempo no tuvo efecto jurídico alguno, la Administración perderá su acción para exigir el pago únicamente cuando haya terminado el cómputo del plazo de prescripción, no antes. Por ende, no hay una modificación de un hecho cumplido como tal.

Como hemos dicho, bajo la teoría de los hechos cumplidos, la nueva norma considera que dicho hecho es el inicio del término prescriptorio, y, por ende, si la notificación de la resolución de determinación ocurre cuando se encontraba vigente el Decreto Legislativo N° 1113, corresponde que a dicho hecho se le considere como el momento en que inicia el cómputo del plazo de prescripción, siendo que una vez que culmine dicho plazo, ocurrirá el efecto jurídico que acarrea

la prescripción. No pudiendo interpretarse que su aplicación genere una aplicación retroactiva de la norma, al no haberse modificado un hecho cumplido consumado anterior.

No obstante, esta errada interpretación se encuentra como uno de los sustentos del precedente de observancia obligatoria contenida en la Resolución N° 09789-4-2017, para efectos de considerar una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, con la que discrepamos.

Ahora bien, de la revisión del Acuerdo de Reunión de Sala Plena contenido en el Acta N° 2017-17 que sustenta la emisión de dicha Resolución, verificamos que la postura de los vocales que votaron en contra del pronunciamiento contenido en la referida Resolución – que fue la posición minoritaria, esto es, la propuesta que no obtuvo los votos para ser aprobada-, se puede apreciar que consideran que el aplicar el inicio del plazo de prescripción luego de la notificación de la resolución de determinación o de multa, ocurrida con posterioridad a la vigencia de la norma citada, no genera aplicación retroactiva alguna, y se señala expresamente lo siguiente:

“...(Se cita a Pinilla Galvis) y se indica que según este autor, existe una relación indisoluble entre los componentes del plazo (inicio, cuerpo y término), razón por la que éste no puede desligarse de su inicio, al punto que un plazo dejaría de ser tal si no cuenta con inicio y un fin. Es por ello que dichos elementos no pueden ser analizados de forma separada, y por tanto, las modificaciones normativas que se refieren a éste lo afectan como un todo. En consecuencia, de no preverse normas transitorias, deberá atenderse a las normas generales previstas por el ordenamiento, referidas a la aplicación de la norma en el tiempo, lo que sucede en el presente caso.

(...)

si bien el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago se regulaba por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, al momento de efectuarse el acto de notificación, ya estaba vigente el Decreto Legislativo N° 1113, según el cual, es a partir del día siguiente que empezará a correr el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago. Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al 1 de enero de 2011, el artículo 44° del Código Tributario, que no diferenciaba entre

la acción de determinar y la de exigir el pago, preveía que se computaba el plazo de prescripción "Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva." Por consiguiente, según la norma vigente en dicho momento, el 1 de enero de 2011 empezó a transcurrir el plazo de prescripción de las acciones para determinar y para exigir el pago. No obstante, durante el transcurso del plazo de prescripción, esto es cuando no se había ganado la prescripción y la Administración mantenía su acción para exigir el pago, la norma referida al inicio del cómputo fue modificada. Por tanto, si se notificase la resolución de determinación correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 a partir del 28 de setiembre de 2012, por ejemplo, en diciembre de 2014, por aplicación inmediata de la norma vigente, se empezará a computar el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda que esta contiene a partir del día siguiente de la notificación. Similar razonamiento puede aplicarse a las causales de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, puesto que la aplicación inmediata de la norma implica analizar cuál es la que se encuentra vigente al momento en que éstos se producen.

De modo similar, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00004-2019-PI, en la que se discutió la constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, tenemos que en los votos de los Magistrados Ledesma Narvaez y Miranda Canales, se tiene una interpretación similar.

Vamos a citar uno de los referidos votos, en el que se señaló expresamente, lo siguiente:

...lo señalado por la parte demandante es que, dado que el inicio de la prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria ya se había producido, de conformidad con las reglas contempladas en el artículo 44 el Código Tributario hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1113, entonces la supuesta nueva regla establecida por la disposición impugnada no podía ser inmediatamente aplicable.

110. Dicha afirmación no tiene en cuenta que, en realidad, la disposición impugnada no crea una nueva regla, sino que insiste en la aplicación inmediata del preexistente artículo 4

del Decreto Legislativo 1113, que incorporó el inciso 7 del artículo 44 del Código Tributario.

111. Además, lo sostenido por la parte demandante a este respecto tiene como presupuesto que los elementos objetivos de la prescripción son separables no solo lógicamente o abstractamente, sino en lo que respecta a la propia configuración de dicha institución jurídica. Es decir, para la parte demandante, se debe atribuir consecuencias jurídicas distintas, según se trate del inicio del plazo de prescripción o del propio plazo que transcurre, como si en su funcionamiento real fueran escindibles.

De la revisión de los votos que conforman tanto el Acuerdo de Sala Plena como la Sentencia del Tribunal Constitucional, se sustentan en considerar que el plazo de prescripción es uno solo, no es divisible, y por tanto, no puede considerarse que su inicio pueda regirse por una norma que no se encuentra en vigencia al momento de su cómputo en su totalidad.

Nosotros si bien coincidimos con la conclusión a la que llegan los referidos votos, el sustento que ampara nuestra conclusión es sutilmente distinto, pues si bien se considera al plazo de prescripción en su conjunto, creemos que ello se funda en el hecho que el transcurso del tiempo dentro del cómputo del plazo de prescripción, una vez culminado es lo que genera efectos jurídicos por aplicación de la norma jurídica, pues recién desde ese momento la Administración no podrá ejercer su acción de cobro, y es por ello, que tal hecho puede ser considerado como hecho jurídico, y recién una vez que ha culminado corresponde ser tratado como un hecho cumplido consumado que no puede modificarse por una nueva norma.

Puesto que si se aplicase el Decreto Legislativo N° 1113, a casos en los que se ha culminado el término prescriptorio, cuando ya este por aplicación de la norma vigente en su momento era factible de generar el efecto jurídico que la Administración no pueda ejercer su acción de cobro, ahí sí se estaría aplicando una nueva norma a hechos cumplidos antes de su vigencia, se modificaría los efectos de un hecho jurídico que se origina en la culminación del transcurso del tiempo en su conjunto.

Incluso en uno de los votos que sustentan el Acuerdo de Sala Plena, contrario al acuerdo mayoritario, se llega a afirmar que debe considerarse que:

“... lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario, para las resoluciones de determinación y multas notificadas a partir del 28 de setiembre de, 2012, opera en forma inmediata, independientemente que el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda que contienen, computado bajo las reglas existentes antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1113, hubiera transcurrido en su integridad, siempre y cuando dicha prescripción no hubiera sido opuesta por el interesado antes de la entrada en vigencia de la citada norma (...) dado que en nuestro país la prescripción no opera de oficio, según lo dispuesto en el artículo 47° del Código Tributario, si esta no fue oportunamente opuesta, no genera efecto jurídico alguno en las acciones de la Administración, estando ésta completamente habilitada para ejercerlas, por lo que si por efecto del cambio de una norma, el plazo de la prescripción que puede ser opuesta, cambia, antes que se oponga, dicha modificación resulta plenamente aplicable. sin restricción temporal alguna, por aplicación inmediata de las normas...”

Según esta posición, al no haberse declarado aun la prescripción de la acción de la Administración para efectuar el cobro de la deuda, es posible aplicar la nueva norma, en aplicación del artículo 47 del Código Tributario, según el cual, la prescripción no opera de oficio sino a pedido de parte. Discrepamos de esta posición, puesto que si bien una vez que se declara la prescripción es que se despliegan los efectos jurídicos de esta, si bajo la vigencia de una norma determinada el cálculo del plazo de prescripción ha culminado, es un hecho factible de generar efectos jurídicos, es un hecho al cual si le aplicamos la norma va a generar efectos jurídicos, y puede ser considerado hecho cumplido; por lo que si con posterioridad a la culminación de dicho cómputo se establece una nueva norma esta sí estaría modificando los efectos que podría generar dicho hecho.

En ese sentido, pues consideramos que no hay una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, en todos los casos en que no se ha culminado el cálculo del plazo de prescripción, y luego de su vigencia, se notifica la resolución de determinación o la resolución de multa.

3.3. ANALIZAR LA APLICACIÓN DE LA PRIMERA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA Y TRANSITORIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1421

La Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, publicada el 13 de setiembre de 2018, como hemos señalado anteriormente, regula los casos que cumplan todas las siguientes condiciones: i) procedimientos contenciosos o no contenciosos en trámite o pendientes de resolución, al momento de su vigencia, en que se discuta la procedencia de la prescripción de la acción para exigir el pago de deuda tributaria; ii) debe tratarse de deuda contenida en Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa, iii) Debe tratarse además de deuda cuyo plazo de prescripción para ser determinada o para aplicar sanciones se haya iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2012, iv) Las Resoluciones de Determinación o las Resoluciones de Multa deben haberse notificado a partir del 28 de setiembre de 2012 y dentro del plazo de prescripción para determinar o aplicar sanciones. A dichos casos, le resultará aplicable el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, lo que significa que en dichos casos el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago, se debe iniciar desde el día siguiente de la notificación de la resolución de determinación o resolución de multa.

Según la redacción de la referida norma, corresponde aplicar el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113 a los casos contenidos en solicitudes o recursos en los que se invoca la prescripción se encontraban en trámite o pendientes de resolverse, al momento de la dación del Decreto Legislativo N° 1421. Entonces, qué sucede con los casos contenidos en solicitudes o recursos que se presenten o interpongan con posterioridad a su fecha de vigencia, cabe cuestionarnos qué norma resulta aplicable.

Al respecto, en el caso contenido en la Resolución N° 11525-8-2019, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento sobre una apelación interpuesta en un procedimiento no contencioso tributario, que fue iniciado el 19 de febrero de 2019, esto es, con posterioridad a la dación de la referida norma, en el cual aplicó la referida Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto

Legislativo N° 1421, pese a que no se trataba de un caso pendiente de resolución o en trámite, sino un caso nuevo.

El Tribunal Fiscal, no brinda un sustento de las razones por las cuales aplica a dicho caso la norma citada, no obstante, creemos que hace bien en aplicar dicha norma, por cuanto si se considera que la finalidad de la norma fue dejar sin efecto su precedente vinculante, debe proceder a interpretar que no se estaba generando la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113 y por ende, aplicar el referido numeral 7 del artículo 44.

No obstante, podría ocurrir que el Tribunal Fiscal, bajo una aplicación literal del Decreto Legislativo N° 1421, considere que dicha norma no es aplicable a las nuevas solicitudes de prescripción que se presenten, lo que generaría sí una vulneración a la seguridad jurídica, al existir pronunciamientos contradictorios.

En ese sentido, consideramos que lo correcto es que la aplicación del Decreto Legislativo N° 1113, se sustente en la aplicación del principio *actio nata*, y por considerar que bajo la teoría de los hechos cumplidos la aplicación de dicha norma no es retroactiva, de acuerdo a los fundamentos antes esbozados.

CONCLUSIONES

- La prescripción es una institución jurídica que forma parte de nuestro ordenamiento que se sustenta en el principio de seguridad jurídica, y que además colisiona con el principio del deber de contribuir. La prescripción en materia tributaria, implica que el Estado no puede ejercer su acción de cobro de manera ilimitada en el tiempo.

- Al momento de interpretar y aplicar las normas sobre prescripción, debemos orientarnos por los principios constitucionales que la sustentan y debe hacerse una correcta ponderación de tales principios considerando que nos encontramos en un Estado Social de Derecho en el que se establece una economía social de mercado.

- La prescripción extintiva en materia tributaria y en materia civil son semejantes, tienen un sustento jurídico similar, ambas, surgen de una obligación, como vínculo jurídico entre deudor y acreedor. Ambas partes, participan de esta obligación en las mismas condiciones, esto es, no hay supremacía de una sobre la otra, al formar parte de un Estado de Derecho, puesto que el Estado luego del nacimiento de la obligación tributaria, deja su rol de ente que crea, modifica o deroga tributos, esto es, deberá actuar bajo el cumplimiento de la ley, del mismo modo que el contribuyente.

- El Derecho Tributario, debe ser entendido como un ordenamiento jurídico autónomo, no obstante, esta autonomía debe entenderse en su verdadera dimensión, no de forma absoluta sino por el contrario, en el sentido que el Derecho Tributario puede servirse de otras ramas jurídicas como el Derecho Civil o el Derecho Constitucional, en lo que corresponda, es por ello que existen ciertos ámbitos en que el Derecho Tributario se puede servir de los principios que subyacen al ordenamiento civil, como también puede recurrir a la definición de ciertas instituciones o conceptos jurídicos propios del Derecho Civil. Asimismo, hay una vinculación del Derecho Constitucional con el Derecho Tributario, pues existen principios tributarios constitucionalmente reconocidos, y corresponde atender a un concepto constitucional de tributo que se sustenta en el deber de contribuir.

- El principio de *actio nata* es aplicable a la prescripción en materia tributaria, en cuanto a la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria. Ello quiere decir que el cómputo del plazo de prescripción de dicha acción se debe iniciar luego de la notificación de la Resolución de Determinación y de la Resolución de Multa, puesto que la Administración sólo puede ejercer su acción de cobro luego de que la deuda es determinada o se ha establecido su cuantía en tales actos administrativos, lo que de acuerdo a lo que hemos dicho, considerar lo contrario nos podría llevar a la generación de imposibles jurídicos.

- La aplicación del principio de *actio nata*, se condice además con la concepción constitucional de tributo, con los principios constitucionales en materia tributaria.

- El plazo de prescripción, una vez culminado su cómputo, recién es capaz de ejercer efectos jurídicos, por ende a partir de ese momento es que se puede afirmar que el transcurso del tiempo se convierte en un hecho jurídico, y como tal, puede entenderse como un hecho cumplido consumado, que no puede ser modificado por una norma posterior, lo que no ocurre con el momento de inicio del cómputo del referido término prescriptorio, puesto que al sólo considerarse como el momento a partir de cuál se debe calcular el plazo de prescripción, no genera aun efecto jurídico alguno. Sobre la base de dicho sustento conceptual, es que llegamos a la conclusión que el Decreto Legislativo N° 1113 puede aplicarse a supuestos en los cuales se habría iniciado la prescripción bajo la norma anterior, pero que, no obstante, ello puede ser modificado por dicho decreto legislativo, toda vez que dicho inicio no es un hecho cumplido.

De lo anterior, es posible entender que no se ha generado una aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, sino que, por el contrario, se está cumpliendo con la aplicación inmediata de las normas, bajo la teoría de los hechos cumplidos, que además se encuentra contemplado en nuestra Constitución Política del Perú.

- El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria debe ocurrir luego de la notificación de la Resolución de Determinación y

de la Resolución de Multa, pues es desde ese momento que la Administración Tributaria puede ejercer la acción de cobro, y ello debe interpretarse incluso con anterioridad a la dación del Decreto Legislativo N° 1113, puesto que la acción de exigir el pago únicamente se puede ejercer luego de que el Estado como ente recaudador haya ejercido la acción de determinar la deuda tributaria o de aplicar las sanciones.

- La Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, no generó la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo N° 1113, sino que lo que pretendió es que haya una debida aplicación de la referida norma, y para efectos prácticos lo que pretendió además es dejar sin efecto el precedente de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal, que de acuerdo a los pronunciamientos analizados se generaban casos de imposibles jurídicos. El pronunciamiento del Tribunal Constitucional al desestimar la inconstitucionalidad de dicha norma, en este aspecto, es adecuado.

- En todos los casos, antes y después de la modificación normativa, se debe entender que el inicio del plazo de prescripción de la acción para determinar y aplicar sanciones, y el inicio del plazo de prescripción de la acción para exigir su pago no deben iniciarse en el mismo momento, puesto que se tratan de facultades distintas que se suceden en el tiempo, y que para que se pueda ejercer la facultad de cobro, previamente se debe haber ejercido la facultad para determinar la deuda o la facultad de imposición de las sanciones.

- La interpretación contenida en la referida Primera Disposición Complementaria y Transitoria, debe aplicarse a las nuevas solicitudes de prescripción que se presente, no sólo a los procedimientos en trámite o pendientes de resolución, pues si bien de la redacción de dicha norma no es posible concluir su aplicación a las nuevas solicitudes, sobre la base de la aplicación del principio de *actio nata* y del plazo de prescripción como hecho jurídico cumplido, luego de la culminación de su cómputo, es posible que se siga aplicando el Decreto Legislativo N° 1113 a los casos analizados en el presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

Aguiar, Henoch D. (1950). Hechos y actos jurídicos en la doctrina y en la ley. Buenos Aires: Editora Argentina S.R.L.

Ariano Deho, Eugenia (2021). Código Civil Comentado. Tomo X. Lima: Ed. Gaceta Jurídica.

Ariano Deho, Eugenia (2005). Código Civil Comentado. Vol.X. Lima: Ed. Gaceta Jurídica.

Avila, H. (2012). Teoría de la Seguridad Jurídica. Madrid: Ed. Marcial Pons.

Arroyo, E. (2016). Metodología del Derecho Tributario. En: Metodología de la Investigación Jurídica. Argentina.

Bardales Castro, P. (2022). Irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y prescripción en materia tributaria. ¿Es correcto el análisis de la Sentencia N° 556/2020 sobre la constitucionalidad de la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421?, Tesis PUCP en Maestría en Derecho Procesal, Lima.

Cardenas Rodríguez, L y Villegas Paiva, E. (2013). Prescripción civil y penal. Un enfoque doctrinario y jurisprudencial. Lima: Ed. Gaceta Jurídica. En: <https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/05/prescripcion-civil-y-penal.pdf>

Cruces Burga, A. (2014). ¿Qué significa Economía Social de Mercado en el Perú?. En: Gaceta Constitucional & Procesal Constitucional en el Perú N° 79. Lima: Ed. Gaceta Jurídica.

Duran R, L. (2005). Alcances del Deber de Contribuir en el Perú. A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Análisis Tributario. Información Contable, Financiera y Tributaria. Lima, p. 12-16.

Duran R, L. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima. Ed. Palestra Editores.

Fernandez Junquera, M. (2001). La Prescripción de la Obligación Tributaria. Un Estudio Jurisprudencial. Ed: Arazandi. Navarra.

Ferreyro Lapatza, J. (1999). Curso de Derecho Financiero Español. 21ª ed. Ed. Marcial Pons, Madrid.

Garat, M. P. (2016). La constitucionalización del Derecho Tributario. Las potestades y deberes del fisco ante el principio de aplicación integral del ordenamiento jurídico. *Revista De Derecho*, (9), 133–160. <https://doi.org/10.22235/rd.v0i9.753>

García Novoa, C. (2007). Concepto Constitucional de Tributo: La experiencia española. En: *Revista Peruana de Derecho Tributario Año 1 N° 4*. Lima: Ed. CET USMP.

García Novoa, C. (2020). La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición transitoria complementaria del Decreto Legislativo No. 1421 en el ordenamiento peruano. Recuperado de: <https://lacamara.pe/wpcontent/uploads/2020/06/Novoa.pdf>.

Giorgi, J. (1969). Teoría de las Obligaciones en el Derecho Moderno. Tomo 1. 2ª edición. Ed. Reus S.A. Guadalajara, México.

Giuliani Fonrouge, C. (1987). Derecho Financiero. Tomo I. Buenos Aires. 4ª Ed. Depalma.

Hernández, L. (2020). La inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421. Recuperado de: <https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421>.

Favoreu, J. (2001). La Constitucionalización del Derecho. *Revista De Derecho*, 12(1), 31–43. Recuperado a partir de <http://revistas.uach.cl/index.php/revider/article/view/2866>.

Landa Arroyo, C. (2006). La reforma de la Constitución económica peruana desde una perspectiva del Estado Social de Derecho. En: *Constitución y Fuentes del Derecho*. Lima, Palestra Editores.

Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En: *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möler*. Ed. Palestra, Lima.

Landa Arroyo, C. (2013). La Constitucionalización del Derecho Peruano. En: *Revista de la Facultad de Derecho PUCP N° 57*. Lima: Ed: Fondo Editorial PUCP.

Lopez Herrera, E. (2007). *Tratado de la Prescripción Liberatoria. Tomo I*. Buenos Aires: Ed. Lexis Nexis.

Machaca, H. (2020). La Prescripción Civil vs. Prescripción Tributaria: A propósito del Pleno Sentencia 556/2020. En: *Hermenéutica Civil*. Lima.

Rubio Correa, M. (2013). *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. 2ª ed. Lima: Ed. Fondo Editorial PUCP.

Ruiz De Castilla, F. y Robles, C. (2013). Constitucionalización de la definición de tributo. En: *Revista de la Facultad de Derecho PUCP N° 57*. Lima: Ed: Fondo Editorial PUCP.

Sainz de Bujanda, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*. 9ª edición. Madrid: Ed. Universidad Complutense.

Vidal Ramirez, F. (2002). *Prescripción Extintiva y Caducidad*. Lima: 4ª Ed. Gaceta Jurídica.

Villegas, H. (2003). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: 8ª Ed. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma.

